

Borrador para discusión en público

BEPS ACCIÓN 10: MODIFICACIONES PROPUESTAS AL CAPÍTULO VII DE LAS DIRECTRICES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN RELACIÓN A LOS SERVICIOS INTRA-GRUPO DE BAJO VALOR AGREGADO

3 Noviembre 2014 - 14 Enero 2015



TRABAJO EN RELACIÓN CON LA ACCIÓN 10 DEL PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS (OTRAS TRANSACCIONES DE ALTO RIESGO)

El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, de 19 de julio de 2013, hace el llamamiento a la OCDE a “desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal.”

Bajo este mandato, el Grupo de Trabajo núm. 6 sobre Tributación de Empresas Multinacionales ha desarrollado un sistema simplificado de determinación de la retribución de plena competencia de servicios intragrupo de bajo valor añadido, que conlleva la modificación del Capítulo VII de la Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia. Las orientaciones resultantes pretenden alcanzar el equilibrio entre la facturación apropiada de servicios de bajo valor añadido y gastos correspondientes a la sede principal, y la necesidad de proteger la base imponible de los países en los que se origina el pago.

En concreto, el Borrador de Proyecto reduce las posibilidades de erosión de la base imponible a través de gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal excesivo mediante la propuesta de un sistema que:

- Identifica una amplia categoría de pagos por servicios intragrupo de carácter común, de los que se predica un margen de beneficio muy reducido;
- Aplica a todo los destinatarios un criterio de asignación y reparto de costes consistente; y,
- Proporciona mayor transparencia mediante requisitos de información específicos, que incluyen documentación que demuestre la determinación de la puesta en común de costes específicos.

Los principales aspectos de estas directrices adicionales incluyen:

- a) Una definición estándar de servicio intragrupo de bajo valor añadido;
- b) Una aclaración del concepto de actividades de accionista y duplicidad de costes, especialmente en el contexto de servicios intragrupo de bajo valor añadido;
- c) Directrices acerca del margen de beneficio sobre los costes apropiado para servicios intragrupo de bajo valor añadido;
- d) Directrices acerca de los métodos de asignación de costes a aplicar en el contexto de servicios intragrupo de bajo valor añadido;
- e) Directrices acerca del cumplimiento de un criterio del valor económico o comercial simplificado en relación con servicios intragrupo de bajo valor añadido; y,
- f) Directrices acerca de la documentación que los contribuyentes deben preparar y presentar a fin de poder acogerse al sistema simplificado.

Los puntos de vista y propuestas expuestos en este Borrador de proyecto no representan una posición consensuada del Comité de Asuntos Fiscales ni de sus órganos subsidiarios. El objetivo de este documento es proporcionar información a las partes interesadas para que puedan analizar y proporcionar comentarios

acerca de las propuestas sustantivas.

Este Borrador de proyecto se hace público a fin de obtener comentarios de las partes interesadas antes del 15 de enero de 2015 (no se otorgarán extensiones de tiempo). Los comentarios deben enviarse por email a TransferPricing@oecd.org en formato Word (a fin de facilitar su distribución a los delegados gubernamentales) y deben dirigirse a Andrew Hickman, Jefe de la Unidad de Precios de Transferencia, Centro e Política y Administración Fiscales. Los comentarios no deben presentarse insertados en el texto principal del Borrador de proyecto, sino que deben presentarse en un documento aparte, haciendo referencia al número de párrafo del Borrador de Proyecto.

Asimismo, se informa que todos los comentarios recibidos sobre este documento se harán públicos. Las personas que presenten comentarios en nombre de un colectivo o agrupación deberán identificar a cada una de las empresas o individuos que forman parte de dicho colectivo o agrupación.

La OCDE tiene previsto celebrar una consulta pública sobre este Borrador de proyecto, entre otros temas, en 19-20 de marzo de 2015, en el Centro de Conferencia de la OCDE en París (Francia). La información relativa a la inscripción para esta consulta pública se publicará a su debido tiempo en la página web de la OCDE. Los ponentes y otros participantes a esta consulta pública serán seleccionados entre aquellos que hayan presentado sus comentarios escritos a este documento dentro del plazo para comentarios.

**BORRADOR DEL PROYECTO DE MODIFICACIÓN DEL CAPÍTULO VII DE LAS
DIRECTRICES DE LA OCDE EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
APLICABLES A LOS SERVICIOS INTRAGRUPO DE BAJO VALOR AÑADIDO**

ÍNDICE

CAPÍTULO VII CUESTIONES DE APLICACIÓN ESPECÍFICA A LOS SERVICIOS INTRAGRUPO .4

A.	Introducción	4
B.	Principales problemas	5
B.1	Identificación de los servicios intragrupo efectivamente prestados	5
B.1.1	Criterio del valor económico o comercial	5
B.1.2	Actividades de accionista	6
B.1.3	Duplicidad de servicios	7
B.1.4	Ventajas accesorias.....	7
B.1.5	Servicios centralizados	8
B.1.6	Forma de la remuneración	8
B.2	Determinación de la retribución de plena competencia.....	9
B.2.1	Términos generales.....	9
B.2.2	Identificación de los acuerdos efectivos para la remuneración de los servicios intragrupo	9
B.2.3	Valoración de la remuneración de plena competencia	11
C.	Algunos ejemplos de servicios intragrupo	13
D.	Servicios intragrupo de bajo valor añadido.....	14
D.1	Definición de “servicios intragrupo de bajo valor añadido”.....	14
D.2	Determinación simplificada de la retribución de plena competencia de servicios intragrupo de bajo valor añadido	17
D.2.1	Determinación de los gastos colectivos.....	17
D.2.2	Asignación y reparto de los costes de los servicios intragrupo de bajo valor añadido.....	18
D.2.3	Margen de beneficio	18
D.2.4	Facturación de los servicios intragrupo de bajo valor añadido.....	19
D.2.5	Aplicación del criterio del valor económico o comercial a los servicios intragrupo de bajo valor añadido	19
D.3	Documentación e información.....	20

Se propone eliminar por completo el texto del Capítulo VII de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* y reemplazarlo por la siguiente redacción.

CAPÍTULO VII

CUESTIONES DE APLICACIÓN ESPECÍFICA A LOS SERVICIOS INTRAGRUPU

A. Introducción

7.1 Este capítulo analiza los problemas que se plantean en materia de precios de transferencia para determinar si un miembro de un grupo multinacional ha prestado servicios a otros miembros de ese grupo y, en caso afirmativo, para fijar el precio de plena competencia aplicable a esos servicios intragrupo. El presente capítulo no trata, excepto de forma incidental, si los servicios se han prestado en aplicación de un acuerdo de reparto de costes (es decir, conforme al que los miembros de un grupo multinacional adquieren, producen o suministran conjuntamente, bienes, servicios o activos intangibles, compartiendo los costes de estas actividades entre las distintas partes firmantes del acuerdo) ni aborda, en tal caso, el precio de plena competencia apropiado. Los acuerdos de reparto de costes son objeto del Capítulo VIII.

7.2 Casi todos los grupos multinacionales deben poner a disposición de sus miembros un amplio abanico de servicios, principalmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. Estos servicios pueden incluir las funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo. La sociedad matriz, un miembro del grupo especialmente designado (un centro de servicios del grupo) u otro miembro del grupo, pueden asumir inicialmente el coste de la prestación de estos servicios. Una empresa independiente que necesite un servicio puede adquirirlo de un proveedor de servicios especializado o encargarse ella misma de su prestación (es decir, internamente). De modo similar, cualquier miembro de un grupo multinacional que necesite un servicio puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes, o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (esto es, intragrupo), o ejecutar el servicio él mismo. Frecuentemente, los servicios intragrupo incluyen aquellos que pueden prestar externamente empresas independientes (como son los servicios jurídicos o contables), así como los que suelen prestarse internamente (por ejemplo, los servicios prestados por la propia empresa tales como la auditoría central, la asesoría financiera o la formación de personal).

7.3 Los acuerdos intragrupo para la prestación de servicios se encuentran, a veces, vinculados a acuerdos de transmisión de bienes o de activos intangibles (o a la cesión mediante licencia de los mismos). En ciertos casos, como los contratos de conocimientos técnicos (*know-how*) que contienen un elemento de servicio, puede ser difícil determinar el límite preciso entre la transmisión de intangibles o de derechos sobre intangibles y la prestación de servicios. Las transferencias de tecnología suelen estar asociadas a la prestación de servicios auxiliares. Por consiguiente, puede entonces ser necesario considerar los principios de agregación y segregación de operaciones del Capítulo III en los casos de transmisión mixta de servicios y activos.

7.4 Los servicios intragrupo pueden variar considerablemente entre los grupos multinacionales, al igual que la medida en la que dichos servicios proporcionan un beneficio, o un beneficio esperado, para uno o varios miembros del grupo. Cada caso dependerá de sus propios hechos y circunstancias y de los acuerdos alcanzados en el seno del grupo. Por ejemplo, en un grupo descentralizado, la sociedad matriz podrá limitar sus actividades intragrupo al seguimiento de sus inversiones en sus filiales en su calidad de accionista. Por contra, en un grupo centralizado o integrado, el consejo de dirección y la dirección general de la sociedad matriz podrán tomar todas las decisiones importantes relativas a las actividades de las filiales, y la sociedad matriz puede respaldar la implementación de dichas decisiones acometiendo actividades de carácter general y administrativo en favor de sus filiales, así como actividades de naturaleza operativa, como la supervisión de los flujos de tesorería, comercialización y gestión de la cadena de suministro.

7.5 Existe una determinada categoría de servicios intragrupo a los que se hace referencia con la expresión “servicios intragrupo de bajo valor añadido”. La sección D de este capítulo contempla mecanismos simplificados especiales para la asignación entre los miembros de un grupo multinacional de los costes derivados de la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido.

B. Principales problemas

7.6 En el análisis para la determinación de los precios de transferencia de los servicios intragrupo se plantean dos problemas. El primero, es saber si el servicio se ha prestado realmente. El segundo, si la remuneración de esos servicios a efectos fiscales debería adecuarse al principio de plena competencia. A continuación se estudian ambos.

B.1 Identificación de los servicios intragrupo efectivamente prestados

B.1.1 Criterio del valor económico o comercial

7.7 En aplicación del principio de plena competencia, la cuestión de si se ha prestado un servicio intragrupo en el ejercicio de una actividad realizada por uno o más miembros del grupo en beneficio de otro u otros, depende de si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza o preserva así su posición comercial. Puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por la actividad ni a ejecutarla por ella misma, en términos generales no debe considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia.

7.8 El análisis precedente depende, obviamente, de los hechos y circunstancias reales, no siendo posible en abstracto definir categóricamente las actividades que constituyen o no una prestación de servicios intragrupo. No obstante, pueden ofrecerse algunas indicaciones que permitan dilucidar cómo debería aplicarse el análisis a ciertas categorías comunes de servicios desarrolladas en el seno de los grupos multinacionales.

7.9 Para satisfacer las necesidades identificadas de una o varias empresas que forman parte del grupo, un miembro de ese mismo grupo realiza servicios intragrupo. En este caso, se puede responder directamente a la cuestión de si se ha prestado un servicio. En general, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera satisfecho la necesidad identificada ejerciendo ella misma la actividad o recurriendo a un tercero. En consecuencia, en este caso normalmente se deducirá que existe un servicio intragrupo. Por ejemplo, se determinará la existencia de un servicio intragrupo cuando una empresa

asociada repara el equipamiento y la maquinaria empleados por otra empresa del grupo multinacional en el ámbito de sus actividades de fabricación.

B.1.2 Actividades de accionista

7.10 Debe procederse a un análisis más complejo cuando una empresa asociada acomete actividades que afectan a varios miembros del grupo o al conjunto del grupo. En un número reducido de casos, puede realizarse una actividad intragrupo para miembros del grupo, aun cuando éstos no tengan necesidad de ella (y por lo tanto no estarían dispuestos a pagar por ella si fueran empresas independientes). Se trataría de un tipo de actividad que un miembro del grupo (normalmente, la sociedad matriz o una sociedad *holding* regional) realiza únicamente debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, es decir, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no se consideraría un servicio intragrupo y, por lo tanto, no justificaría una retribución con cargo a las sociedades destinatarias de la misma. Cabe referirse a ellas como “actividades de accionista” a fin de diferenciarlas del concepto más amplio de “actividades de tutela” empleado en el Informe de 1979. Las actividades de tutela abarcan un conjunto de actividades ejercidas por un accionista que pueden incluir la prestación de servicios a otros miembros del grupo, por ejemplo, los servicios que prestaría un centro de coordinación. Estas últimas actividades, distintas de las actividades de accionista, pueden comprender servicios de planificación pormenorizada para operaciones específicas, gestión en caso de emergencia o asesoría técnica (resolución de problemas) o, en ciertos casos, la asistencia en la gestión de las tareas cotidianas.

7.11 Lo siguiente son ejemplos de actividades de accionista, en virtud del criterio establecido en el párrafo 7.7:

- a) los costes inherentes a la estructura jurídica de la propia sociedad matriz, tales como las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad, la cotización en bolsa de la sociedad matriz y los gastos del consejo de vigilancia;
- b) los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable (incluyendo la información financiera y de auditoría) de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes, los costes incurridos por la sociedad matriz para la auditoría de las cuentas de la sociedad filial cuando dicha auditoría se lleve a cabo exclusivamente en interés de la sociedad matriz y los costes de elaboración de los estados financieros consolidados del grupo (sin embargo, en la práctica, los costes incurridos por la filiales a nivel local no tiene que ser necesariamente repercutidos a la sociedad matriz o sociedad holding cuando resulte excesivamente oneroso identificar y aislar dichos costes);
- c) los costes de obtención de fondos destinados a la adquisición de participaciones y los costes incurridos por la sociedad matriz en sus relaciones con inversores, como por ejemplo los relativos a la estrategia de comunicación con los accionistas de la matriz, los relativos a analistas financieros, fondos y otros interlocutores de la matriz;
- d) los costes asociados al cumplimiento por parte de la sociedad matriz de las distintas normativas tributarias;
- e) los costes accesorios conexos a la estructura organizativa del grupo multinacional en su conjunto.

Por el contrario, si por ejemplo una sociedad matriz obtiene fondos por cuenta de otro miembro del grupo para la adquisición de una nueva sociedad, normalmente se considera que la sociedad matriz está prestando un servicio a ese miembro del grupo. El Informe de 1984 citaba los costes de actividades de gestión y control (seguimiento) relacionados con la gestión y la protección de las inversiones representadas por las participaciones». Para determinar si estas actividades entran o no en la definición de actividades del

accionista, tal y como se definen en estas Directrices, habría que saber si una empresa independiente, en circunstancias comparables, hubiera estado dispuesta a pagar por ellas o las hubiera realizado por sí misma. Cuando una empresa del grupo realiza actividades como las descritas anteriormente aduciendo razones distintas de su mera condición de accionista en otros miembros del grupo, dicha empresa no estará realizando una actividad de accionista, sino que se considerará que está prestando un servicio a la sociedad matriz o sociedad *holding*, y por lo tanto serán de aplicación las indicaciones descritas en este capítulo.

B.1.3 Duplicidad de servicios

7.12 En general, no deberían considerarse servicios intragrupo las actividades que lleva a cabo un miembro del grupo que se limita a duplicar un servicio que realiza por sí mismo otro miembro del grupo, o que realiza un tercero por cuenta de ese otro miembro del grupo. Ahora bien, existen dos excepciones: una, en el caso de que los servicios se dupliquen sólo temporalmente, por ejemplo, cuando un grupo multinacional se reorganiza para centralizar sus funciones de dirección; la otra, cuando la duplicación tiene como finalidad reducir el riesgo de decisiones empresariales desacertadas (por ejemplo, solicitando un segundo consejo jurídico sobre un tema). Toda consideración acerca de la posible duplicidad de servicios ha de examinar en detalle la naturaleza de los servicios. El hecho de que una empresa lleve a cabo, por ejemplo, servicios de comercialización internamente y de que efectúe pagos a otra empresa del grupo en concepto de servicios de comercialización no implica, de por sí, que exista una duplicidad de servicios en la medida en que el término “comercialización” tiene un amplio alcance y abarca numerosos niveles de actividad. El análisis de la información suministrada por el contribuyente puede determinar que los servicios intragrupo son diferentes, adicionales o complementarios a las actividades realizadas internamente. En consecuencia, el criterio del valor económico o comercial resultaría aplicable a aquellos elementos no duplicados de los servicios intragrupo.

B.1.4 Ventajas accesorias

7.13 En algunos casos, el servicio intragrupo realizado por un miembro del grupo, como un accionista o un centro de coordinación, sólo afecta a algunos miembros del grupo, aunque indirectamente genere beneficios a otros miembros del grupo. Se puede citar como ejemplo el análisis de la cuestión de si es necesario reorganizar el grupo, adquirir nuevos miembros o de suprimir una división. Estas actividades pueden representar servicios intragrupo para los miembros a los que afecta como, por ejemplo, aquellos que realicen la adquisición o que supriman una de sus divisiones, si bien también pueden generar ventajas económicas para otros miembros del grupo no directamente implicados en la eventual decisión, ya que el análisis podría proporcionar información útil y relevante acerca de sus propias operaciones empresariales. Normalmente, no se considera que esos otros miembros del grupo beneficiados de forma indirecta hayan recibido un servicio intragrupo, dado que las actividades que generan los beneficios no son tales que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar.

7.14 Asimismo, no debería considerarse que una empresa asociada se benefició de un servicio intragrupo cuando obtiene ventajas accesorias que sólo se generan por formar parte de una empresa mayor y no por ejercer una actividad específica. Por ejemplo, no hay prestación de servicios cuando una empresa asociada, por el mero hecho de ser filial, tiene una mejor calificación crediticia que si no lo fuera; pero se considera que existe un servicio intragrupo cuando su mejor calificación crediticia sea deba a un aval de otro miembro del grupo o cuando la empresa se beneficie de la reputación del grupo debido a sus campañas de comercialización y de relaciones públicas. A estos efectos, debe distinguirse entre la asociación pasiva y la promoción activa de las características del grupo multinacional que refuerza la capacidad de obtención de beneficios de determinados miembros del grupo. Hay que tener en cuenta los hechos y circunstancias que concurren en cada caso.

B.1.5 Servicios centralizados

7.15 Otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto son aquellas centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicios del grupo (como una sede regional) y puestas a disposición del grupo (o de varios de sus miembros). Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo aunque, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, factoraje, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, los aumentos de capital, los contratos de préstamo, la gestión de riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio, y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de recursos humanos, tales como la selección y formación del personal. A menudo, los centros de servicios del grupo ejecutan los trabajos de I+D o gestionan y protegen los activos intangibles de una parte o del conjunto del grupo multinacional. En general, las actividades de este tipo se consideran servicios intragrupo por tratarse del tipo de actividades por las que empresas independientes estarían dispuestas a pagar, o que ejecutarían por sí mismas.

B.1.6 Forma de la remuneración

7.16 Al considerar si empresas independientes hubieran facturado la prestación de servicios, también sería importante considerar la forma que adoptaría la remuneración en condiciones de plena competencia si la operación hubiera ocurrido entre empresas independientes que operaran en el libre mercado. Por ejemplo, en lo que se refiere a servicios financieros tales como préstamos, operaciones de cambio de moneda y de cobertura, la totalidad de la remuneración se incorporaría en el margen, por lo que no cabría esperar la aplicación de una tarifa adicional por el servicio prestado. Del mismo modo, en algunos servicios de adquisición o centralización de compras, un elemento de comisión puede incorporarse en el precio del producto o servicios objeto del contrato, no siendo apropiada la facturación separada de una tarifa de servicio.

7.17 Se plantea otro problema con respecto a los servicios prestados “a demanda”. La cuestión es saber si la disponibilidad de estos servicios constituye un servicio distinto en sí mismo para el que habría que fijar una remuneración de plena competencia (además de la remuneración por los servicios efectivamente prestados). La sociedad matriz o el centro de servicios del grupo pueden estar dispuestos a prestar servicios tales como asesoramiento financiero, administrativo, técnico, jurídico o fiscal y asistir a los miembros del grupo en cualquier momento. En ese caso, el servicio consiste en poner a disposición de las empresas asociadas personal, equipamiento, etc. Se trataría de un servicio intragrupo en la medida en que fuese razonable esperar que una empresa independiente, en circunstancias comparables, incurriese en gastos en concepto de iguala para asegurarse la disponibilidad de los servicios en cuestión cuando surja la necesidad de recurrir a ellos. No es extraño, por ejemplo, que una empresa independiente pague una cuota anual a un despacho de abogados a cambio de su asesoramiento jurídico y su representación letrada en litigios. También puede citarse como ejemplo los contratos de servicios de reparación de forma prioritaria de la red de ordenadores en caso de avería.

7.18 Estos servicios pueden estar disponibles a demanda, siendo más o menos numerosos y revestir una importancia variable de un año a otro. Es poco probable que una empresa independiente incurra en gastos en concepto de iguala cuando la necesidad potencial de servicios sea remota, cuando la ventaja de contar con estos servicios sea insignificante o cuando puedan obtenerse dichos servicios con prontitud y facilidad a través de otras vías, sin necesidad de suscribir contratos de asistencia permanente. En consecuencia, antes de determinar si se ha prestado un servicio intragrupo, debe tenerse en cuenta el beneficio que aportan a una sociedad del grupo los acuerdos de prestación de servicios a demanda, examinando quizá el número de veces que se ha recurrido a ellos a lo largo de varios años, en lugar de únicamente en el año en que se ha de efectuarse el pago.

7.19 El hecho de que se haya efectuado un pago a una empresa asociada en concepto de supuestos servicios puede ser de utilidad para determinar si esos servicios se han prestado o no efectivamente, si bien la simple calificación de un pago como “gastos de gestión” no debe considerarse, a primera vista, como la prueba de que ha habido prestación de servicios. Asimismo, la ausencia de pagos o de contratos no debe llevar automáticamente a la conclusión de que no se ha prestado ningún servicio intragrupo.

B.2 Determinación de la retribución de plena competencia

B.2.1 Términos generales

7.20 Una vez establecido que se ha prestado un servicio intragrupo, es necesario determinar, al igual que para otras operaciones intragrupo, si el importe de la remuneración, cuando exista, se ajusta al principio de plena competencia. Esto significa que el precio facturado por los servicios intragrupo debería ser el que hubiesen fijado y aceptado dos empresas independientes en circunstancias comparables. En consecuencia, estas operaciones no deben someterse a un tratamiento fiscal distinto al de las operaciones comparables entre empresas independientes por el mero hecho de haberse realizado entre empresas asociadas.

B.2.2 Identificación de los acuerdos efectivos para la remuneración de los servicios intragrupo

7.21 Para determinar el precio realmente facturado en concepto de servicios, si lo hubiera, la administración tributaria deberá identificar qué acuerdos, si los hubiera, se han concluido realmente entre empresas asociadas para facilitar la facturación por prestación de servicios entre ellas.

B.2.2.1 Métodos de facturación directa

7.22 En ciertos casos, es fácil identificar los acuerdos suscritos para la facturación de los servicios intragrupo, por ejemplo, cuando el grupo multinacional recurre a un método de facturación directa, es decir, cuando se cargan determinados servicios a las empresas asociadas. En general, el método de facturación directa es de gran interés práctico para las administraciones tributarias, puesto que permite identificar de manera precisa el servicio realizado y la base de cálculo del pago. En consecuencia, el método de facturación directa permite determinar con mayor facilidad si el importe exigido es o no conforme con el principio de plena competencia.

7.23 Por lo general, un grupo multinacional debe ser capaz de adoptar un sistema de facturación directa, especialmente cuando servicios similares a los prestados a empresas asociadas se prestan también a empresas independientes. Si determinados servicios no sólo se prestan a empresas asociadas, sino también a empresas independientes en condiciones comparables y como una parte sustancial del negocio, podría inferirse que el grupo multinacional tiene la posibilidad de justificar el cálculo del cargo facturado sobre una base independiente (por ejemplo, registrando contablemente los trabajos efectuados y los gastos incurridos para la ejecución de los contratos suscritos con entidades terceras). En consecuencia, en tal caso se fomenta la utilización del sistema de facturación directa por parte de las multinacionales en sus operaciones con empresas asociadas. Sin embargo, debe admitirse que este criterio no es siempre el más apropiado si, por ejemplo, los servicios prestados a empresas independientes tienen un carácter ocasional o marginal.

B.2.2.2 Método de facturación indirecta

7.24 Es frecuente que el método de facturación directa de los servicios intragrupo resulte tan difícil de aplicar en la práctica para las multinacionales, que estas han optado por desarrollar otros métodos de facturación para los servicios prestados por las sociedades matrices o por los centros de servicios. En esos supuestos, las prácticas seguidas por los grupos multinacionales para la facturación de los servicios

intragrupo suelen consistir en la confección de acuerdos que son a) fácilmente identificables aunque no se basen en el sistema de facturación directa, o bien b) no fácilmente identificables, pero que se pueden incorporar en la facturación de otras operaciones y repartirse entre los miembros del grupo conforme a determinados criterios o, en algunos casos, no asignarse en modo alguno.

7.25 En esos casos, debido a las escasas alternativas disponibles, los grupos multinacionales pueden verse, a menudo, abocados a emplear métodos de asignación y reparto de costes para valorar los servicios basados en estimaciones o aproximaciones como base de cálculo del precio de libre competencia conforme a los principios de la Sección B.2.3. Estos métodos se califican normalmente como “método de facturación indirecta” y deberán autorizarse siempre que se dedique suficiente atención al valor de los servicios prestados para sus destinatarios y en la medida en que se presten servicios comparables entre empresas independientes. Sin embargo, estos métodos no son aceptables cuando ciertos servicios específicos, que constituyen la actividad principal de la empresa, se presten no sólo a empresas asociadas, sino también a terceros independientes. Si bien hay que hacer cuanto sea preciso para facturar de manera razonable el servicio prestado, toda facturación debe sustentarse en un beneficio identificable y razonablemente previsible. Cualquier método de facturación indirecta debe responder a las características comerciales de cada caso (por ejemplo, el criterio de reparto debe ser coherente en función de las circunstancias), contener cláusulas de salvaguardia contra cualquier manipulación, ser conforme a los principios básicos contables y ser capaz de generar cargos o la asignación de costes proporcionales a los beneficios obtenidos o razonablemente previstos por el destinatario del servicio.

7.26 En ciertos casos, es la propia naturaleza del servicio prestado la que determina la elección de un método de facturación indirecta, como por ejemplo, cuando el valor de los servicios prestados a las diversas entidades sólo puede cuantificarse de forma aproximada o estimada. Este problema puede plantearse, por ejemplo, cuando las actividades de promoción de ventas realizadas a nivel central (con ocasión de ferias internacionales, en prensa internacional o por medio de otras campañas publicitarias centralizadas) pueden incidir en la cantidad de bienes producidos o vendidos por un cierto número de sociedades. Otro ejemplo sería cuando un registro y el análisis separado de los servicios correspondientes a cada beneficiario impliquen una carga administrativa desproporcionada respecto de las propias actividades. En estos casos, la facturación podría determinarse mediante un reparto, entre todos los beneficiarios potenciales, de los costes que no pueden imputarse directamente, es decir, que no pueden asignarse de forma específica a los destinatarios efectivos de los distintos servicios. Para cumplir con el principio de plena competencia, el método de asignación elegido debe alcanzar un resultado compatible con lo que empresas independientes comparables hubieran estado dispuestas a aceptar. Véase la Sección B.2.3 más adelante.

7.27 Cuando se aplica un método de facturación indirecta, la relación entre lo facturado y los servicios prestados puede difuminarse, complicando el cálculo del beneficio obtenido. De hecho, esto puede significar que la empresa a la que se factura el servicio no haya establecido relación alguna entre el cargo y el servicio en cuestión. En consecuencia, existe un riesgo mayor de doble imposición pues puede ser más difícil determinar una deducción por costes incurridos por cuenta de los miembros del grupo si la retribución no puede identificarse de forma directa, o si la deducción de los pagos no puede efectuarse por el destinatario del servicio ante la imposibilidad de documentar y justificar la prestación efectiva de los servicios.

B.2.2.3 Forma de la remuneración

7.28 La asignación puede efectuarse en base al volumen de negocios, al personal empleado o a otros criterios. La idoneidad del criterio de asignación dependerá de la naturaleza y de la utilización del servicio. Por ejemplo, el uso o la prestación de servicios de pago de nómina puede estar más relacionado con el número de empleados que con el volumen de negocios, en tanto que la asignación de costes en concepto de

igual a por el mantenimiento urgente de equipos informáticos o por copias de seguridad podría hacerse en proporción a los gastos incurridos en equipamiento informático por los distintos miembros del grupo.

7.29 La remuneración de los servicios prestados a una empresa asociada puede incluirse en el precio de otras operaciones. Por ejemplo, el precio de la cesión de una licencia de una patente o de conocimientos técnicos (*know-how*) puede incluir un pago en concepto de servicios de asistencia técnica, de servicios centralizados realizados en beneficio del licenciatario o de asesoría de gestión de comercialización de los bienes producidos al amparo licencia. En estos casos, la administración tributaria y los contribuyentes tendrán que comprobar que no se facture ningún pago adicional en concepto de servicios y que, por consiguiente, no haya una doble deducción.

7.30 En lo que se refiere a los acuerdos para el pago de un depósito por los servicios prestados a demanda (como se explica en los párrafos 7.17 y 7.18), puede ser necesario examinar las condiciones de utilización efectiva de esos servicios dado que dichos acuerdos pueden prever que no se facture el uso efectivo de esos servicios siempre que su nivel de utilización no sobrepase un nivel determinado.

B.2.3 Valoración de la remuneración de plena competencia

7.31 Para determinar el precio de plena competencia de los servicios intragrupo, debe considerarse tanto el punto de vista del proveedor del servicio como el del beneficiario del mismo. A estos efectos, los factores relevantes comprenden el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa independiente comparable hubiera estado dispuesta a pagar por ese servicio en circunstancias comparables, así como los costes para el proveedor del servicio.

7.32 Por ejemplo, desde la perspectiva de una empresa independiente que requiere de un servicio, los proveedores del mismo en ese mercado pueden estar o no dispuestos, o estar o no en condiciones, de ofrecer el servicio a un precio que la empresa independiente acepta pagar. Si los proveedores del servicio están en condiciones de prestar ese servicio a un precio que se sitúe dentro del rango de precios aceptables para la empresa independiente, se podrá llegar a un acuerdo. Los elementos que considerará el proveedor de los servicios son el precio por debajo del cual no prestará el servicio y su coste, aunque estos factores no determinan necesariamente el resultado en todos los casos.

B.2.3.1 Métodos

7.33 El método que deba emplearse para determinar los precios de plena competencia aplicables a los servicios intragrupo debe elegirse de acuerdo con los principios enunciados en los Capítulos I, II y III de las Directrices de la OCDE. A menudo, la aplicación de estos principios llevará a la utilización del método del precio libre comparable o del método del coste incrementado para fijar los precios de los servicios intragrupo. En general, el método del precio libre comparable será el más apropiado cuando exista un servicio comparable prestado en circunstancias comparables entre empresas independientes en el mercado en que opera el receptor del servicio, o cuando una empresa asociada preste servicios a una empresa independiente en circunstancias comparables. Por ejemplo, este podría ser el caso cuando se prestan servicios de contabilidad, auditoría, jurídicos o informáticos, siempre que las operaciones vinculadas y las operaciones independientes sean comparables. El método del coste incrementado sería apropiado en ausencia de un precio libre comparable si la naturaleza de las actividades desarrolladas, los activos empleados y los riesgos asumidos son comparables a los de empresas independientes. Como se indica en el Capítulo II, Parte II, al aplicar el método del coste incrementado debe haber coherencia entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas para las categorías de costes consideradas. Podría recurrirse a los métodos basados en el resultado de las operaciones cuando resulten los más apropiados ante las circunstancias de cada caso (véanse los párrafos 2.1 a 2.11). En ciertos casos excepcionales como, por ejemplo, cuando sea difícil aplicar el método del precio libre comparable o el método del coste

incrementado, podrá ser útil tener en cuenta más de un método (véase el párrafo 2.11) para determinar correctamente el precio de plena competencia.

7.34 Podría ser necesario efectuar un análisis funcional de los distintos miembros del grupo para establecer la relación existente entre sus actividades y sus resultados y los servicios en cuestión. Asimismo, tal vez sea necesario considerar no sólo el impacto inmediato de un servicio, sino también sus efectos a largo plazo, teniendo presente que algunos costes nunca generarán realmente los beneficios que cupo esperar razonablemente de ellos en el momento en que se contrajeron. Por ejemplo, los gastos ocasionados por la preparación de una operación de comercialización podrían resultar excesivos a primera vista para ser asumidos por un miembro del grupo, a tenor de sus recursos actuales. Para determinar si el precio facturado en ese caso se ajusta al principio de libre competencia, hay que tener en cuenta los beneficios esperados de la operación y la posibilidad de que el importe y el plazo de facturación en algunos acuerdos en condiciones de libre competencia pudieran depender de los resultados de la operación. En estos supuestos, el contribuyente debería poder demostrar la razonabilidad de los costes facturados a empresas asociadas.

7.35 Cuando se considera que el método del coste incrementado es el más adecuado para las circunstancias del caso, el análisis requerirá el examen de si los costes incurridos por el proveedor de servicios del grupo precisan de algún ajuste que valide la comparación de las operaciones vinculadas y no vinculadas. En algunos casos, los costes que hubiese incurrido hipotéticamente el destinatario si hubiese tenido que ejecutar el servicio él mismo pueden ser indicativos del tipo de acuerdo que estaría dispuesto a aceptar por la prestación efectiva del servicio.

7.36 Cuando una empresa asociada interviene únicamente como agente o como intermediario en la prestación de servicios, es importante, al aplicar el método del coste incrementado, que el rendimiento o el incremento sobre los costes resulte apropiado para el ejercicio de las funciones del agente y no para la propia prestación de servicios. En ese caso, el precio de plena competencia debería determinarse aplicando un margen de beneficio sobre los costes de la función de agencia, y no sobre los costes de los servicios. Por ejemplo, una empresa asociada puede soportar los costes relativos al alquiler de espacios publicitarios por cuenta de los miembros del grupo, costes que dichos miembros del grupo habrían incurrido directamente de haber sido independientes. En ese caso, podría ser apropiado repercutir esos costes a los destinatarios del grupo sin incremento alguno, aplicando el incremento únicamente a los costes incurridos por el intermediario en el ejercicio de sus funciones de agente.

B.2.3.2 Consideraciones acerca de inclusión de un elemento de beneficio

7.37 En función del método empleado para determinar un precio de plena competencia por los servicios intragrupo, puede plantearse la cuestión de si es necesario que el precio aplicado reporte un beneficio al proveedor de servicios. En una operación de plena competencia, una empresa independiente trataría normalmente de facturar sus servicios de modo que obtuviera un beneficio en lugar de prestarlos simplemente a precio de coste. Asimismo, para determinar el precio de plena competencia, habrá que tener en cuenta las alternativas económicas del destinatario del servicio. Sin embargo, hay circunstancias (como las descritas en el Capítulo I con motivo del estudio de las estrategias comerciales) en las que una empresa independiente puede no obtener un beneficio sólo por la prestación del servicio, por ejemplo, cuando el proveedor del servicio tiene unos costes (previsibles o reales) que exceden el valor normal de mercado y, a pesar de ello, acepta prestar ese servicio para aumentar su rentabilidad, quizás completando así su gama de actividades. En consecuencia, no es siempre necesario que el precio de mercado se traduzca en un beneficio para la empresa asociada que presta un servicio intragrupo.

7.38 Por ejemplo, puede que el valor de mercado de los servicios intragrupo no sea superior al de los costes incurridos por el proveedor. Esto podría acontecer cuando, por ejemplo, el servicio no constituye

una actividad normal o recurrente del proveedor, sino que se ofrece ocasionalmente al grupo multinacional para su comodidad. Para determinar si los servicios intragrupo revisten el mismo valor económico que el que podría obtener una empresa independiente, sería conveniente efectuar un análisis comparativo de las funciones y los beneficios esperados que permita establecer el grado de comparabilidad de las operaciones. Un grupo multinacional podrá optar por prestar un servicio intragrupo, en lugar de contratarlo a un tercero, por toda una serie de razones, como poder obtener otros beneficios intragrupo (para los que podría ser adecuada una remuneración de plena competencia). En ese caso, no sería apropiado aumentar el precio del servicio por encima del calculado aplicando el método del precio libre comparable simplemente para permitir a la empresa asociada obtener un beneficio, ya que dicho resultado sería contrario al principio de plena competencia. Sin embargo, debe garantizarse que se tienen debidamente en cuenta todos los beneficios del destinatario.

7.39 Si bien, por principio, las administración tributaria y el contribuyente deben esforzarse en establecer el precio de plena competencia correcto, no debe olvidarse que pueden existir razones de orden práctico por las que una administración tributaria pueda estar dispuesta a renunciar, discrecional y excepcionalmente, al cálculo y a la imposición de un precio de libre competencia por la prestación de ciertos servicios, con independencia de que permita a un contribuyente, en las circunstancias adecuadas, proceder a la simple asignación de los costes incurridos en la prestación de dichos servicios. Por ejemplo, un análisis coste-beneficio podría demostrar que la recaudación tributaria adicional que pudiera obtenerse no justifica los costes y las cargas administrativas que ocasionaría la determinación de lo que podría constituir, en ciertos casos, un precio de plena competencia. En esos casos, la facturación de todos los costes pertinentes y no de un precio de plena competencia podría reportar un resultado satisfactorio tanto para empresas multinacionales como para las administraciones tributarias. No obstante, es poco probable que las administraciones tributarias hagan esta concesión cuando la prestación de un servicio constituya la actividad principal de la empresa asociada en cuestión, cuando el elemento de beneficio sea relativamente importante o cuando pueda aplicarse un método de facturación directa para fijar el precio de plena competencia.

C. Algunos ejemplos de servicios intragrupo

7.40 En esta sección se exponen algunos ejemplos de los problemas que se plantean en materia de precios de transferencia relacionados con la prestación de servicios intragrupo. Los casos citados se indican únicamente a título ilustrativo. Al tratar casos particulares, han de tenerse en cuenta los hechos y circunstancias concretas que permitan valorar la aplicabilidad de los métodos de determinación de precios de transferencia.

7.41 Un ejemplo se centra en las actividades de gestión de cobro, concretamente cuando un grupo multinacional decide centralizarlas por motivos económicos. En su caso, podría ser prudente centralizar las actividades de gestión de cobro para gestionar mejor la liquidez, los riesgos de fluctuación del tipo de cambio y de deuda, y crear eficiencias administrativas. Un centro de gestión de cobro que asume esta responsabilidad está realizando servicios intragrupo que debería facturar a un precio de plena competencia. La aplicación del método del precio libre comparable puede ser adecuada en este caso.

7.42 Las operaciones de fabricación y montaje son otro ejemplo de actividad que puede conllevar la prestación de servicios intragrupo. Estas actividades pueden revestir una variedad de formas, incluyendo lo que se ha dado en llamar “contratos de fabricación bajo pedido”. En algunos casos de fabricación bajo pedido, el fabricante puede recibir instrucciones muy precisas de la contraparte acerca de qué debe fabricar, en qué cantidad y con qué calidad, pudiendo incluso llegar la contraparte, en determinados supuestos, a poner a disposición del fabricante las materias primas o componentes necesarios. La empresa fabricante puede tener la garantía de que venderá la totalidad de toda su producción, en la medida en que se ajuste a las normas de calidad. En tal caso, puede considerarse que empresa fabricante está prestando a la

contraparte un servicio con un perfil de riesgo bajo, por lo que, en base a los principios del Capítulo II, el método del coste incrementado sería el método de precios de transferencia más adecuado.

7.43 Asimismo, la investigación constituye un ejemplo de actividad que puede conllevar la prestación de servicios intragrupo. Todo aspecto inherente a dicha actividad puede regularse exhaustivamente en un contrato celebrado con la parte comitente del servicio mediante lo que se denomina “investigación por contrato”. Dicha actividad, cuya naturaleza y trascendencia para el éxito del grupo pueden variar, puede involucrar a personal altamente cualificado. Los acuerdos concretos pueden revestir diversas formas, que van desde el establecimiento de programas detallados concebidos por el empresario principal, a los acuerdos por los que se autoriza a la empresa investigadora a organizar sus trabajos en el marco de categorías definidas en términos generales. En este último caso, las funciones adicionales consistentes en identificar las áreas de investigación que ofrecen las perspectivas comerciales más interesantes y la evaluación de los riesgos de investigaciones infructuosas, pueden jugar un papel determinante en los resultados del grupo en su conjunto. Por ello, antes de examinar qué método de precios de transferencia es el más adecuado en cada caso, es crucial efectuar un análisis funcional detallado y comprender a la perfección no sólo la naturaleza exacta de la investigación, sino también cómo desempeña la empresa en cuestión sus actividades. El examen de las opciones disponibles de modo realista de la parte comitente de la investigación puede resultar igualmente útil en la selección del método de precios de transferencia más adecuado. Véase la Sección B.2 del Capítulo VI.

7.44 Otro ejemplo de servicios intragrupo es la administración de licencias. Cabe efectuar una distinción entre la administración y protección de los derechos concernientes a los activos intangibles y la explotación de esos derechos. La protección de una licencia puede confiarse a un centro de servicios encargado de controlar posibles violaciones de la licencia y de velar por el cumplimiento de los derechos de licencia.

D. Servicios intragrupo de bajo valor añadido

7.45 El presente apartado, que recoge orientaciones específicas en materia de servicios intragrupo de bajo valor añadido, comienza por definir qué se entiende por “servicios de bajo valor añadido” y prosigue con la exposición de un enfoque optativo y simplificado, que incluye un criterio del valor económico o comercial simplificado a fin de determinar el importe a facturar y a pagar por los distintos miembros del grupo multinacional en concepto de servicios intragrupo de bajo valor añadido. Los contribuyentes que no opten por el enfoque simplificado descrito en esta sección deberán aplicar las disposiciones de las Secciones A y B anteriormente a las cuestiones de precios de transferencia relativas a servicios intragrupo de bajo valor añadido. En definitiva, el enfoque simplificado reconoce que el precio de plena competencia de dichos servicios guarda una estrecha relación con los costes, asigna los gastos incurridos en la prestación de cada categoría de esos servicios a las empresas del grupo que se benefician y hacen uso de los mismos y, por último, aplica el mismo margen de beneficio a todas las categorías de servicios.

D.1 Definición de “servicios intragrupo de bajo valor añadido”

7.46 Son servicios intragrupo de bajo valor añadido aquellos que prestan uno o varios miembros de un grupo multinacional por cuenta de otro u otros miembros del grupo, presentando las siguientes características:

- Tienen un carácter auxiliar;
- no constituyen la actividad principal del grupo multinacional;
- no requieren del uso de intangibles únicos y valiosos ni conducen a la creación de activos únicos y valiosos; y

- no conllevan la asunción o control de un nivel alto o significativo de riesgo ni generan un nivel de riesgo significativo.

Las orientaciones en esta sección no resultan aplicables a los servicios que generalmente se considerarían como servicios intragrupo de bajo valor añadido cuando los dichos servicios se presten a clientes independientes o no vinculados con los miembros del grupo multinacional. En tales supuestos, cabe esperar que existan comparables internos fiables que puedan utilizarse para determinar el precio de plena competencia de los servicios intragrupo.

7.47 Las siguientes actividades no serían objeto del ámbito de aplicación del enfoque simplificado descrito en la presente sección:

- Servicios que constituyen la actividad principal del grupo multinacional;
- servicios de investigación y desarrollo;
- servicios de fabricación y producción;
- actividades de venta, distribución y comercialización;
- transacciones financieras;
- extracción, exploración o transformación de recursos naturales;
- seguros y reaseguros, o
- servicios de alta dirección de empresas.

7.48 Las siguientes actividades constituyen ejemplos de servicios que responden inicialmente a la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido, propuesta en el párrafo 7.46:

- Servicios de contabilidad y auditoría, como por ejemplo: recopilación y revisión de la información para su utilización en los estados financieros; llevanza de libros contables; preparación de estados financieros; preparación o asistencia en auditorías operacionales y financieras; comprobación de la autenticidad y fiabilidad de los registros contables; y asistencia en la preparación de presupuestos mediante la recopilación de datos y la obtención de información.
- Tramitación y gestión de las cuentas pendientes de cobro/pago, como por ejemplo: recopilación de la información de facturación del cliente o usuario, y control y gestión del crédito.
- Actividades de recursos humanos, tales como:
 - Gestión y selección de personal, como por ejemplo: procesos de contratación; asistencia en la evaluación de los candidatos, así como la selección y nombramiento de personal; proceso de incorporación de personal de nuevo ingreso; evaluación de rendimiento y asistencia en la definición del plan de desarrollo profesional; gestión de despidos y asistencia en programas para el personal despedido;
 - Formación y capacitación del personal, como por ejemplo: desarrollo de las necesidades formativas; creación de programas internos de capacitación y desarrollo; creación de programas de desarrollo de capacidades de gestión y desarrollo profesional;
 - servicios salariales, como por ejemplo: asistencia y establecimiento de las políticas de retribución y de incentivos para empleados (incluyendo asistencia sanitaria, seguros de vida, opciones de compra de acciones y planes de pensiones); control de asistencia y cumplimiento

- del horario laboral; y, servicios de pago de nóminas (incluida la gestión de impuestos y el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias), y
- desarrollo y supervisión de los protocolos de salud y prevención de riesgos laborales, así como también de las normas de seguridad e higiene en el puesto de trabajo.
- Supervisión y recopilación de datos en materia de salud y prevención de riesgos laborales, seguridad e higiene en el puesto de trabajo y normas de regulación de la actividad empresarial.
- Servicios de tecnología de la información, cuando no constituyan la actividad principal del grupo, como por ejemplo: instalación, mantenimiento y actualización de los sistemas de tecnología de la información utilizados en la actividad empresarial; soporte para el sistema de información (pudiendo incluir los sistemas de información usados en contabilidad, producción, relaciones con el cliente, recursos humanos, pago de nóminas y sistema de correo electrónico); cursos de formación para el uso de aplicaciones de los sistemas de información y del equipamiento asociado utilizado para recabar, procesar y aportar datos; desarrollo de guías para el usuario sobre la tecnología de la información; suministro de servicios de telecomunicaciones; organización de servicios de asistencia técnica; habilitación y mantenimiento de sistemas de seguridad para la tecnología de la información; mantenimiento y supervisión de redes informáticas (red de área local, red de área extendida e Internet).
- Apoyo a las comunicaciones internas y externas y a las relaciones con el público (a excepción de actividades de publicidad o comercialización específicas, además del desarrollo de estrategias conexas).
- Servicios jurídicos, como por ejemplo: servicios de asesoría jurídica general y consultoría jurídica interna, tales como la asistencia en la redacción y revisión de contratos, acuerdos y otros documentos jurídicos; dictámenes jurídicos y opinión profesional; representación legal de la compañía (contenciosos judiciales, comisiones de arbitraje y procedimientos administrativos); investigaciones y estudios legales, y tareas jurídicas y administrativas para el registro y la protección de la propiedad intangible.
- Actividades inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias, como por ejemplo: recopilación de información y preparación de declaraciones de impuestos (impuesto sobre la renta, impuestos sobre las ventas, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre el patrimonio, aduanas e impuestos especiales); pago de impuestos; contestación a requerimientos por parte de administraciones tributarias, y asesoramiento fiscal.
- Servicios generales de carácter administrativo.

7.49 Los siguientes ejemplos ilustran un aspecto importante de la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido, concretamente, el hecho de que no deben incluir servicios que constituyan la actividad principal del grupo multinacional. Los servicios que en apariencia revisten una naturaleza análoga (en el ejemplo que se ofrece, un análisis de riesgo de crédito) pueden constituir o no servicios intragrupo de bajo valor añadido, dependiendo de las circunstancias y el contexto específicos.

- a) La empresa A, ubicada en el país A, es un fabricante y distribuidor mayorista de calzado en la región noroccidental. Su filial totalmente participada, la empresa B que se encuentra situada en el país B, es distribuidora mayorista en la región sudoriental del calzado fabricado por A. Como parte de sus operaciones, la empresa A efectúa habitualmente un análisis de riesgo de crédito de sus clientes en base a los informes que adquiere de una agencia que elabora informes crediticios. A su vez, la empresa A efectúa, por cuenta de la empresa B, el mismo tipo de análisis de riesgo de crédito de los clientes de la empresa B, empleando los mismos enfoques y métodos para ello.

En virtud de los hechos y circunstancias del caso, se puede concluir razonablemente que el servicio que la empresa A presta a la empresa B constituye un servicio intragrupo de bajo valor añadido.

- b) La empresa X es una filial de un grupo financiero de inversión con presencia mundial. La empresa X efectúa un análisis de riesgo de crédito de potenciales contrapartes en relación con operaciones que llevan asociados contratos de derivados financieros y elabora informes crediticios para dicho grupo financiero, que utiliza precisamente los informes elaborados por la empresa X para determinar los precios de los derivados financieros para los clientes del grupo. El personal de la empresa X ha desarrollado conocimientos especializados y hace uso de toda una serie de modelos, algoritmos y software dedicados al análisis de riesgo de crédito que han sido creados internamente. Teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso que nos ocupa, no se puede concluir que el servicio prestado por la empresa X al grupo financiero de inversión con presencia mundial constituye un servicio intragrupo de bajo valor añadido.

7.50 La definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido alude al carácter auxiliar de dichos servicios, que no constituyen en ningún caso la actividad principal del grupo multinacional. La prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido puede, de hecho, representar el negocio principal de la persona jurídica proveedora del servicio, como puede ser un centro de servicios compartidos, siempre que esos servicios no guarden relación alguna con la actividad principal del grupo. A modo de ejemplo, supongamos que una multinacional dedicada al desarrollo, producción, venta y comercialización de productos lácteos a nivel mundial ha constituido una empresa de servicios compartidos, cuya única actividad consiste en actuar como centro global de apoyo informático. Desde la perspectiva del proveedor del servicio, la prestación del servicio de apoyo informático constituye la actividad principal de la empresa. Sin embargo, desde el punto de vista tanto de los destinatarios del servicio como del grupo multinacional en su conjunto, dicho servicio no constituye una actividad principal, por lo que puede considerarse como un servicio intragrupo de bajo valor añadido.

D.2 Determinación simplificada de la retribución de plena competencia de servicios intragrupo de bajo valor añadido

7.51 La presente subsección describe los elementos de un mecanismo simplificado de facturación para los servicios intragrupo de bajo valor añadido. Todo grupo multinacional que adopte este método deberá aplicarlo de forma consistente en todos los países en los que opere. Este método simplificado parte de la premisa de que todos los costes por servicios intragrupo de bajo valor añadido incurridos en el apoyo al negocio de los miembros del grupo deben ser asignados a dichos miembros. Un enfoque alternativo para dar respuesta a las cuestiones abordadas en esta subsección radicaría en el uso de acuerdos de reparto de costes (ARC), estudiados en el Capítulo VIII.

D.2.1 Determinación de los gastos colectivos

7.52 El primer paso para aplicar el enfoque simplificado a los servicios intragrupo de bajo valor añadido es el cálculo, con carácter anual, por parte del grupo multinacional de la totalidad de los costes incurridos por todos los miembros del grupo en la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido. Los costes deberán agruparse en función de la categoría de los servicios, identificando los centros contables de costes utilizados para agregar los gastos. Los gastos colectivos deben excluir los costes atribuibles a una actividad interna que beneficia únicamente a la entidad prestataria (incluidas las actividades de accionista ejecutadas por la sociedad por acciones).

7.53 El segundo paso consiste en que el contribuyente identifique y detraiga de la partida de gastos colectivos aquellos costes imputables a los servicios prestados por un miembro del grupo únicamente en

nombre de otro de los miembros del grupo. En lo que respecta a la conformación de la rúbrica de costes en concepto de pago de nóminas, cuando, por ejemplo, la empresa A del grupo preste exclusivamente servicios de pago de nóminas a la empresa B del grupo, habrá que individualizar los costes pertinentes y omitirlos de la mencionada rúbrica. Por el contrario, si la empresa A del grupo ejecuta los servicios de pago de nóminas para sí misma y por cuenta de la empresa B, los costes afectos a dicho servicio se considerarán gastos colectivos.

7.54 Llegados a esta fase del cálculo, el contribuyente ha debido identificar y aislar la totalidad de los gastos asociados a categorías de servicios de bajo valor añadido que tienen por destinatarios a varios miembros del grupo multinacional.

D.2.2 Asignación y reparto de los costes de los servicios intragrupo de bajo valor añadido

7.55 El tercer paso de este método de facturación simplificada de los servicios intragrupo de bajo valor añadido es proceder a asignar los costes considerados gastos colectivos entre los distintos miembros del grupo beneficiarios del servicio. El contribuyente seleccionará un criterio de asignación y reparto aplicable a estos efectos en virtud de las siguientes consideraciones. Dicho criterio de reparto ha de tener en cuenta la naturaleza del servicio y ha de aplicarse de forma consistente a toda asignación de costes relativos a la misma categoría de servicios. Con arreglo a las orientaciones expuestas en el párrafo 7.25, el criterio de asignación y reparto elegido en relación con los costes de cada categoría pertinente de servicios debe reflejar de manera razonable el nivel de beneficio que se espera proporcione a cada destinatario de cada servicio en concreto. Por regla general, dicho criterio debe considerar igualmente la necesidad existente para cada servicio en cuestión. A modo de ejemplo, en caso de servicios de recursos humanos, el criterio de asignación y reparto podría basarse en el número de empleados de cada empresa del grupo; en caso de servicios de tecnología de la información, se podría utilizar el número de usuarios; en caso de servicios de gestión de flota, se podría utilizar el número de vehículos; en el caso de servicios de contabilidad, se podría utilizar el número de operaciones pertinentes o el volumen de activos; en los demás casos, las cifras de ventas o el volumen de negocios pueden ser los criterios más relevantes en base a los que efectuar el reparto.

7.56 Los ejemplos de criterio de asignación y reparto expuestos en el párrafo precedente no constituyen un listado exhaustivo. En función de los hechos y circunstancias, se puede emplear criterios de asignación más sofisticados. No obstante, debe darse un equilibrio entre el grado de sofisticación teórica y de aplicación práctica, sin perder de vista que los costes incurridos no generen un alto valor añadido al grupo. En este contexto, puede no ser necesario aplicar múltiples criterios de reparto siempre que el contribuyente pueda explicar las razones que le llevan a concluir que un único criterio refleja de manera fiable los beneficios respectivos. Por motivos de consistencia, el/los mismo(s) criterio(s) de reparto deberá(n) emplearse para atribuir entre los beneficiarios del grupo los costes del mismo tipo de servicios intragrupo de bajo valor añadido, debiendo utilizarse el mismo criterio racional año tras año, a menos que exista una razón justificada para el cambio. De igual modo, las administraciones tributarias y los contribuyentes deben tener en cuenta que la modificación de un criterio asignación y de reparto fiable puede entrañar complicaciones nada desdeñables. Es de esperar que el contribuyente documente y justifique (véase el párrafo 7.61 más adelante) las razones por las que considera que el criterio de asignación escogido arroja resultados que reflejan de manera fiable los beneficios que puedan derivarse para cada destinatario del servicio.

D.2.3 Margen de beneficio

7.57 Para determinar el precio de mercado de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, el proveedor de servicios a la multinacional deberá aplicar un margen de beneficio o incremento sobre todos los costes colectivos. Se aplicará el mismo margen a todos los servicios de bajo valor añadido,

independientemente de la categoría del servicio. Por lo general, el margen seleccionado por el contribuyente se situará entre un 2% y un 5% de los costes correspondientes. Cabe señalar que los márgenes de beneficio en estos servicios intragrupo no deben emplearse, sin la debida justificación y análisis, como referencia para la fijación del precio de plena competencia de servicios que no se engloban bajo la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido, o servicios análogos no sometidos al método de facturación simplificada opcional.

D.2.4 Facturación de los servicios intragrupo de bajo valor añadido

7.58 Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 7.60, el importe de los servicios facturados a cualquier miembro del grupo multinacional que opte por la aplicación de este mecanismo será el resultado de la suma de (i) los costes incurridos por otro miembro del grupo en la prestación de servicios al miembro en concreto bajo el segundo paso, detallado en el párrafo 7.53, más el margen de beneficio seleccionado, y de (ii) la parte correspondiente de los gastos colectivos asignada al miembro de acuerdo con lo descrito en el tercer paso descrito en el párrafo 7.55, utilizando el criterio de asignación y el margen de beneficio seleccionados. Dicho importe deberá abonarse al miembro del grupo que haya incurrido en los costes y, cuando sean varios los miembros del grupo que incurriesen en dichos gastos, en proporción a la participación de cada miembro en los gastos colectivos.

D.2.5 Aplicación del criterio del valor económico o comercial a los servicios intragrupo de bajo valor añadido

7.59 En virtud del principio de plena competencia, tal y como se describe en el párrafo 7.7, la obligación de pagar por un servicio intragrupo surge únicamente cuando se cumple el criterio del valor económico o comercial, es decir, la actividad debe aportar una ventaja económica o comercial al miembro del grupo que se espera pague por el servicio, mejorando o preservando su posición comercial, que a su vez se determina evaluando si una empresa independiente habría estado dispuesta, en circunstancias comparables, a pagar por la actividad de haber sido realizada por una empresa independiente o de haberla ejecutado aquélla internamente. No obstante, debido a la naturaleza de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, abordada en este apartado, puede ser difícil realizar tales afirmaciones o podría requerir un esfuerzo superior a la cuantía de los costes del servicio.

7.60 Si bien los servicios intragrupo de bajo valor añadido pueden aportar beneficios a todos los destinatarios de dichos servicios, surgen dudas acerca del alcance de los beneficios y en torno a si entidades independientes habrían estado dispuestas a pagar por el servicio en cuestión o a prestarlo por sí mismas. La documentación y requisitos de información, que se analizan en la Sección D.3, deben aportar pruebas suficientes para demostrar que se cumple el criterio del valor económico o comercial dada la naturaleza de los servicios intragrupo de bajo valor añadido. Para evaluar si se cumple el mencionado criterio, las administraciones tributarias deben considerar únicamente los beneficios en base a las categorías de los servicios y no a la facturación de un servicio específico. Por consiguiente, el contribuyente tan sólo tiene que demostrar, por ejemplo, que recibió asistencia en el ámbito de gestión de nóminas, en lugar de estar obligado a especificar todo acto individual realizado que dé lugar a los costes facturados. Siempre que se facilite a la administración tributaria la información indicada en el párrafo 7.61, la presentación de una única factura anual en la que se describa la categoría de servicios debería ser suficiente para justificar la existencia de los mismos, y no debería requerirse la aportación de correspondencia u otra prueba documental de los actos individuales. En lo que respecta a los servicios intragrupo de bajo valor añadido que benefician tan sólo a una entidad receptora del grupo multinacional, es de esperar que el destinatario del servicio pueda documentar y justificar los beneficios obtenidos de manera individualizada.

D.3 Documentación e información

7.61 Todo grupo multinacional que opte por aplicar este método simplificado deberá preparar la siguiente información y documentación, debiendo aportarla a petición de la administración tributaria de cualquier entidad del grupo que efectúe o perciba pagos en concepto de servicios intragrupo de bajo valor añadido:

- Una descripción de las categorías de los servicios intragrupo de bajo valor añadido prestados; las razones que acrediten que cada categoría de servicios representa servicios intragrupo de bajo valor añadido con arreglo a la definición de los mismos que figura en la Sección D.1; la justificación de la prestación de servicios en el contexto del negocio de la multinacional; una descripción de los beneficios reales o susceptibles de obtenerse de cada categoría de servicios; una exposición de los criterios de asignación y reparto elegidos y motivos por los que dichos criterios arrojan resultados que reflejan razonablemente los beneficios obtenidos, y la confirmación del margen aplicado;
- los acuerdos o contratos por escrito de prestación de servicios y cualquier modificación a los acuerdos o contratos en los que se plasme la voluntad de los distintos miembros del grupo de someterse a los métodos de asignación presentes en este apartado;
- los cálculos en base a los que se fijan los gastos colectivos conforme a lo descrito en la Sección D.2.1, en particular un listado exhaustivo de todas las categorías y cuantías de los costes correspondientes, incluidos los costes de los servicios prestados únicamente a un miembro del grupo, y
- los cómputos que justifiquen la aplicación de los criterios de asignación y reparto especificados.