

BOLETIN ESPECIAL NRO. 4/2021

Servicios intragrupo: Recientes pronunciamientos de la SUNAT y el Tribunal Fiscal sobre la deducción del gasto y la modalidad para calcular la retribución de servicios intragrupo

BREVE RESUMEN: Según el Tribunal Fiscal no se puede alegar la no fehaciencia de gastos pagados en la contratación servicios intragrupo como hizo el área acotadora de la SUNAT, basado en el hecho que el contribuyente no exhibió los documentos que sustentan el costo o gasto incurrido por el proveedor del servicio y la forma de haber calculado el margen, pues la sola discusión sobre su cuantía daría cuenta de que los servicios sí existen.

Según la SUNAT, tratándose de servicios distintos a los de bajo valor añadido, se debe tener en cuenta que: (i) la documentación sobre los costos y gastos del proveedor, así como del margen solo es relevante para efectos de sustentar la deducción del gasto, y (ii) para valorizar la retribución por los servicios, se puede recurrir a cualesquiera de las modalidades aceptadas en la regulación peruana de precios de transferencia.

ABOGADOS *****

1) RTF Nro. 5376-1-2020: Fehaciencia de gastos tributarios por contratación de servicios intragrupo

- 1.1 En este caso se realizó una fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta (IR) del ejercicio 2014. El contribuyente realizó pagos a sus partes vinculadas por los servicios de asistencia técnica y servicios de resultados que ejecutaron a su favor.
- 1.2 La SUNAT reparó dichas operaciones al considerar que no son fehacientes; por tanto, observó el gasto tributario.

Considerando que la metodología aprobada por las partes vinculadas para valorizar los servicios era de margen sobre costos directos e indirectos del

proveedor, los auditores fiscales señalaron que no se exhibió (i) la composición de los costos por tipo de servicios, (ii) la documentación que acredite esos costos y gastos incurridos por el proveedor, ni (iii) los criterios para repartir los costos entre las empresas vinculadas.

Su reparo se sustentó en la RTF Nro. 7732-4-2017, cuyo criterio principal, según la SUNAT, consiste en que si las partes acuerdan la modalidad retributiva de margen sobre gastos y costos, para la deducción del gasto se tiene que contar con la documentación que sustente la cuantía asignada al servicio y la composición de los costos en los que incurre el proveedor del servicio.

1.3 Al respecto, el Tribunal Fiscal revoca el reparo al considerar que:

*“se observa que la Administración **no cuestiona la efectiva prestación de los servicios de asistencia técnica y consultoría del grupo dentro y fuera del país por parte de (...) en favor de la recurrente; sino que aquélla no hubiera acreditado la forma como se determinaron los costos directos e indirectos que le fueron atribuidos por la prestadora del servicio, lo que permite advertir que el hecho que la Administración discuta la proporcionalidad de los costos atribuidos por (...) a la recurrente, así como la metodología utilizada para su distribución a todas las empresas del grupo beneficiadas, implicaría, en todo caso, que reconoce la existencia de la prestación de los servicios observadas”.** (Énfasis agregado)*

1.4 Así se observa que para dicho Colegiado no podría objetarse la fehaciencia de un gasto a partir de la documentación que sustentaría la cuantía de las retribuciones pagadas a las partes vinculadas dado que al hacerlo, la SUNAT estaría reconociendo implícitamente que el servicio intragrupo sí existe.

Puede consultar la RTF en:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/1/2020_1_05376.pdf

2) Informe Nro. 135-2020-SUNAT/7T0000: En los servicios intragrupo distintos a los de bajo valor añadido ¿qué se requiere para sustentar el gasto? y ¿qué método de precios de transferencia debe aplicarse para valorizar la retribución?

2.1 Antecedentes

- A partir del 1 de enero de 2017, entró en vigencia el Decreto Legislativo Nro. 1312 que modificó el artículo 32º-A de la LIR e incorporó el inciso i), a través del cual se aprobaron reglas especiales para los “servicios” que se prestaran entre partes vinculadas o desde, hacia o a través de paraísos fiscales.
- Desde el 1 de enero de 2019, el ámbito de los servicios intragrupo se modificó al entrar en vigencia el Decreto Legislativo Nro. 1369 que introdujo dos modificaciones relevantes: (i) restringió su aplicación únicamente para las operaciones con partes vinculadas, eliminando su alcance respecto de servicios que fueran prestados por personas desde, hacia o a través de paraísos fiscales en general, y, (ii) derogó el cuarto

párrafo del referido inciso que disponía que “La deducción del costo o gasto por el servicio recibido, se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio así como de su margen de ganancia.”

2.2 Problemática

- (a) Al incorporarse originalmente el inciso i) al artículo 32º-A de la LIR sobre servicios intragrupo, el cuarto párrafo estableció que la **deducción** del costo o gasto del servicio se calculaba como un margen sobre los costos y gastos incurridos por el proveedor. Esta redacción, por su generalidad, llevó a diversos especialistas a interpretar que, en todos los casos, la deducción del gasto estaría limitada a la suma de costos más gastos del proveedor más un margen; lo que en los hechos podía suponer que ésta sea la única forma para pactar y valorizar las retribuciones de los servicios, toda vez que esta información sería necesaria para sustentar la deducción del gasto.
- (b) En el siguiente cuadro se aprecia la redacción original y la modificación sufrida en el referido inciso i):

Párrafos del artículo 32º-A de la LIR	Del 1 de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2018	A partir del 1 de enero de 2019
1º	<p>i) Servicios</p> <p>Sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por esta Ley, tratándose de servicios sujetos al ámbito de aplicación del inciso a), el contribuyente debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.</p>	<p>i) Servicios</p> <p>Sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por esta Ley, tratándose de servicios prestados al contribuyente por sus partes vinculadas, aquel debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.</p>
2º	<p>Se entiende que se cumple el test de beneficio cuando el servicio prestado proporciona valor económico o comercial para el destinatario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial, lo que ocurre si partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio, ejecutándolo por sí mismas o a través de un tercero.</p>	<p>Se mantiene</p>
3º	<p>La documentación e información proporcionada debe evidenciar la prestación efectiva del servicio, la naturaleza del servicio, la necesidad real del servicio, los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos. En caso de cambiar de criterio de asignación, el contribuyente debe justificar la razón y/o necesidad de dicho cambio.</p>	<p>Se mantiene</p>
4º	<p>La deducción del costo o gasto por el servicio recibido, se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por</p>	<p>Se deroga</p>

	el prestador del servicio así como de su margen de ganancia.	
5°	A tal efecto, tratándose de servicios de bajo valor añadido, el referido margen no puede exceder el cinco por ciento (5%) de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.	Tratándose de servicios de bajo valor añadido , la deducción del costo o gasto por el servicio recibido se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio así como de su margen de ganancia, el cual no puede exceder el cinco por ciento (5%) de tales costos y gastos.
6°	Se considera como servicios de bajo valor añadido aquellos que cumplen con las siguientes características: (i) tienen carácter auxiliar o de apoyo; (ii) no constituyen actividades principales del contribuyente o del grupo multinacional, según corresponda; (iii) no requieren el uso de intangibles únicos y valiosos, ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos; y (iv) no conllevan asumir o controlar un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio.	Se mantiene
7°	El reglamento podrá señalar de manera referencial los servicios que califican como de bajo valor añadido y aquellos que no.	Se mantiene
8°	En todo caso, tanto el costo y gasto como el margen de ganancia se valoran conforme al análisis de comparabilidad del inciso d) y son susceptibles de los ajustes señalados en el inciso c).	Se mantiene

- (c) La situación resultaba confusa considerando que, durante el año 2017 y en adelante, se mantenía la redacción del artículo 113° del Reglamento de la LIR, según el cual el método de precios de transferencia para valorizar servicios podía quedar fijado en base a:
- Precios comparables, caso en el cual el **Precio Comparable No Controlado** podía resultar aplicable tratándose de “*prestaciones de servicios poco complejas*” (numeral 1 del inciso a) del artículo 113°)
 - Márgenes netos, supuesto en el que los márgenes operativos podían validarse con el método del **Margen Neto Transaccional**, el cual sirve para valorizar “*servicios*”¹ (numeral 6 del inciso a) del artículo 113°).
- (d) En un segundo momento, cuando se derogó el cuarto párrafo del inciso i) del artículo 32°-A de la LIR (Decreto Legislativo Nro. 1369), una interpretación literal de la norma tributaria podía llevar a concluir que en los **servicios de alto valor añadido**, la LIR no había establecido ninguna limitación, por lo que las retribuciones

¹ “Los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones:

(i) Utilidades entre ventas netas.

Se utilizará principalmente en operaciones de distribución o comercialización de bienes.

(ii) Utilidades entre costos más gastos operativos

Se utilizará principalmente en operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes, **así como en prestaciones de servicios.**”

podrían fijarse en base a los distintos métodos de precios de transferencia aprobados por la norma.

Similar conclusión no podía adoptarse respecto de los **servicios de bajo valor añadido**, pues desde el año 2019, el quinto párrafo del inciso i) de su artículo 32°-A de la LIR precisó que la retribución debe calcularse considerando un margen máximo de 5%, de donde puede inferirse que solo en este caso los servicios debían valorizarse necesariamente adoptando un método que mida margen sobre costos más gastos del proveedor.

2.3 Posición de la SUNAT

La SUNAT ha publicado el Informe Nro. 135-2020-SUNAT/7T0000 donde plantea dos conclusiones importantes.

- Sobre el método para valorizar servicios intragrupo distintos a los de bajo valor añadido

La SUNAT concluye que antes del 1 de enero de 2019 se puede recurrir a los métodos del precio comparable no controlado, del precio de reventa, del costo incrementado, de la partición de utilidades, residual de partición de utilidades, del margen neto transaccional y otros métodos apropiados según la naturaleza de las operaciones analizadas.

Nótese que igual conclusión sería aplicable después de la derogatoria del párrafo pues desde el 1.1.2019, con mayor fundamento, no existe ninguna limitación sobre el método que debe adoptarse para valorizar servicios, salvo q se traten de bajo valor añadido.

A respecto sostiene expresamente:

“se puede afirmar que el cuarto párrafo del literal i) del artículo 32-A de la LIR, antes de su derogatoria efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1369, no proscribió la utilización del método más apropiado para determinar el valor de mercado de servicios distintos de los servicios de bajo valor añadido, a que se refiere el literal e) del referido artículo, sino que contemplaba requisitos adicionales para que el usuario del servicio pueda deducir como costo o gasto los importes por los servicios prestados.” (Énfasis agregado)

- Sobre la deducción del gasto tributario

La SUNAT concluye que la finalidad del párrafo derogado estaba relacionado a fijar requisitos adicionales para que el usuario del servicio pueda deducir como costo o gasto *los importes pagados por los servicios prestados*

“el cuarto párrafo del literal i) del artículo 32-A de la LIR establecía una regulación adicional para efectos de la deducción como costo o gasto de los importes por los servicios prestados, de manera que, además de determinarse el valor de mercado de las transacciones conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados, en el caso de servicios distintos de los servicios de bajo valor añadido, la deducción debía realizarse sobre la base

de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio así como de su margen de ganancia.” (Énfasis agregado)

Puede consultar el informe en:

<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i135-2020-7T0000.pdf>



**Equipo tributario de Gálvez & Dolorier
Abogados:**

José Gálvez
Silvia Muñoz
Karina Arbulú
Martin Mantilla

Francis Gutiérrez
Eduardo Guerra
Karem Carrillo
Elena Chevarría
Edson Gómez
Valentina Rosas

GÁLVEZ &
DOLORIER
A B O G A D O S