

SERVICIOS INTRAGRUPPO DE BAJO VALOR AÑADIDO

EVELYN ARANCIBIA FREDES¹

RESUMEN

En materia de precios de transferencia, resulta recurrente el análisis de los servicios intragrupo, ya que a través de ellos se pueden producir erosiones en las bases imponibles en los impuestos de los países involucrados. Para Chile, país eminentemente pagador de estos servicios, el análisis de precios resulta vital puesto que el enfoque de la Administración Tributaria debe estar dirigido a evitar cargos excesivos en resultados por este tipo de prestaciones. En ese contexto, recientemente la acción 10 del Plan BEPS, para el control de la erosión fiscal, introdujo un análisis de precios optativo y simplificado para los denominados “*Servicios Intragruppo de Bajo Valor Añadido*”, los que serán objeto de desarrollo de este artículo.

PALABRAS CLAVES: Precios de transferencia, Servicios intragrupo, Acción 10 Plan BEPS.

INTRODUCCIÓN

A nivel global, los grupos empresariales, a medida que van complejizando sus estructuras, tienden a vincularse entre sí a través de servicios que recíprocamente se prestan las diferentes compañías que los componen.

Es así como interviene el análisis de precios de transferencia, como disciplina consagrada en las distintas legislaciones nacionales para controlar que la remuneración pactada en esos casos respete el principio de

¹ Evelyn Arancibia Fredes, Abogado Universidad de Talca, Magister en Planificación y Gestión Tributaria Universidad de Santiago de Chile, Abogado del Servicio de Impuestos Internos, Dirección de Grandes Contribuyentes, Grupo de Precios de Transferencia.

plena competencia o arm's length, consagrado a nivel internacional en el apartado 1 del art. 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Ello, con el fin de evitar que al realizarse operaciones entre empresas vinculadas ubicadas en diferentes jurisdicciones, se provoquen erosiones en las bases imponibles cuando una de las entidades pague más de lo que una empresa independiente pagaría por la prestación recibida, o bien, que de parte del país que presta el servicio se esté recibiendo una remuneración menor a lo que normalmente se pagaría en el mercado en una situación comparable.

En el caso de los servicios intragrupo, el análisis de precios se enfoca inicialmente en verificar si esos servicios se han prestado efectivamente, dentro de lo cual se analiza si la asistencia proporciona un beneficio o valor económico a la compañía que paga por él, para posteriormente verificar si la retribución de esos servicios se pactó cumpliendo condiciones de plena competencia.

Ahora bien, dentro de un contexto global, nace el “*Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*” (BEPS), que hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “*desaparecer*” beneficios a efectos fiscales, o bien, de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. Al tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema².

El paquete BEPS de la OCDE/G-20, publicado en octubre de 2015, contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, incluyendo: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o treaty shopping; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo; el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal;

² OECD. 10 Preguntas sobre BEPS. [en línea] <<https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>> [Consulta: 11 septiembre 2018].

la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual; y las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS³.

Dentro de las acciones BEPS, sección D, de la acción 10, se han introducido los denominados, “*Servicios Intragruppo de Bajo Valor Añadido*”, acción incorporada en las Directrices de la OCDE aplicables en Materia Precios de Transferencia, de julio de 2017. Con esta modificación se propone un análisis de precios optativo y simplificado para estas prestaciones, y se invita a los países del G20 y la OCDE a desarrollar normas de precios de transferencia para incorporar mecanismos para prevenir que se erosionen las bases imponibles, con pagos como honorarios por administración y gastos de oficina matriz.

Ahora bien, la denominación de “*Servicios Intragruppo de Bajo Valor Añadido*”, cuya definición se analizará más adelante, no implica que estas prestaciones tengan poca importancia para el grupo empresarial, ya que es indudable que, por ejemplo, servicios de administración o financieros son esenciales para cualquier compañía, sino que su calificación se debe más bien al carácter auxiliar que tienen para el desarrollo de su giro principal, por lo que es precisamente para ellos que las BEPS proponen un enfoque simplificado y optativo.

La sección D, de la acción 10, busca generar un equilibrio entre la asignación de los gastos de los servicios en estudio entre las compañías del grupo conforme al principio de plena competencia y las bases imponibles de los países pagadores, y hacen hincapié en que para que el enfoque simplificado sea efectivo, debe adoptarse y aplicarse en una escala geográfica lo más amplia posible y debe ser respetado por el país que presta el servicio, así como del beneficiario del mismo, pues de cierta manera, el enfoque se vuelve ineficaz cuando sólo es adoptado por sólo uno de los países involucrados, dado que únicamente uno de ellos tendrá los beneficios que implica para los contribuyentes, en cuanto los libera de varias cargas ante la administración y por su parte las entidades fiscales, pueden hacer un análisis menos complejo, por cuanto sólo deben realizarse verificaciones mínimas en las auditorías, lo que permitiría centrar recursos en fiscalizaciones de operaciones más complejas.

³ *Ibíd.*

Así, este análisis busca dar certeza a los contribuyentes, en cuanto a que el precio pagado por estos servicios será aceptado por las administraciones tributarias que hayan optado por el enfoque simplificado, lo que implicaría una fiscalización de menor complejidad y mayor rapidez.

Según lo anterior, los servicios esbozados constituyen lo que en materia de precios de transferencia, se denomina “*safe harbor*” o puerto seguro, siendo estos, una provisión aplicable a cierto tipo de contribuyentes u operaciones que otorga una facilidad administrativa para el cumplimiento de las reglas generales en materia de precios de transferencia⁴. Así, un *safe harbor*, entrega lineamientos específicos para el cálculo de una contraprestación, ya sea estableciendo el método aplicable, los márgenes de utilidad, las tasas de interés aceptadas, o una combinación de éstos, entre otros⁵.

Generalmente, las empresas ubicadas en Chile son pagadoras de servicios, por lo que, en la mayoría de los casos, el análisis se centra en constatar que el pago realizado en la operación vinculada cumple con el principio de plena competencia y no se erosione de este modo la base imponible del IDPC al deducir como gasto un monto mayor del que habría pagado un tercero independiente por un servicio igual o similar al que se revisa.

Dicho esto, intentaremos en lo sucesivo conceptualizar los denominados servicios intragrupo de bajo valor añadido para luego analizar si podrían tener aplicabilidad en Chile las nuevas guías internacionales existentes en materia de precios de transferencia respecto a esta clase de servicios, considerando que nuestro país es parte de la OCDE y esta última insta a la utilización del análisis simplificado que plantean las BEPS.

I

CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO DE BAJO VALOR AÑADIDO

La acción 10 de BEPS, se encarga de precisar qué debemos entender por estos servicios e indican que son aquellos que tienen un “*carácter auxiliar o de apoyo de dichos servicios, que no constituyen en ningún caso la actividad*”

⁴ PÉREZ CHÁVEZ, José y FOL OLGUÍN, Raymundo. *Práctica Fiscal 828 2DA*. México, mayo 2018. Edit. Tax Editores. P. 17.

⁵ *Ibíd.*

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”⁶.

Estos servicios, tienen las siguientes características:

- Son de carácter auxiliar o de apoyo para la actividad principal de las compañías;
- No son el giro principal del grupo multinacional;
- No se necesita el uso de intangibles únicos y valiosos, y no llevan a la creación de intangibles únicos y valiosos; y,
- No implican un alto riesgo para el prestador del servicio.

En la acción 10, se entregan algunos ejemplos –no taxativos– de este tipo de servicios, según lo siguiente:

- Contabilidad y auditoría;
- Procesamiento y gestión de cuentas por cobrar y pagar;
- Actividades de recursos humanos;
- Supervisión y recopilación de datos en materia de salud y prevención de riesgos laborales, ambientales, 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;
- Apoyo a las comunicaciones internas y externas y a las relaciones con el público (a excepción de actividades de publicidad o mercadotecnia específicas, además del desarrollo de estrategias conexas);
- Servicios jurídicos;
- Actividades inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- Servicios generales de carácter administrativo.

Por el contrario, se excluyen de la calificación de Servicios Intragrupo de Bajo Valor Añadido los siguientes:

- Servicios que constituyen la actividad principal del grupo multinacional;

⁶ OECD. Proyecto OCDE/ G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Acción 10, *Párrafo 7.51*,

- Servicios de investigación y desarrollo;
- Servicios de fabricación y producción;
- Actividades de compra relacionadas con materias primas u otros materiales que se utilicen en el proceso de fabricación o producción;
- Actividades de venta, distribución y comercialización;
- Transacciones financieras;
- Extracción, exploración o transformación de recursos naturales;
- Seguros y reaseguros;
- Servicios de alta dirección de empresas.

De todo lo anterior, podemos concluir que para poder determinar si un servicio califica o no como de bajo valor añadido es necesario definir con claridad la calidad del servicio que se examina (auxiliar o principal) y se debe atender al giro principal del grupo empresarial, para lo cual resultará esencial un correcto análisis funcional e identificar los recursos materiales y personales que se invierten para su desarrollo, distribución de riesgos, etcétera.

Sin embargo, si los servicios analizados no cumplen con los requisitos para ser calificados de bajo valor añadido, tampoco debe implicar a priori que deban ser considerados como de alto valor y esperar una gran retribución por ellos, sino que la única consecuencia que debería traer, sería la imposibilidad de aplicar el análisis simplificado propuesto en la BEPS 10 y, por ende, se debería verificar que estos fueron transados a valor de mercado.

II DETERMINACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN DE PLENA COMPETENCIA

Una vez constatada la presencia de servicios de bajo valor añadido, la acción 10 de BEPS, propone una forma de determinación simplificada del precio de plena competencia, tomando como base los costos colectivos de todos los miembros del grupo empresarial que se dedican a prestar los servicios, y fija un margen de beneficio estándar, de acuerdo al siguiente procedimiento:

2.1. *Determinación de la base de costes colectivos*

La acción 10 propone los tres siguientes pasos para la determinación y asignación de los costes colectivos:

1° Como primer paso, se debe realizar un cálculo –de carácter anual– por parte del grupo multinacional, de la totalidad de los costos directos a indirectos incurridos por todos los miembros del grupo en la prestación de servicios intragrupo de bajo valor añadido y, cuando corresponda, la parte de los gastos operativos (por ejemplo, los gastos de supervisión, generales y administrativos, etc.).

Además, se instruye, agrupar los costos en función de la categoría de los servicios, identificando los centros contables de costes utilizados para agregar los gastos.

Se deben identificar también los costos en que se haya incurrido sin ninguna parte de beneficio que se haya agregado a los gastos colectivos. En la base de costos colectivos se deben excluir los costos atribuibles a una actividad interna que beneficia únicamente a la entidad prestadora del servicio.

2° En segundo lugar, se procede a la identificación y eliminación en la partida de gastos colectivos, aquellos costos imputables a los servicios prestados por una compañía del grupo únicamente en nombre de otra empresa del grupo.

Posteriormente se deben definir 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.

3° El tercer paso consiste en asignar los costos considerados como gastos colectivos entre los distintos miembros del grupo beneficiarios del servicio. Se deben seleccionar uno o varios criterios de asignación uniformes que deben considerar la naturaleza y categoría del servicio, debiendo reflejarse de manera razonable el nivel de beneficio que se espera que proporcione a cada destinatario de cada servicio en concreto.

En general, los criterios de asignación y reparto aplicados deben reflejar la necesidad existente para cada servicio en cuestión.

2.2. *Margen de Utilidad Propuesto*

En sus inicios, el proyecto BEPS señalaba que el mark up, o margen de utilidad seleccionado por el contribuyente, se situaría entre un 2% y un 5% de los costes correspondientes, pero los informes finales emitidos el año 2015, fijaron un margen de beneficio o incremento de un 5% sobre todos los costos colectivos determinados, conforme lo señalan las directrices.

Este margen predeterminado –en este método simplificado–, no requiere ser respaldado con un estudio de referencias existentes en el mercado por parte del contribuyente.

La utilidad indicada es aplicable tanto a los servicios intragrupo de bajo valor añadido realizados por un miembro del grupo a varios miembros del mismo o sólo a uno de ellos, pero en este último caso los costos deben identificarse por separado y ser la base de cálculo sólo para aquella compañía que recibe la prestación.

2.3. *Facturación de los servicios de bajo valor añadido*

El importe de los servicios facturados a cualquier miembro del grupo multinacional debe incluir la suma de los costos incurridos por el prestador del servicio, que pueden ser imputados específicamente a la compañía que lo recibe, de acuerdo con lo expuesto en el punto 2° de los costos colectivos (letra a precedente), junto a la parte que corresponda de los gastos colectivos asignada al mismo miembro, de acuerdo al número 3° de los costos colectivos (letra a precedente) utilizando el criterio de asignación y el margen de beneficio seleccionados (letra b precedente).

Dicho importe deberá ser abonado a la empresa del grupo que haya incurrido en los costos y, cuando sean varias las empresas del grupo que incurriesen en dichos gastos, en proporción a la participación de cada miembro en los gastos que sean comunes.

III DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN

Como ya se indicó, la carga administrativa de los contribuyentes se ve reducida en el análisis simplificado propuesto para los servicios intragrupo de bajo valor agregado, pues se exige una mínima documentación para

justificar este tipo de actividades, la que debe ser aportada por cualquier empresa del grupo que reciba o pague estas prestaciones.

Por su parte, la Administración Tributaria podría practicar una revisión mucho más rápida de la misma, con la finalidad de concentrar sus esfuerzos en la fiscalización de casos más complejos.

Así el contribuyente debe presentar los siguientes antecedentes en caso ser objeto de fiscalización por parte de la Administración Tributaria:

1. Descripción de las categorías de los servicios intragrupo de bajo valor añadido prestados, justificación de por qué pueden ser calificados como tales, y la razón de su prestación dentro del grupo empresarial.
2. Identificación de las empresas beneficiarias de los servicios.
3. Explicación de los beneficios que se obtuvieron o que se espera que se obtengan, por cada uno de los servicios.
4. Explicación, justificación y cálculo de los criterios de asignación y reparto elegidos y los motivos por los que dichos criterios arrojan resultados que reflejan razonablemente los beneficios obtenidos.
5. Confirmación del margen de beneficio aplicado, dentro de lo que se compruebe la documentación y los cálculos en base a los que se fijan la base de costes colectivos conforme a lo descrito en la BEPS 10, con 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.
6. Se deben aportar los contratos de servicios por escrito, y sus modificaciones.

Como se puede apreciar, la mayoría de los antecedentes que debe aportar el contribuyente en una fiscalización de servicios de bajo valor agregado, son justificaciones y explicaciones, siendo mínima la documentación de respaldo que se debe acompañar, al contrario de lo que ocurre en una auditoría de un servicio que no tenga esta calificación, en los que se debe respaldar de manera fehaciente tanto la existencia de la prestación, como la determinación de la retribución de plena competencia, más aun considerando que dentro de este último punto, por regla general, la compañía auditada debería probar el beneficio que reporta la entrega o percepción de este servicio, y que el pago que se realiza por él se encuentra a valor de mercado.

En ese sentido, la BEPS 10 justifica la liberación de prueba bajo la premisa de que los esfuerzos invertidos en acreditar el beneficio recibido, pueden ser mayores que lo que garantiza la suma del cargo.

Se puede señalar que, este tipo de servicios se convierten en un “puerto seguro” para el contribuyente e implican un menor esfuerzo en las fiscalizaciones para las administraciones tributarias, pues como se indicó, los antecedentes a acompañar se reducen al mínimo, comparados con lo que en la práctica se requiere en una fiscalización habitual en materia de precios de transferencia, ya que no se requiere –por ejemplo– exhibir a la administración tributaria los estados financieros de las compañías, memorias de las empresas, ni los antecedentes que permitan acreditar que el servicio en análisis reporta un beneficio concreto a la compañía que paga por él, etcétera.

IV APLICABILIDAD EN CHILE

A la fecha, existen muchas interrogantes sobre el tratamiento a estos servicios intragrupo de bajo valor añadido, dentro de las que se encuentra el hecho concreto de si en Chile, a la luz de la legislación vigente, puede aplicarse este análisis simplificado que sugiere implementar la Acción 10 del Plan de Acción BEPS a los países del G20 y OCDE.

Por lo anterior, es que se requiere analizar la normativa chilena vigente en materia de precios de transferencia, con la finalidad de verificar si ello es posible.

Así, el art. 41 E de la LIR, en su inc. 1° dispone que “*el Servicio (de Impuestos Internos) podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado*”⁷.

Por su parte, el inc. 3° de la misma norma agrega que: “*Se entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan*

⁷ DL N° 824 de 1974. CHILE. LIR. Art. 41 E, Inc. 1°.

o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las características de los mercados relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia razonablemente relevante”.

A continuación, el punto N°2 de la citada norma, referente a los métodos aplicables en materia de precios se transferencia, precisa que *“El Servicio, para los efectos de impugnar conforme a este artículo los precios, valores o rentabilidades respectivos, deberá citar al contribuyente de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario, para que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según alguno de los siguientes métodos”.*

En este sentido, los métodos de precios de transferencia que consagra la normativa chilena son los siguientes; Método de Precio Comparable no Controlado, Método de Precio de Reventa, Método de Costo más Margen, Método de División de Utilidades, Método Transaccional de Márgenes Netos. Solo cuando atendidas las características y circunstancias del caso no sea posible aplicar alguno de los métodos mencionados precedentemente puede utilizarse un Método residual, debiendo justificarse que las características y circunstancias especiales de las operaciones no permiten aplicar alguno de los otros métodos.

En igual sentido, la parte final del numeral 2° señala que *“El contribuyente deberá emplear el método más apropiado considerando las características y circunstancias del caso en particular. Para estos efectos, se deberán tener en consideración las ventajas y desventajas de cada método; la aplicabilidad de los métodos en relación al tipo de operaciones y a las circunstancias del caso; la disponibilidad de información relevante; la existencia de operaciones comparables y de rangos y ajustes de comparabilidad”.*

Finalmente, en cuanto a la tributación aplicable el inc. 3° del N° 4 del art. 41 E indica que *“Cuando en virtud de los ajustes de precios, valores o rentabilidades a que se refiere este artículo, se determine una diferencia, esta cantidad se afectará en el ejercicio a que corresponda, sólo con el impuesto único del inciso primero del artículo 21”.*

Bajo la vigencia de la norma antes transcrita, se puede concluir que la aplicabilidad en Chile del enfoque simplificado, para de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, solo sería posible a través una modificación legal que incorporara expresamente a la normativa nacional el

análisis en estudio, ya que con la actual redacción del art. 41 E de la LIR, no se permite realizar un ajuste en materia de precios de transferencia, bajo supuestos diferentes a los previstos en la norma, donde se requiere que tanto el contribuyente como el Servicio de Impuestos Internos verifiquen el valor de mercado de la operación vinculada y no se contempla la aplicación de un margen de utilidad predeterminado, con un método predefinido, sino que señala que se debe verificar un valor de plena competencia, con el método más adecuado a las características de la operación vinculada.

Así, cabe concluir que sólo en base al referido análisis se puede realizar un eventual ajuste fiscal, en la base imponible del Impuesto Único del art. 21 de la LIR.

La afirmación anterior tiene su justificación en el principio de legalidad tributaria, o reserva legal, que se ha convertido en una premisa constitucional adoptada de manera casi universal en los actuales ordenamientos jurídicos⁸, y que en Chile se encuentra consagrado en los arts. 19 N°20, 32 N°6, 63 N°14, 65 inc. 4 N°1 de la CPR.

En razón del principio de reserva legal no pueden existir tributos sin una ley que previamente los establezca “*nullum tributum sine lege*”. Ahora bien, este principio tiene dos corrientes que tratan de definirlo, la primera con una visión restringida que limita su alcance sólo a los principales elementos de la obligación tributaria, tales como los sujetos y el hecho imponible, y la otra, que de forma amplia sostiene que la norma debe establecer los sujetos del impuesto, el hecho imponible, la tasa, la base imponible, las exenciones, infracciones y los procedimientos, siendo esta última la más aceptada en nuestro país y, por tanto, aquella que se considera en este análisis.

Por el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar directivas generales de tributación, sino que ella debe contener, al menos, los elementos básicos y estructurantes, del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, y elementos necesarios para la fijación del quantum, así como las exenciones). Rige el principio de legalidad para los impuestos, tasas y contribuciones especiales, de mejoras y de seguridad social, en suma, para todos los tributos⁹.

⁸ Así por ejemplo ocurre en España, Brasil, Perú, Argentina, Alemania, etcétera.

⁹ MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario, Aspectos Generales., 4° ed. Chile, Thomson Reuters, 2016., P. 170.

Según lo anterior, corresponde al legislador, no solo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes (Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira, *Los Tributos ante la Constitución*, p. 51), de modo que a la luz del principio de legalidad tributaria, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley¹⁰.

Por su parte, el TC de nuestro país ha hecho hincapié en que el principio de legalidad en materia tributaria implica también que debe estar contemplado en la norma el procedimiento para determinar la base imponible de un impuesto y ha indicado que “*el parámetro de cumplimiento del principio de legalidad tributaria consiste en que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución*”. (STC Rol N° 718 c. 18°. En el mismo sentido STC roles N°s 2038, c. 17°, 1234, c. 21°, 822, c. 5°, entre otras). Estos elementos son “*el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones*” (STC Rol N° 1234, c. 21°. *El destacado es nuestro*). Así, “[l]a garantía fundamental que entraña para toda persona la consagración constitucional de esta reserva legal se satisface si el legislador es quien directamente determina cada uno de esos elementos. (STC rol N° 822, c. 5°)”¹¹.

En el mismo sentido anterior, la Excma. CS, en causa Rol N° 21.330-14 ha precisado que “... *el principio de legalidad o de reserva legal que impera en materia tributaria, en virtud del cual únicamente por ley se puede imponer, suprimir, o reducir tributos de cualquier clase o naturaleza, y también sólo por ley se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes. Este principio viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder*”¹².

Según lo anterior, no resultan aplicables en el caso de Chile, sin una previa modificación legal, las nuevas directrices OCDE impartidas para los servicios intragrupo de bajo valor añadido, y el análisis simplificado

¹⁰ *Ibíd.* P. 171-172.

¹¹ TC, 5.4.2018. Rol 3.361-17, Considerando 8°.

¹² CS, 2.4.2015, Rol 21.330-14.

propuesto para ellos en la acción 10, dado que un posible ajuste en materia de precios de transferencia, que implique un agregado a la base imponible del Impuesto Único del art. 21 de la LIR, debe respetar el principio de legalidad en materia tributaria, y por ende, debe ser el resultado de un análisis conforme lo ordena la normativa legal vigente.

Como consecuencia, tanto el contribuyente como la administración tributaria chilena, deberán verificar si los servicios analizados cumplen con el principio *arm's length* o de plena competencia, para lo cual deberán comprobar que los valores pactados entre partes relacionadas, sean comparables con los que habrían acordado partes independientes en situaciones similares, debiendo realizar para ello el correspondiente análisis de comparabilidad.

Lo anterior implica que, tanto la empresa como el SII deberán verificar las características de los servicios, efectuar el análisis funcional de las compañías, revisar las cláusulas contractuales, circunstancias económicas y estrategias empresariales, y seleccionar el método de determinación del precio de transferencia más apropiado conforme a la operación vinculada, considerando los 5 métodos previstos en el art. 41 E de la LIR, y sólo sino fuere posible la aplicación de alguno de ellos, se podría utilizar un método residual, debiendo justificarse su selección.

Para ello se deben escoger los comparables más adecuados conforme a la operación analizada, revisar la factibilidad y necesidad de un ajuste de comparabilidad, para finalmente concluir si es que el servicio intragrupo cumple o no con el principio de operador independiente o se requiere realizar un ajuste de precios de transferencia, para prevenir o bien corregir erosiones en la base imponible del IDPC en nuestro país.

V

SERVICIOS INTRAGRUPPO DE BAJO VALOR AÑADIDO EN OTRAS LEGISLACIONES

Sin perjuicio de lo expuesto respecto a la normativa chilena, cabe verificar si los servicios intragrupo de bajo valor añadido, y su análisis simplificado, han sido incorporados en otras legislaciones, que hayan atendido el llamado de la OCDE y los países del G20, en orden a recoger las acciones BEPS.

Si bien la OCDE, aún no ha publicado algún estudio sobre las jurisdicciones que han incorporado las prestaciones en estudio, podemos

mencionar algunos países que han rescatado las directrices dadas en esta materia, según lo siguiente:

- *India*: Que, si bien no es un país miembro de la OCDE, incorporó estos servicios a través de la modificación de las reglas de “safe harbor”, mediante la Notificación No. 46/2017 del 07-06-2017, emitida por el Ministerio de Finanzas de esa nación, en el que se determina un recargo no superior al 5% y la utilización de un cost pooling.
- *Perú*: Que, si bien no es un país miembro de la OCDE, firmó la implementación de las Directrices de esta organización, y ha incorporado –con algunos matices– los referidos servicios a su legislación interna, desde 1 de enero del 2017, fecha en que entró en vigencia la aplicación del Inc. i) del art. 32°-A, incorporado por el art. 4° del Decreto Legislativo N.° 1312. Así, su Ley del Impuesto a la Renta establece que el margen de beneficio o ganancia no puede exceder el 5% de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.
- *Irlanda*: País miembro de la OCDE, el 15 de marzo de 2018, emitió directrices sobre un enfoque simplificado de los servicios intragrupo de bajo valor agregado, donde se establece un *mark up* de 5%, sobre los costos pertinentes, para lo cual no se requiere un estudio formal de evaluación comparativa. Las directrices también establecen los requisitos de documentación para que los contribuyentes se valgan de este enfoque.
- *Nueva Zelanda*: País miembro de la OCDE, que tiene incorporados a su legislación, una regulación específica de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, en la Sección GC 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 2007, donde se considera un método de *cost-plus*, con un recargo o margen de utilidad de del 7,5%.
- *Hungría*: País miembro de la OCDE, que tiene considerados los servicios en estudio, dentro de su legislación interna, en el Decreto No. 32/2017. (X. 18.), del Ministerio de Economía, donde se fija como valor de mercado, un margen de beneficio de un 3-7% sobre los costos brutos.
- *Italia*: País miembro de la OCDE, en cuyas las directrices sobre precios de transferencia (art. 7), se introduce una definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido y un enfoque simplificado, en línea con las Directrices de la OCDE, con el exclusivo propósito de evaluar el valor de plena competencia de estos servicios.

- *Japón*: País miembro de la OCDE, en cuyas pautas administrativas de precios de transferencia de la Agencia Tributaria Nacional de Japón (NTA) del 23 de febrero de 2018, se considera un 5%, de beneficio sobre los costos, y se propone un análisis simplificado, que se plantea como una alternativa a la metodología de cálculo convencional¹³.

Como se puede observar, a nivel internacional se han acogido, en todo o parte, las recomendaciones de la acción 10 de BEPS, ya sea incorporándolas dentro de la normativa local, o bien, dentro de las directrices sobre la materia, y aunque en este último caso, pueden no ser vinculantes para los contribuyentes, si sientan un referente de análisis y es un camino válido por el que pueden optar.

CONCLUSIONES

A nivel internacional, la regulación de precios de transferencia se encuentra en una etapa de cambios y actualización que busca principalmente evitar prácticas consideradas nocivas dentro de los grupos económicos multinacionales, que tiendan a manejar los pagos que se realicen dentro del grupo empresarial y que no tengan una debida correlación con la creación de valor.

De la misma manera se tiende a tratar de uniformar criterios en las distintas legislaciones, tanto para el actuar de los contribuyentes, como para las fiscalizaciones que lleven a cabo las diferentes administraciones tributarias.

En el contexto anterior, es que en la Acción 10 de BEPS se propone un análisis simplificado para los denominados servicios intragrupo de bajo valor añadido. Como ya se indicó, esta propuesta busca que las administraciones tributarias puedan concentrar sus esfuerzos en operaciones más riesgosas.

No obstante lo anterior, considerando el principio de legalidad en materia tributaria, que gobierna la normativa chilena, no es posible

¹³ Existen otros países miembros de la OCDE que actualmente se encuentran en pleno proceso de estudio para la implementación de este enfoque simplificado en sus respectivas normativas internas (vr.gr. Alemania).

la aplicación de este enfoque simplificado para los servicios intragrupo de bajo valor añadido en nuestro país, sin una modificación legal previa que los incorpore expresamente, dado que bajo el alero del actual art. 41 E de la LIR, los contribuyentes deben justificar que las transacciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia, para lo cual deben seguir las pautas y métodos entregados por la misma norma.

Por su parte, la Administración Tributaria chilena tampoco podría realizar un análisis simplificado de los servicios que se prestan dentro de un grupo multinacional, aunque ello implique un menor esfuerzo en recursos fiscales, pues la normativa vigente obliga al Servicio de Impuestos Internos a realizar un análisis para verificar si es que las operaciones fiscalizadas se efectuaron a precios, valores o rentabilidades normales de mercado. Es más, una vez realizado el examen de precios de transferencia, la entidad fiscal podría perfectamente concluir que el valor de mercado de la operación analizada es igual, mayor o menor que el mark up de un 5% que sugiere el enfoque simplificado.

Así, se puede concluir que dentro de la normativa nacional no existen actualmente los denominados “safe harbor” o “puertos seguros” que permitan un análisis simplificado con métodos de precios de transferencia predefinidos y márgenes de rentabilidad fijados a priori, en una fiscalización.

Es más, no obstante ser Chile un país miembro de la OCDE, no está obligado a recoger dentro de su normativa interna el enfoque simplificado propuesto por la acción 10 de BEPS, pues esta misma acción precisa que el análisis propuesto tiene el carácter de “optativo”, más aún cuando las nuevas directrices en materia de precios de transferencia señalan que el hecho de que una administración tributaria no acepte el referido enfoque simplificado, no constituye un obstáculo para que el grupo multinacional aplique ese enfoque simplificado para otras jurisdicciones nacionales que sí lo acepten.

Finalmente, cabe precisar que Chile no es ajeno a los problemas BEPS, dado que, al ser un país eminentemente pagador de servicios, pueden encontrarse pagos a regímenes fiscales preferenciales, por prestaciones en las que podría ser muy difícil verificar los cargos que componen la base de los costos, sobre los cuales se aplica un margen de beneficio, por lo que la incorporación a la legislación local, de los servicios intragrupo de bajo valor añadido y su enfoque simplificado, requerirá un acabo análisis de las consecuencias que ello podría traer.

