



“las Administraciones Tributarias deben tener cuidado al momento de analizar los costos y gastos que paguen las empresas a sus vinculadas del exterior, ya que su desconocimiento solo en base a criterios meramente formales o por la exigencia de un nivel probatorio irrazonable, podría desalentar la actuación bajo esquemas que buscan mayor eficiencia y rentabilidad para todos los miembros del grupo”

Una Aproximación a los Gastos Compartidos entre Empresas Vinculadas y sus efectos impositivos

284

Ramón Esquives Espinoza*

INTRODUCCIÓN

Como sabemos, nuestro país en los últimos años ha recibido a empresas multinacionales de diversos rubros; asimismo, las multinacionales que ya operaban en el Perú han aumentado su presencia de forma acelerada, e inclusive algunas se han convertido en centro de operaciones de su grupo económico a nivel regional. Por otra parte, también muchas empresas peruanas se han convertido en multinacionales, al explotar, producir y comercializar de forma directa en el exterior; y otras han consolidado sus operaciones en el exterior. Dentro de tales empresas encontramos a las que operan desde Franquicias¹, hasta las que inician o continúan expandiendo sus operaciones a través de la adquisición de empresas, o estableciendo sucursales u oficinas de representación.²

Es propio de todos los conglomerados empresariales multinacionales (incluso locales), que aprovechen la economía de escala a través de la adquisición o producción por sí mismos de bienes y servicios a costos menores a los que podrían obtener cada una de las empresas del grupo en caso de actuar de forma individual, o las que podrían obtener pequeñas empresas competidoras locales. Es así que en la actualidad muchas de las adquisiciones efectuadas por los conglomerados empresariales se hacen en conjunto. Entre ellos podemos encontrar desde contratos de suministro de bienes, hasta otros más especializados como la contratación de servicios financieros con tasas y comisiones preferentes; o servicios de telecomunicaciones globales, entre otros. Otra modalidad bajo la cual se aprovecha las ventajas de la economía de escala son los centros de servicios compartidos, que son unidades organizacionales constituidas por grupos empresariales con el propósito de que brinden servicios de back-office de diversa índole a favor de todas las empresas que conforman el grupo empresarial, tales como soporte administrativo, contable, legal, recursos humanos, marketing, entre otros. Asimismo, tenemos el caso sobre el cual nos centraremos en el presente artículo, la adquisición

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT.

1 Según información de PROMPERU, 48 empresas peruanas lograron internacionalizarse a través de franquicias en el 2009, 16 más que el año previo. Asimismo, señalan que el mercado de franquicias peruana factura 140 millones de dólares americanos al año.

2 Se informó que ya son 56 las empresas peruanas, que tienen operaciones propias en más de 26 países. Fuente: Gestión, 3 de agosto de 2009. Ahora bien, a ello habría que adicionar a las empresas peruanas que operan a través de representantes, agencias, sucursales o “establecimientos permanentes”.

de *software* y sistemas informáticos entre los miembros de un grupo empresarial.

Este tipo de operaciones la abordamos con ocasión de un interesante pronunciamiento de la SUNAT (Administración Tributaria nacional) a inicios del año 2011 a través del Informe N° 017-2011/SUNAT; mediante el cual por primera vez se pronuncia con carácter vinculante respecto a la adquisición de *software* compartido entre empresas vinculadas, sin mencionar alguna diferencia en caso se trate de un grupo empresarial local o multinacional. En las siguientes líneas daremos algunos alcances sobre tales operaciones y cuáles son los aspectos tributarios que deberían tomarse en cuenta. Asimismo, presentaremos cuales son las preocupaciones que han tenido las administraciones tributarias de otros países en los casos de adquisiciones entre empresas de un grupo multinacional, ya que en estos casos existen intereses recaudatorios contrapuestos entre las diversas jurisdicciones en las que las empresas vinculadas se encuentran constituidas.

I. ADQUISICIÓN DE PROGRAMAS INFORMÁTICOS

Cuando una pequeña o mediana empresa local necesita una solución informática, contratará de un tercero la adquisición de una licencia de uso de un programa informático (*software*³); o, en caso tenga una necesidad específica, contratará su desarrollo hecho a su medida, el cual como es usual en cualquier bien que se hace a la medida, es más costoso. En el caso de un grupo empresarial multinacional, las opciones son en general las mismas, optarán por una licencia de uso o por el desarrollo de un *software* hecho a la medida; pero se diferencian por las mejores condiciones que pueden lograr por ser adquisiciones a gran escala, lo cual implica en general menores costos y, por ende, mayores ingresos para cada una de las empresas del grupo y a su vez mayores impuestos por pagar en los países en que residen.

Asimismo, otra característica particular de los grupos empresariales multinacionales es que suelen usar los mismos sistemas operativos y *software*, más aún si tienen el mismo rubro, por lo cual absurdo sería que no aprovechen su vinculación para contratar en grupo y así obtener mejores ventajas. Gracias a sus operaciones a gran escala y a la utilización de *software* comunes, es que la adquisición de un *software* hecho a la medida ya no resulta tan costosa en comparación de una licencia de un *software* de un tercero. Finalmente, otra característica es que la licencia de *software* la puede obtener de una empresa vinculada, o se pueden agrupar con mayor facilidad entre todas las empresas del grupo a fin de desarrollar un *software* que responda a las necesidades de todas ellas.

1. Licenciamiento de software

Nos encontraríamos en un supuesto de licenciamiento, cuando una de las empresas vinculadas se haya respon-

sabilizado del desarrollo de un proyecto de *software*, haya asumido todos los riesgos e incurrido en los costos de desarrollo, y por tanto es propietaria del derecho intelectual del *software*. Por el lado tributario y contable, sería tal entidad a quien correspondería capitalizar todos esos costos de desarrollo, los cuales deberá reconocer, valorizar y amortizar de acuerdo a las normas contables. El mecanismo como esta entidad recuperaría los costos en que incurrió por el desarrollo del *software* sería cobrando una licencia anual a las empresas vinculadas que necesitan del mismo *software*; así todas ellas ya no tendrían que incurrir en las mismas labores de desarrollo por sí mismas, y como señalamos, es usual que las necesidades de todas las empresas vinculadas sean similares.

En estos casos, conforme a las normas de precios de transferencia, la empresa titular del *software* para establecer el precio de la licencia, aplicaría un margen de rentabilidad adicional a los costos en los que haya incurrido; lo cual resulta lógico ya que al ser el único titular de la propiedad intelectual del *software* asume los riesgos, como podría ser que se vuelva obsoleto antes del plazo esperado. Asimismo, a la empresa titular del *software* le correspondería asumir los costos incurridos de mantenimiento del *software*, los cuales recuperarían con su respectivo margen de ganancia cobrando a las empresas vinculadas un cobro adicional a la licencia denominado usualmente “mantenimiento de *software*” o podría incluirla dentro del precio de la misma.

Lo antes señalado se encuentra en línea con lo establecido por nuestra Administración Tributaria a través del mencionado Informe N° 017-2011/SUNAT, mediante el cual considera que es plenamente deducible la amortización de la licencia de un *software* adquirido de manera corporativa, siempre que se cumpla con lo establecido el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la LIR. No obstante, hay un aspecto sobre el cual nos parece que la Administración tuvo que haber profundizado. Al iniciar su análisis describe el caso consultado y señala que entiende que es un *software* que es adquirido por una empresa integrante de un grupo económico, *la cual enajena parte del valor de dicho bien intangible a las otras empresas del mismo grupo en el porcentaje que han acordado previamente*. Como lo veremos más adelante con mayor profundidad, nos parece que hubiera sido muy útil que la Administración señale algunos criterios a tomarse en cuenta para definir los porcentajes que le corresponde asumir a cada una de las partes vinculadas; todo ello a fin de evitar una posible discrepancia entre los criterios que podrían ser considerados como apropiados para el grupo empresarial y los que podría considerar la administración tributaria.

No obstante, podría entenderse que en la medida que la Administración solo hace referencia al artículo 44 de la LIR, solo debería de cumplirse con las normas de precios de transferencia, así que podríamos considerar que

3 Cuando en el presente artículo nos reframamos a software, debe entenderse que nos referimos tanto a un programa como a los sistemas operativos; ya que si bien ambas terminologías son distintas, nuestra norma tributaria no hace distinción entre ellas y a ambas las considera como software (numeral 2 del inciso a del artículo 25 del Reglamento de la Ley del IR)

en la medida en que el precio que haya pagado una empresa peruana a su matriz por una compra corporativa de *software* se encuentre del rango del valor de mercado, entonces la Administración no podría observarle el valor del intangible.

II. COST SHARING AGREEMENTS

La siguiente modalidad es a través de los denominados *Cost Sharing Agreements*, los cuales permite que entidades independientes o vinculadas formen un grupo con una necesidad común, el desarrollo para sí mismos de un *software* utilizando sus propios recursos. Todos los costos de desarrollo en que se incurran durante un periodo serán asumidos por cada uno de los miembros, para lo cual se debe fijar un criterio apropiado y razonable a fin de atribuir el costo que le corresponde asumir a cada miembro. Este es un primer tema que debe tomarse en cuenta cuando se va a analizar el impacto tributario de estas operaciones, ya que en caso se haya definido una variable irrazonable para la distribución de los costos, podría alterarse los resultados de alguna de las empresas miembros, lo cual podría implicar un perjuicio para las Administraciones Tributarias en las jurisdicciones en las que las empresas residan.

La adecuada atribución de gastos es aplicable a cualquier estructura bajo la cual actúe el Grupo económico en un país, incluso si se trata de una sucursal o un establecimiento permanente (EP). En efecto, en el caso de un EP estamos frente a entidades que tienen un ámbito temporal lo suficientemente amplio como para cerrar el ciclo de una actividad económica en un territorio y por tanto vincular directamente a ella la obtención de parte de la renta obtenida por la matriz; a pesar de su ausencia de personalidad jurídica propia distinta a la de su matriz.⁴ Es por ello que corresponde imputarles ingresos y gastos de forma racional y consistente, siguiendo el principio de empresa separada a fin de atribuirles a tales entidades la renta que les corresponda en el país en que se localicen. De acuerdo a lo indicado, resulta más evidente que tal exigencia sea cumplida por las sucursales y filiales.⁵

Ahora bien, respecto a cuál debe ser el criterio aplicado para efectuar la atribución de costos a cada uno de los miembros del acuerdo, la doctrina internacional mayoritaria considera debe referirse a los beneficios reales que le deriven a cada miembro como producto del acuerdo. No se suele considerar como criterio los beneficios esperados por los miembros ya que ello implica una complicada labor de planificación, estimaciones y proyecciones. Otros criterios que son aceptados para ciertos casos, en que se pruebe que el método de atribución de costos ini-

cial no resulta justo, son las ventas actuales que haya tenido el miembro u otro ratio relevante del negocio siempre que estas pueden ser vinculadas con los objetivos del acuerdo. Un ejemplo de ello puede ser la suscripción de un *Cost Sharing Agreement* para el desarrollo de un *software* que permite la administración de clientes y medición de eficiencia de ventas de un producto X que es comercializado por un grupo empresarial. Un criterio válido para la atribución de tales costos bajo este último método sería el porcentaje que haya obtenido uno de los miembros del acuerdo respecto al total en que se haya incrementado las ventas de todos los miembros.

El siguiente tema de importancia en este tipo de operaciones es el sustento de los costos en que se haya incurrido. No nos referimos al cumplimiento de normas de valor de mercado porque nos encontramos ante un esquema de costos compartidos, por lo cual no corresponde la aplicación de un margen de ganancia como sí ocurre en los casos de licenciamiento. Ello también se debe a que bajo este esquema todos los miembros asumen los riesgos del proyecto, y por ende todos son copropietarios de los derechos intelectuales del *software*, por lo cual no cabe que entre los mismos copropietarios se adicione un margen de ganancia.

Este aspecto ha sido considerado por la doctrina como uno de los dilemas para establecer la tributación de los *cost sharing agreements* celebrados por las entidades vinculadas. El sustento reconocido por la doctrina para que se reconozcan los costos atribuidos entre las partes vinculadas, se basa en las ventajas que trae la existencia de economías de escala entre las empresas vinculadas, tales como “la reducción de costos y gastos, la disminución de los riesgos en el suministro de insumos y recursos, la expansión geográfica, la innovación tecnológica, la asignación eficiente de recursos. La integración empresarial implica que entre las empresas que forman parte del grupo, se genere un alto tráfico de bienes y servicios que se venden y prestan los vinculados entre sí. Los precios de las operaciones intragrupo no necesariamente coinciden con los de mercado, pues se forman bajo parámetros que consideran las sinergias y reales economías que genera el agrupamiento y la mayor eficiencia.”⁶

Es en base a tales argumentos que las Administraciones Tributarias deben tener cuidado al momento de analizar los costos y gastos que paguen las empresas a sus vinculadas del exterior, ya que su desconocimiento solo en base a criterios meramente formales o por la exigencia de un nivel probatorio irrazonable, podría desalentar la actuación bajo esquemas que buscan mayor eficiencia y rentabilidad para todos los miembros del grupo. Lo cual implica directamente una mejor recaudación por parte de las administraciones tributarias en las que se encuentren localizados los miembros del grupo empresarial.

4 Norberto Pablo CAMPAGNALE; Silvia GUADALUPE CATINOT; Alfredo Javier PARRONDO. El impacto de la Tributación sobre las operaciones Internacionales. La Ley. Argentina. 2000. pp. 10 y 11

5 MAROTO SÁENZ, Amélica. Op. Cit. p. 17. A fin de comprender mejor la importancia de una adecuada atribución de costos, gastos e ingresos, debemos de tener claro que la Matriz puede proveer de bienes o servicios a sus EP, como cualquier otro tercero. Una vez que los EP tengan el poder sobre los bienes o servicios, los podrán utilizar como materia prima o producto terminado para realizar sus operaciones con terceros. “Si esta operación genera un ingreso, parece lógico que el EP tenga en su cuenta de Pérdidas y Ganancias todos los elementos del coste de esa operación, de tal forma que el neto de su Cuenta de Resultados sea el valor añadido por su actividad o la retribución adecuada de las funciones que realiza.”

6 ABELLA MANCERA, María del Pilar. Op. Cit. p. 62.

En relación al tratamiento tributario y contable de la adquisición de *software* bajo la modalidad del *cost sharing agreement*, debe tenerse en cuenta que los costos relacionados al desarrollo del *software* deben ser capitalizados por cada uno de los miembros. Cabe mencionar que en caso los miembros deban hacer un desarrollo que solo los beneficie a ellos, es decir, para cumplir con necesidades locales, ellos tendrían que adicionar también los costos que pudieran incurrir. Una vez que se haya culminado con el proyecto de desarrollo y se haya empezado a utilizar el *software* por uno de los miembros, este deberá empezar con la amortización de los costos. Ahora bien cabe agregar que a nuestra interpretación también debería aplicarse lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44 de la LIR y el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la LIR, respecto al requisito de pago previo para poder iniciar la amortización de los *software* y el cumplimiento del plazo de amortización, el cual debería encontrarse sustentado en el plazo estimado de vida útil del *software*.

En relación a los costos de mantenimiento que también sean compartidos entre todos los miembros, correspon-

derán que sean considerados como gasto en la medida en que tengan que incurrir en ellos.

Finalmente, una diferencia central entre optar por un licenciamiento y un *cost sharing agreement* son los impuestos de no domiciliados que serían aplicables en ambos casos. De acuerdo al informe de la SUNAT en referencia y otros en relación a la adquisición de una licencia de uso de *software*, los pagos efectuados por tales conceptos no se encuentran sujetos a Impuesto a la Renta y solo estarían sujetos a IGV No domiciliados en caso que sean *softwares* hechos a la medida.⁷ Sin embargo, la diferencia se centraría en los gastos por el mantenimiento del *software*, ya que en caso estos servicios sean brindado por el titular de la propiedad intelectual del *software*, estaríamos dentro de uno de los supuestos de servicios digitales establecidos en el artículo 9 de la LIR. En caso de encontrarnos bajo un *cost sharing agreement*, al no existir un pago a un titular sino que cada uno de los copropietarios asume los costos que le corresponda sin que se pueda adicionar un margen de ganancia entre ellos, no nos encontramos ante un supuesto de servicio digital sino de un mero servicio de desarrollo de *software* hechos por un tercero o por una empresa vinculada al grupo económico.

7 Ver informe N°305-2005/SUNAT