

Guía sobre la aplicación de las Directrices de Precios de Transferencia en los ejercicios fiscales afectados por la COVID-19

La OCDE publica la Guía sobre la aplicación de las Directrices de Precios de Transferencia en los ejercicios fiscales afectados por la pandemia provocada por el Covid-19

Diciembre 2020

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

Alexis Insausti

Socio de Precios de Transferencia en PwC Tax and Legal
alexis.insausti@pwc.com

Manuel Bouzas Fernández

Socio de Precios de Transferencia en PwC Tax & Legal
manuel.bouzas@pwc.com

Con fecha 18 de diciembre, la OCDE ha publicado la esperada Guía sobre la aplicación del principio de valoración a precios de mercado (*"arm's length principle"*) y de las Directrices de Precios de Transferencia ("PT") con el objeto de ayudar a los contribuyentes en la implementación de las políticas de precios de transferencia en los ejercicios afectados por la pandemia y a las Administraciones Tributarias en la evaluación de las mismas.

Como todos sabemos, crisis económica provocada por el Covid-19 y las respuestas dadas por los diferentes Estados han dado lugar a un claro desafío en la aplicación práctica del principio de valoración a precios de mercado. Esta guía que acaba de publicar la OCDE trata de dar respuestas prácticas a esta extraordinaria situación. En este sentido, esta Guía no modifica ni constituye una revisión sobre las TPG existentes. En todo caso tiene valor ya que representa el consenso de 137 países del *inclusive framework* y aporta una visión práctica a situaciones que se han exacerbado con la pandemia.

Destacar que el principio de valor de mercado se mantiene inalterado en la medida que se entiende aplicable a las situaciones derivadas del COVID y se

reitera la necesidad de la delimitación adecuada de las transacciones y en particular determinando los riesgos que cada parte asume en una determinada transacción intragrupo.

La Guía se focaliza en los impactos en cuatro cuestiones principales: (I) el análisis de comparabilidad, (II) pérdidas y reparto de costes provocados por el Covid-19, (III) programas de ayudas gubernamentales y (IV) Acuerdos Previos de Valoración, que pasamos a resumir a continuación:

I. Análisis de comparabilidad

Los efectos de la pandemia en una industria o dentro de un grupo multinacional no son suficientes para afirmar que un miembro de un grupo multinacional tiene que asumir las consecuencias de los riesgos que se materializan como resultado de la pandemia Covid-19 sin un análisis de cómo el resultado de los riesgos económicamente significativos controlados por el miembro del grupo se ha visto afectado por la pandemia.

La guía detalla las fuentes de información que se pueden utilizar para respaldar la realización de un análisis de



La OCDE publica la Guía sobre la aplicación de las Directrices de Precios de Transferencia en los ejercicios fiscales afectados por la pandemia provocada por la Covid-19”

comparabilidad en estas circunstancias: (i) variación en los volúmenes de ventas con los niveles alcanzados en los años anteriores, (ii) cambios en el uso de la capacidad, (iii) cuantificación de los costes extraordinarios incurridos y/o ayudas recibidas por el Gobierno, (iv) intervenciones gubernamentales que hayan podido afectar a los precios, (v) analizar los efectos en la rentabilidad de terceros en períodos recesivos anteriores o (vi) comparación de datos internos entre los presupuestados (ingresos y costes esperados) y reales (a fin de cuantificar el impacto del COVID por diferencia).

La Guía establece que la información más fiable, a efectos del análisis de comparabilidad, es la relativa a las transacciones llevadas a cabo con partes independientes en el mismo periodo, por lo que incluye 3 enfoques para poder sortear las dificultades que puedan surgir debido a la falta de información pública disponible.

- Usar juicio crítico de razonabilidad a la hora de usar información contemporánea acerca de comparables internos y externos y evaluar los efectos de la pandemia en el negocio y cómo partes independientes hubieran actuado;
- Enfoque “*price setting*” (que podría basarse en información disponible sobre la fijación de precios o *budgeting* y analizar cómo impacta la pandemia sobre las mencionadas cifras de *budget*) vs. “*outcome testing*” (con información disponible después del cierre del ejercicio);
- Usar más de un método de PT de forma corroborativa.

La Guía sugiere a las Administraciones Tributarias la posibilidad de permitir que, para aquellas transacciones afectadas por la pandemia, el contribuyente pueda tener en consideración aquella información que pueda estar disponible después del cierre del ejercicio y modificar la declaración del IS del 2020 una vez presentada para asegurar la aplicación del precio de mercado.

II. Pérdidas y reparto de costes provocados por el Covid-19

Durante la pandemia del COVID-19, numerosos grupos multinacionales han incurrido en pérdidas por un descenso pronunciado de la demanda, una incapacidad para obtener y proveer de productos y servicios, o como resultado de haber incurrido en costes de naturaleza excepcional o no recurrente.

La OCDE enfatiza que la asignación de pérdidas debe ir ligada a la previa asignación de riesgos, y da una serie de pautas de cómo estos costes excepcionales o no recurrentes pueden asignarse entre partes vinculadas. En este sentido, se abordan preguntas tales como si estructuras de riesgo limitado pueden incurrir en pérdidas; bajo qué circunstancias pueden modificarse los contratos intragrupo para reflejar las consecuencias de la pandemia; o cómo han de considerarse los costes excepcionales a la hora de realizar un análisis de comparabilidad.

La Guía reconoce explícitamente que una entidad de riesgo limitado puede incurrir en pérdidas en el corto plazo. Todo dependerá de qué riesgo se haya materializado a raíz de la pandemia y si ese riesgo correspondía ser asumido por la mencionada entidad. Paralelamente reconoce la posibilidad de aceptar compañías en pérdidas en los análisis de benchmarking, siempre y cuando el perfil funcional de las mismas sea comparable al de la entidad analizada.

Por último, la pandemia del COVID-19 ha generado una serie de condiciones en las que partes vinculadas pueden considerar si cabe la opción de aplicar cláusulas de fuerza mayor, o bien revocar o revisar contratos y acuerdos. Estas directrices contienen algunas pautas sobre cómo estas consideraciones cabrían aplicarse.

En términos generales, estas nuevas pautas de la OCDE parecen consolidar la idea que, tanto contribuyentes como

administraciones tributarias, habrán de encontrar soluciones para estas cuestiones en los principios y directrices ya contenidos en las Directrices de la OCDE.

III. Programas de ayudas gubernamentales

Durante todo el tiempo que ha transcurrido desde el inicio de la pandemia, la asistencia de los gobiernos ha adoptado la forma de programas de retención de puestos de trabajo o de apoyo financiero y de liquidez que permitan a las empresas garantizar que puedan continuar funcionando durante el período de reducción de la actividad empresarial. Esta asistencia se ha prestado de formas diversas, como garantías de préstamos, financiación directa en condiciones preferenciales, aplazamiento de préstamos, subvenciones específicas o reducciones fiscales, entre otras.

Todas estas ayudas tienen potencialmente implicaciones en los precios de transferencia, ya sea porque se proporcionan a un miembro del grupo multinacional de forma directa o porque también están a disposición de terceros independientes dentro del mismo mercado en el que opera ese grupo.

La OCDE, en este documento, aborda la aplicación de estos programas de asistencia gubernamental y cubre cuestiones tales como si han de considerarse estas ayudas como una de las características económicamente relevantes de la transacción vinculada; si constituyen un factor más dentro del mercado en el que las partes operan; si éstas afectan al precio de la transacción; si pueden modificar la asignación original de riesgos entre las partes; y en qué medida las ayudas gubernamentales pueden afectar al análisis de comparabilidad.

IV. Acuerdos Previos de Valoración (“APAs”)

Cualquier APA se basa en una serie de asunciones críticas y deberá valorarse si,

como consecuencia del COVID, estas asunciones han variado a efectos de determinar la vigencia o no de un APA. No obstante, las Guías reiteran en que no debe asumirse de modo automático que, con motivo del COVID, un APA no podrá seguir siendo aplicado, y recomiendan a los contribuyentes trasladar sus inquietudes a la Administración, antes de hacer ajustes de precios que pueden no ser coherentes con los términos del APA.

La Administración puede considerar pronunciarse sobre el APA una vez disponga de información sobre la magnitud y el impacto del COVID (más allá de finales del 2020). Así, un incumplimiento de alguno de las asunciones críticas en las que se fundamenta un APA puede derivar en una revisión del APA, su cancelación o revocación.

Por último, en relación con los APAs que se están negociando actualmente, la Guía establece la posibilidad de negociar APAs separados que consideren, por un lado, los ejercicios afectados por la pandemia, y por otro lado, los resultados que se consideran de mercado para los ejercicios posteriores.

V. Conclusiones

Como conclusión, la incidencia del Covid-19 en la economía mundial está siendo muy relevante y ha tenido impacto directo sobre los volúmenes de producción a nivel global, disrupciones y trastornos sobre las cadenas de suministro y distribución, e impacto financiero en las empresas y los mercados de valores. La Guía de la OCDE deja en claro que los contribuyentes y las administraciones tributarias necesitan encontrar soluciones en los principios y guías existentes disponibles en el contribuyentes y administraciones tributarias deben identificar específicamente los riesgos económicamente significativos, el impacto para las entidades locales y cómo terceras partes lo habrían abordado, teniendo en cuenta sus relaciones contractuales y sus opciones disponibles de forma realista.

