



## Sesión 3: Aplicación de Precios de Transferencia a los servicios intragrupo

Gonzalo Lucas- UDELAR

# Sumario

1. Bibliografía y normativa que sirve como base de la presentación.
2. Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo.
3. Algunas reflexiones al respecto.
4. Otras disposiciones tributarias anti elusivas en el IRAE y su armonización con la normativa de Precios de Transferencia aplicada a los servicios intragrupo. Análisis de algunos casos.
5. Reflexiones finales.

# 1) Referencias bibliográficas y normativa analizada

## Normativa:

- Uruguay: Normativa legal y reglamentaria del IRAE y Sentencia TCA 19/005.
- Estados Unidos de América- IRC S 482-2 y TR Section I 482-2, 482-9T y 482-9.
- OCDE- Directrices OCDE Cap.VII.
- Unión Europea- Foro Conjunto de Precios de Transferencia (FCPT) Informes 2009 y 2011.

# 1) Referencias bibliográficas y normativa analizada

## Trabajos analizados:

- Cordón Ezquerro, Teodoro - “Los servicios prestados entre empresas del grupo”.
- Del Barrio, Alejandro - “Precios de Transferencia y servicios intragrupo”.
- González Rodríguez, María Elisa - “Precios de Transferencia: servicios intragrupo”.
- Olivero, Graciela y Reyes, Carlos - “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises And Tax Administration”.
- Rodríguez, Silvia - “Tratamiento de los servicios intragrupo en los Estados Unidos de América”.
- Santos, María José - “Algunos desafíos en materia de servicios de bajo valor agregado. Un análisis desde la perspectiva de precios de transferencia de cara al contexto internacional actual”.
- Velayos, Fernando y Barreix, Alberto - “Hacia una nueva tributación internacional: una visión desde América Latina y el Caribe”.

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Uruguay

- Ausencia de normativa específica en materia de Precios de Transferencia respecto a los servicios intragrupo.
- Único antecedente jurisprudencial.
- STCA 19/005: Normativa OCDE, beneficio para el prestatario y razonabilidad del precio.

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Normativa internacional vinculada a servicios intragrupo

#### a) Estados Unidos de América

- TR Section I – 482-2 Abril 1968
  - IRS puede alocar ingresos a los servicios intragrupo.
  - “Margen 0”= Recuperación de costos cuando servicios no fueran parte integral de la actividad de la empresa.
- TR Section I – 482-9T Agosto 2006 y 482-9 Agosto 2009
  - Definición servicios intragrupo: Actividad (funciones, riesgos y activos) y beneficio para el prestatario.
  - Test de beneficio al prestatario.

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Normativa internacional vinculada a servicios intragrupo

#### a) Estados Unidos de América

- TR Section I – 482-9T Agosto 2006 y 482-9 Agosto 2009 (Cont.)
  - No constituyen servicios intragrupo:
    - Actividades del accionista
    - Actividades duplicadas
    - Actividades que generen beneficios fortuitos o indirectos
    - Asociación pasiva
  - Incluye ejemplos
  - Costo más beneficios
  - Lista positiva de servicios cubiertos
  - Servicios de bajo margen, siempre que tenga comparables con mediana inferior a 7%

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Normativa internacional vinculada a servicios intragrupo

#### b) Doctrina de la OCDE

- Según las Directrices de la OCDE para que podamos hablar de un servicio intragrupo:
  - es necesario determinar si un miembro de un grupo económico ha proporcionado servicios a otro u otros. **(Beneficio al prestatario) (El ¿Qué?)**
  - y establecer si precio pactado respeta el principio de plena competencia. **(Principio de plena competencia) (El ¿Cuánto?)**

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Normativa internacional vinculada a servicios intragrupo

#### b) Doctrina de la OCDE

- Determinación de la efectiva prestación de servicios (El ¿Qué?):
  - Se consideran servicios intragrupo:
    - las actividades centralizadas en la matriz o en un centro de servicios del grupo y puestas a disposición del grupo, que pueden consistir en servicios muy diversos, como por ejemplo: servicios administrativos de planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, facturación o informáticos.
  - Por el contrario no se consideran servicios intragrupo:
    - Las denominadas actividades del accionista, servicios duplicados, servicios cuyo beneficio es incidental.

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Normativa internacional vinculada a servicios intragrupo

#### b) Doctrina de la OCDE

- Determinación de la efectiva prestación de servicios (El ¿Qué?) (Cont.):
  - Se aborda la cuestión de las ventajas indirectas incluyendo los conceptos de asociación pasiva y promoción activa para el análisis.
  - Respecto a los llamados servicios prestados a demanda o de previa solicitud (Servicios On Call) se analiza bajo qué circunstancias se consideran servicios intragrupo.

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Normativa internacional vinculada a servicios intragrupo

#### b) Doctrina de la OCDE

- Determinación si el precio cumple con el principio de plena competencia. (El ¿Cuánto?):
  - Debe identificarse en primer lugar el importe facturado y en segundo lugar proceder a valorar si es acorde al precio que habrían pactado partes independientes.
  - Con relación a la remuneración se analiza si es de cargo directo o de cargo indirecto, en cuyo caso debe recurrirse a métodos estimatorios para la imputación del mismo. En este último caso corresponde analizar los costos incurridos, el criterio de distribución de costos (llave de distribución) y la ganancia obtenida por el proveedor del servicio.

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Normativa internacional vinculada a servicios intragrupo

#### c) Unión Europea

- Foro Conjunto de Precios de Transferencia (2009 y 2011):
  - Establece directrices sobre servicios de bajo valor agregado.
  - Estas directrices ayudan a delimitar los servicios intragrupos:
    - En sentido positivo con una amplia relación de los servicios que pueden entrar dentro del concepto de servicio intragrupo (Anexo I del Informe 2011).
    - En sentido negativo, ya que contribuye a acotar el concepto de “costo del accionista”(Anexo II del Informe 2011).
  - Sugiere eliminar fuentes de conflictividad clarificando los criterios de distribución de costos y estableciendo posibilidades de Safe Harbour.

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Cuestiones claves

- Prestación efectiva del servicio.
  - Las propias Directrices reconocen la dificultad de probar la existencia del beneficio en el receptor del servicio.
- Criterios de reparto (llave de distribución).
  - El método de reparto elegido debe alcanzar un resultado compatible con lo que empresas independientes comparables hubieran estado dispuestas a pactar.
  - Lo fundamental es que todo criterio de reparto, además de poder justificarse, debe ser aplicado con coherencia y ser revisado periódicamente. Asimismo, debe ser un criterio razonable, de manera que exista un equilibrio entre el grado de precisión del criterio elegido y la carga que el mismo represente.

## 2) Repaso de los aspectos más relevantes de la problemática vinculada a Precios de Transferencia y servicios intragrupo

### Cuestiones claves

- Metodología y margen de beneficio
  - Se establece como preferente el método del precio libre comparable, si hay información suficiente para ello, sin embargo el método del costo incrementado es en la práctica el más utilizado.
  - Según el FCPT, el margen de beneficio para los servicios de bajo valor agregado suele hallarse entre el 3% y el 10%, siendo un 5% el margen aplicado comúnmente. Añade que, dado el carácter de estos servicios, exigir un estudio profundo de los cinco factores de comparabilidad puede resultar excesivo.
  - Se considera aceptable aplicar un mismo margen a un grupo de servicios distintos recogidos en un mismo contrato cuando el margen individual que se aplicaría a cada uno de ellos fuera similar.

### 3) Algunas Reflexiones al respecto

- La aplicación de la normativa de PT a los servicios intragrupo ha sido un tema controversial entre las AT de los distintos países y los contribuyentes, e incluso entre las propias AT de dichos países.
- Existe en cada uno de los puntos bajo análisis un altísimo grado de subjetividad que afecta la dilucidación de los mismos y genera controversias.
- Como lo establece el Documento elaborado por el FCPT en el año 2009 “no es siempre posible aportar evidencia incontrovertible que vincula una entidad vinculada en particular con el beneficio derivado de un servicio intragrupo en particular”.

### 3) Algunas Reflexiones al respecto

- Esta problemática genera dificultades y altísimos costos de cumplimiento y control. Asimismo, constituye un factor de inseguridad jurídica para la inversión de los grupos multinacionales.
- La posibilidad de probar los PT desde la óptica del proveedor, el desarrollo de normativa específica que contenga importantes espacios de “safe harbour” o, el probar todas las transacciones intragrupo a través del MNT de la operativa local pueden ser, en caso de aceptarse, mecanismos de disminución de tensiones.

## 4) Otras disposiciones tributarias

- Aplicación del Principio de la Fuente a los servicios intragrupo en el Uruguay y su gravabilidad por el IRNR (Art. 3° Título 8 y Arts. 11° y 21° Decreto 149/007):
  - Renta pura de capital
  - Servicios financieros (intereses, garantías)
  - Regalías
  - Dividendos
  - Servicios técnicos prestados a contribuyentes de IRAE
  - Rentas empresariales que no constituyen EP
- “Regla candado” (Arts. 19° y 20° Título 4 y Arts. 25° y 26° Decreto 150/007).

## 4) Análisis de casos

- Servicios técnicos con margen 0

CM	
Ingresos	100
Gastos	(100)
Resultado	0

<b>Imp. en CM (35%)</b>	0
-------------------------	---

Subsidiaria en UY	
Factura por servicio técnico	100
<b>IRNR (12%)</b>	<b>(12)</b>
Giro	88

ER fiscal (Subsidiaria en UY)			
	Ded. 100%	Ded. Prop.	Ded. 0%
Ingresos	100	100	100
Gastos	(100)	(48)	0
Giro	0	52	100

<b>IRAE (25%)</b>	0	13	25
-------------------	---	----	----

Pago en Uruguay (IRNR + IRAE)	12	25	37
-------------------------------	----	----	----

Crédito ordinario en CM	0	0	0
-------------------------	---	---	---

Costo fiscal total	12	25	37
--------------------	----	----	----

- Una operación sin resultado genera costo tributario.
- Lo mismo sucedería si la CM gravara los dividendos y otorgara crédito por los impuestos sobre los mismos.

## 4) Análisis de casos

- Servicios financieros

CM		Subsidiaria en UY		ER fiscal (Subsidiaria en UY)			
					Ded. 100%	Ded. Prop.	Ded. 0%
Ingresos	100	Factura por servicios fin.	100	Ingresos	100	N/A	100
Gastos	0	<b>IRNR (12%)</b>	<b>(12)</b>	Gastos	(100)	N/A	0
Resultado	100	Giro	88	Giro	0	N/A	100
<b>Imp. en CM (35%)</b>				<b>IRAE (25%)</b>	0	N/A	25
				Pago en Uruguay (IRNR + IRAE)	12	N/A	37
				Crédito ordinario en CM	12	N/A	35
				Costo fiscal total	35	N/A	37

- De aplicarse un ajuste de PT se verificaría la doble tributación económica.
- En caso de gravarse los dividendos y solo otorgarse crédito por la imposición de los mismos la renta quedaría gravada al 72% (37%+35%).

## 4) Análisis de casos

- Servicios materiales prestados desde el exterior

CM	
Ingresos	100
Gastos	(60)
Resultado	40

<b>Imp. en CM (35%)</b>	14
-------------------------	----

Subsidiaria en UY	
Factura por servicios mat.	100
<b>IRNR (12%)</b>	0
Giro	100

ER fiscal (Subsidiaria en UY)			
	Ded. 100%	Ded. Prop.	Ded. 0%
Ingresos	100	N/A	100
Gastos	(100)	N/A	0
Giro	0	N/A	100

<b>IRAE (25%)</b>	0	N/A	25
-------------------	---	-----	----

Pago en Uruguay (IRNR + IRAE)	0	N/A	25
-------------------------------	---	-----	----

Crédito ordinario en CM	0	N/A	14
-------------------------	---	-----	----

Costo fiscal total	14	N/A	25
--------------------	----	-----	----

- En caso de gravarse los dividendos y solo otorgarse crédito por la imposición de los mismos la renta quedaría gravada al 39% (25%+14%).

## 4) Otras normas que complejizan el análisis

- Valoración en Aduana (Ajuste positivo).
- Art. 9° de los CDI (Empresas asociadas), aplica?, o no?.

## 5) Reflexiones finales

- Los Grupos Multinacionales son una red de transacciones de capital, productos y servicios entre entidades de distintos países con el objetivo de obtener una rentabilidad adecuada para sus accionistas. El flujo financiero asociado a estas transacciones da lugar a la aplicación de la normativa de PT. La imposición total a la renta del grupo debería ser razonable de acuerdo a su capacidad contributiva.
- La profundización en el estudio de la normativa de PT aplicada a los servicios intragrupo y su análisis en forma individual puede generar doble imposición internacional y aumento significativos en la tasa efectiva de imposición a la renta de los GM.

## 5) Reflexiones finales

- Esto puede verse acentuado en el caso de Uruguay al existir otras normas anti elusivas cómo ser la denominada “regla candado” (y “deducción proporcional”). Estas normas aplican a la gran mayoría de los servicios intragrupos con excepción de los servicios materiales brindados a un entidad local desde el exterior.
- Resulta necesario por lo tanto que en el caso de efectuarse un ajuste de PT sobre los servicios intragrupo se proceda a una compensación/devolución del IRNR.

## 5) Reflexiones finales

- Como ya fue dicho, la posibilidad de probar los PT desde la óptica del proveedor, el desarrollo de normativa específica que contenga importantes espacios de “safe harbour” o, el probar todas las transacciones intragrupo a través del MNT de la operativa local pueden ser, en caso de aceptarse, mecanismos de disminución de tensiones.
- Corresponde plantearse, desde un punto de vista de política tributaria, el impacto que éste tema puede tener en el objetivo de atracción de inversiones.
- Asimismo, corresponde analizar la consistencia y armonización con incentivos tributarios tales como el otorgamiento de ZF y o beneficios tributarios de la ley de inversiones.

Gracias a todos por su tiempo