



Servicios intragrupo y precios de transferencia:

Tarea para la Gerencia legal y las áreas de contables y tributarias de las empresas: Revisión de contratos e identificación de "servicios intragrupo"

Silvia Muñoz Salgado¹

Como se sabe, el pasado 30 de diciembre de 2016, como parte de la última reforma tributaria llevada a cabo en el país, se publicó el Decreto Legislativo Nro. 1312, mediante el cual se modificó la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y se aprobaron cuatro modificaciones específicas a la regulación de precios de transferencia:

- (i) la modificación completa del denominado "sexto método" de precios de transferencia para exportación e importación de ciertos commodities,
- (ii) la aprobación de "otros métodos", cuando por la naturaleza y características de las actividades y transacciones no resulte apropiada la aplicación de ninguno de los métodos establecidos en la LIR,
- (iii) la incorporación de un nuevo tratamiento para los "servicios intragrupo" y;
- (iv) la modificación completa de las obligaciones formales de precios de transferencia que rigieron hasta el 31 de diciembre de 2016.

Estos alcances aún no han sido reglamentados (lo que se espera ocurra en los siguientes meses), sin embargo ello no ha sido limitante para identificar las principales dudas que se empiezan a observar en las empresas, sobre la mecánica de los servicios intragrupo. Los responsables de las áreas legales y tributarias de diversas empresas deben realizar una actividad de previsión en la correcta identificación

¹ Abogada, Master en Tributación por Georgetown University Washington DC - USA. Especialización en Precios de Transferencia por Vienna University of Economics and Business (WU). Socia de Gálvez & Dolorier Abogados.



de este tipo de transacciones y la necesaria revisión de los contratos ya suscritos para la incorporación de cláusulas que permitan obtener información adecuada, en tiempo oportuno y documentación de sustento, que responda a las obligaciones que, en el futuro, enfrentarán distintas empresas peruanas en la fiscalización de los gastos o costos incurridos por la contratación de servicios a partes vinculadas o paraísos fiscales.

1) Alcance de la norma de "servicios intragrupo"

La norma sobre "servicios intragrupo" tiene dos alcances concretos:

- (a) Uno relacionado a la **deducción de los gastos o costos**, que se devenguen a partir del año 2017 y que se hayan incurrido en la contratación de servicios con partes vinculadas o desde, hacia o a través de paraísos fiscales.

Todo este grupo de disposiciones aplicará para los servicios contratados con partes vinculadas locales como extranjeras y además, a falta de limitación en la LIR, servirá para determinar la deducibilidad de los gastos o costos de servicios que son propios del giro del negocio, así como de los servicios de soporte (o de bajo valor añadido).

El impacto de estas normas la tendrá el "usuario del servicio", el que, en general, será una persona jurídica domiciliada que tiene derecho a deducir gastos y costos.

Sin embargo, igual tratamiento sería otorgado a un no domiciliado, sujeto al IR peruano y que tenga derecho a deducciones para determinar ese impuesto. Este sería el caso, por ejemplo, de la venta efectuada por un no domiciliado de maquinaria situada en el país y cuyo costo se hubiera conformado por erogaciones por "servicios" (e.g. instalación) adquiridos a partes vinculadas o paraísos fiscales.



- (b) Otro relacionado a la **valoración** de tales servicios.

La valoración dependerá del tipo de "servicios" que hayan sido prestados al usuario.

b.1 La cuantía de los servicios que NO califican como de "bajo valor añadido", será determinada en base a los gastos y costos del proveedor del servicio más un margen de ganancia.

b.2 La cuantía de los servicios que SÍ califican como de "bajo valor añadido", será determinada en base a los gastos y costos del proveedor del servicio más un margen de ganancia, pero éste tendrá un límite de hasta 5%.

La cuantía de ambos tipos de servicios deberá medirse con la metodología de precios de transferencia que ya está recogida en la LIR, a fin de determinar si se encuentran a valor de mercado o no.

El impacto de estas normas la tendrá el "usuario del servicio", debido a que solamente son deducibles los gastos o costos incurridos por estos servicios hasta por la suma que constituya su "valor de mercado". Los gastos o costos sobrevaluados para el usuario del servicio, estarán sujetos a reparo tributario por el exceso.

Es necesario que el reglamento aclare si el efecto de esta valoración también afectará al prestador del servicio, por las rentas que genere en estas transacciones (por ejemplo, el efecto en las retenciones del IR de un no domiciliado que presta un servicio de bajo valor añadido a su parte vinculada domiciliada en el Perú).



2) Los nuevos requisitos para la deducibilidad del gasto o costo de "servicios intragrupo"

- 2.1 Hasta el año 2016, los requisitos usuales para la deducción de gastos tributarios eran la (i) causalidad del servicio y (ii) la fehaciencia. Otros requisitos adicionales aplicables al gasto y para la deducción del costo serían la bancarización de las sumas pagadas y la necesidad de contar con un comprobante de pago que sustente la erogación.
- 2.2 A partir del ejercicio 2017, además de lo anterior será necesario para la deducción de los gastos o costos incurridos en la contratación de los servicios mencionados en el punto 1(a) anterior, lo siguiente:
- (a) Cumplir con el "test del beneficio" para el usuario de mismo.
 - (b) Sustentar documentariamente la contratación de estos servicios, con lo siguiente:
 - Que se evidencie la prestación efectiva del servicio.
 - Naturaleza del servicio prestado.
 - Necesidad real del servicio.
 - Costos o gastos incurridos por el prestador del servicio.
 - Criterios razonables de asignación de gastos y costos.

3) ¿Qué deben ir preparando las empresas sobre este tipo de transacciones?

El Reglamento aún no ha sido publicado, por lo que existen diferentes alcances que se viene dando al "test del beneficio"; sin embargo, en base a la experiencia jurisprudencial existente en el Perú sobre servicios intragrupo, así como a los precedentes que se han dictado en el extranjero sobre esta



materia, debe destacarse algunos puntos que las empresas deberían ir revisando y evaluando al interior de sus respectivos grupos económicos a fin de encontrarse preparadas para enfrentar fiscalizaciones del IR del 2017 que estén focalizadas en analizar la deducción de gastos o costos por este tipo de operaciones:

3.1 Identificación de servicios "agregados", "implícitos" o "remunerados" para la deducibilidad de gastos y costos

Servicios agregados

- Los acuerdos para la prestación de servicios a veces suelen estar estrechamente asociados a la enajenación de bienes o de intangibles (e.g. marcas, sistemas de diseño patentados, etc), transmisión de tecnología en general o el otorgamiento de licencias sobre estos bienes.
- Este tipo de **servicios "agregados"** por lo general se incluyen en los contratos, sin que exista claridad sobre su prestación, se deslinde esta operación claramente de los bienes o tecnología a los que sirve, se identifique claramente cuál es la retribución por los servicios y cuál es la que corresponde al resto de bienes.
- Nótese que de esta distinción dependerá el tratamiento tributario que se otorgue, ya que las limitaciones adicionales impuestas a los gastos o costos (e.g. test del beneficio, documentación) sólo corresponde respecto de los "servicios" y no respecto a otra prestación.
- Las Gerencias deben efectuar una revisión de los contratos o las prácticas que se vienen llevando a cabo con partes vinculadas o paraísos fiscales, para que, en la mayor parte de casos y cuando la operación lo permita, se efectúe un desagregado de prestaciones, identificando claramente aquellas que corresponden a "servicios" (típica prestación de "hacer").
- El riesgo de mantener contratos con prestaciones mezcladas o cuya separación sea confusa, podría ser el



de extender una potencial no deducibilidad del gasto o costo, a prestaciones que no configuran estrictamente como servicios.

Servicios implícitos

- Existen muchos casos de empresas que prestan servicios financieros a sus partes vinculadas (e.g. préstamos, operaciones de cambio de moneda, operaciones de cobertura, operaciones de reembolso y de caja) y que añaden a los márgenes obtenidos, las retribuciones que se hubieren cobrado por estos servicios. Asimismo, hay ciertas operaciones de importación de productos adquiridos a los que se pueden añadir comisiones por servicios prestados en relación a esas adquisiciones. En estos ejemplos, la retribución por los servicios está implícita en las retribuciones que se pactan en total, sin discriminación.
- Al igual que el supuesto anterior, estos casos pueden resultar contingentes si es que la distinción en las prestaciones o el tratamiento de retribuciones no es clara.
- En casos de ese tipo, la misma AT podría independizar las operaciones y asignar la mayor parte de la retribución total a la retribución por los servicios, los que finalmente estarían sometidos a la nueva regla sobre deducción de gastos o costos.
- La revisión de contratos o de prácticas implementadas al interior del grupo económico es fundamental a fin de corregir imprecisiones e identificar posibles contingencias tributarias.

Servicios remunerados (onerosos) vs. "servicios gratuitos"

Se trata de un aspecto bastante controversial a la fecha, dado que la SUNAT es de la opinión que cualquier operación gratuita (incluidos los servicios), prestada a favor de una parte vinculadas, obliga al prestador a valorizar esa operación a valor de mercado y, por tanto, a reconocer una



renta "imputada" – o ficta – para efectos del IR.

Nosotros somos de opinión distinta, por una serie de razones legales que hemos expuesto en diferentes foros y publicaciones, y que además venimos defendiendo en el Tribunal Fiscal, el que aún no define este asunto.

Sin embargo, reconociendo que esta materia puede generar controversias, los responsables de las áreas tributarias de las empresas deben identificar todas las operaciones por prestación de servicios por las que, a la fecha no se viene generando ninguna facturación (ni deducción de gastos o costos), a fin de determinar si:

- Efectivamente las operaciones no generan ninguna renta presunta o ficta que deba ser valorizada con precios de transferencia (e.g. servicio de intermediación prestado en el exterior por la empresa matriz a su subsidiaria peruana sin el cobro de comisiones).
- Las operaciones no podrían generar ningún "servicio intragrupo" porque, por sus características, no representan ningún beneficio concreto, ni económico ni comercial (e.g. servicio de garantía brindado por la empresa matriz, a un deudor con capacidad crediticia nula. En este caso, con garantía o sin garantía, el deudor no tendría acceso a financiamiento alguno
- Las operaciones no generan rentas de fuente peruana al proveedor del servicio no domiciliado.

3.2 Sustento contractual y documental

Algunos criterios que pueden ponerse en práctica para revisar los acuerdos que fijen condiciones para la prestación de servicios intragrupo, son las siguientes:



Hecho a ser acreditado	Comentarios
Prestación efectiva del servicio	<ul style="list-style-type: none">- Documentos de detalle de contratación- Seguimientos periódicos (mensuales, trimestrales)- Informes de resultados- Informes de conformidad- Planes de trabajo, planes de implementación,- estrategias corporativas
Naturaleza del servicio prestado	Financieros, tecnológicos, científicos, mineros, marketing y publicidad, etc.
Necesidad real del servicio	<ul style="list-style-type: none">• Impacto del servicio en la continuidad (permanencia), mejora (ampliación) o salvataje de una empresa.• El servicio produce o puede producir (potencialidad) una ventaja o utilidad para el usuario y la descripción de ese beneficio
Costos y gastos incurridos por el prestador del servicio	<ul style="list-style-type: none">- Identificación de costos- Identificación de gastos- Identificación de atribución de gastos o costos comunes- Identificación de las reglas para determinar costos y gastos del proveedor: ¿determinación en base a IFRS/US GAAP (extranjeras) o NICs/NIIF locales?- Documentación que precise forma para comunicar esta información.

Lima, 26 de junio de 2017