

Los servicios intragrupos en el ordenamiento jurídico tributario nicaragüense¹

Intragroup services in the Nicaraguan tax legal system

Arlyn Amalia Solorzano Avendaño*

* Licenciada en Mercadeo y Publicidad. Contadora Pública y Financiera. Especialista en Precios de Transferencia y Tributación Internacional. Magister en Tributación Internacional. Senior Manager de Impuestos, Deloitte, Managua, Nicaragua.

Correo: arling37@gmail.com

Recibido: 6 de diciembre de 2023 Aceptado: 22 de abril de 2024

Cómo citar este artículo:

Solorzano, A. A. (2024). La tributación ambiental en Guatemala. *Iustitia* (23), pp. 83 - 96. <https://doi.org/10.15332/iust.v0i23.3098>

Resumen

Este artículo de investigación aborda la importancia de regular la figura jurídica de los servicios intragrupo en el ordenamiento jurídico nicaragüense. Se contextualiza la práctica de provisión de estos servicios y se expresa la necesidad de una pronta regulación, analizando los antecedentes de la Ley de Concertación Tributaria. Además, se plantean propuestas para incorporar esta regulación en el ordenamiento jurídico tributario del país. En este sentido, se busca incrementar la certidumbre jurídica de las empresas que operan en Nicaragua, reducir el riesgo y la probabilidad de obtener ajustes fiscales y disminuir la necesidad de que la autoridad tributaria nicaragüense dedique sus escasos recursos a auditar este tipo de transacciones. Para desarrollar estos puntos, se hace referencia a las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, así como a la definición y determinación del precio de plena competencia.

Palabras clave: Vacíos jurídicos, servicios intragrupo, Ley de Concertación Tributaria, contribuyentes, precios de transferencia.

Abstract

In transfer pricing, it is recurrent to see multinational companies exchanging goods and services, requiring a transfer pricing analysis. The transfer pricing analysis of intra-group services is necessary because in some instances these may not reflect the market values and produce erosions in the tax bases of the countries involved, therefore this research analyzes the loopholes found in Law 822 in the light of the transfer pricing guidelines, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration (Update 2022), which regulates the international practice of taxation and transfer pricing, also develops an adequate, relevant and reasonable documentary proposal for the tax treatment of intra-group service transactions (related parties), which evidences the reasonableness of the transaction, the transparency, and necessity of the service for the proper functioning between the parties involved and the generation of taxable income in accordance with the principle of market value. (arm's length).

Keywords: Legal loopholes, Intra-group services, Tax concertation law, Taxpayers, Transfer pricing.

1 El presente artículo de investigación fue elaborado en el marco de la Maestría en Asesoría en Tributación y Fiscalidad Internacional de la UAM Nicaragua.

Introducción

La prestación de servicios intragrupo se ha convertido en una práctica común entre empresas multinacionales que buscan aprovechar las economías de escala y reducir costos a nivel global. En Nicaragua, estas prácticas son esenciales para la actividad empresarial de las empresas subsidiarias, ya que les permiten recibir conocimientos, tecnología y experiencia de la empresa matriz, lo que puede mejorar su eficiencia y competitividad en el mercado.

Sin embargo, la falta de regulación específica en la Ley de la Concertación Tributaria ha generado incertidumbre en torno a la figura jurídica de los servicios intragrupo en Nicaragua. Es por ello que el objetivo general de este artículo es reducir la incertidumbre y analizar la importancia de regular esta figura en el ordenamiento jurídico nicaragüense.

Para lograr esto, se plantean los siguientes objetivos específicos: contextualizar la práctica de la prestación de servicios intragrupo, sus antecedentes, tipología y partes relacionadas, tomando como referencia las directrices de la (OCDE) sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias (actualizadas en 2022). También se busca expresar la necesidad de una pronta regulación para los servicios intragrupo, analizando los antecedentes de la Ley de Concertación Tributaria y proponiendo medidas para su incorporación al ordenamiento jurídico tributario nicaragüense.

En definitiva, este artículo de investigación busca ofrecer una visión clara y precisa de los servicios intragrupo en Nicaragua, su regulación actual y las posibles soluciones a los vacíos jurídicos existentes. Se espera que esta investigación contribuya a reducir la incertidumbre jurídica de las empresas que operan en el país y a mejorar la eficiencia del sistema tributario nicaragüense en relación con los servicios intragrupo. La metodología utilizada para este estudio incluirá una revisión bibliográfica y análisis de las leyes y regulaciones vigentes en Nicaragua y otros países de la región, así como la recopilación de información y datos relevantes de fuentes confiables.

Guías de la ocde sobre los precios de transferencia

En el presente apartado se introducen las guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE y sus pautas para la aplicación del principio de plena competencia, sus orígenes y sus antecedentes en las obligaciones documentales sobre los precios de transferencia.

El principio de plena competencia o *arm's length principle* es un concepto central en las regulaciones internacionales de precios de transferencia. Este principio se basa en la premisa de que las transacciones entre empresas relacionadas deben ser valoradas como si fueran realizadas entre empresas independientes que buscan obtener el mayor beneficio posible en un mercado competitivo. De esta manera, el

principio de plena competencia busca evitar la manipulación artificial de los precios de transferencia por parte de empresas relacionadas para reducir los impuestos y maximizar sus beneficios.

El origen de este principio se remonta a los acuerdos fiscales bilaterales firmados entre Estados Unidos y varios países europeos en la década de 1930. Estos acuerdos establecieron que las empresas multinacionales debían valorar las transacciones entre sus filiales utilizando precios de mercado, como si las transacciones se realizaran entre empresas independientes.

Con el tiempo, el *arm's length principle* se ha convertido en un elemento clave en la regulación de los precios de transferencia en todo el mundo y se encuentra en el centro de la mayoría de los regímenes fiscales nacionales e internacionales. Las regulaciones de precios de transferencia requieren que las empresas documenten y justifiquen el uso del principio de plena competencia en las transacciones entre empresas relacionadas, y establecen sanciones en caso de incumplimiento de estas obligaciones.

Introducción a las Guías de la OCDE sobre Precios de Transferencia

Las guías de la OCDE sobre precios de transferencia representan una herramienta internacional para ayudar a las empresas y las autoridades fiscales a abordar las preocupaciones de equidad y justicia fiscal en las transacciones entre partes relacionadas. Incluyen directrices y principios para determinar los precios y términos justos en transacciones comerciales entre empresas relacionadas (OCDE, 2022).

Las guías de la OCDE se basan en el principio de “valor de mercado” y sugieren que los precios de transferencia deben ser consistentes con los precios que se habrían acordado entre empresas no asociadas en circunstancias similares. Además, las guías proporcionan una serie de métodos para determinar los precios de transferencia adecuados, como el método de comparables no controlados, el método de costos incrementales y el método de participación en beneficios.

En general, las guías de la OCDE sobre precios de transferencia son una herramienta importante para garantizar que las empresas multinacionales operen de manera justa y transparente en todo el mundo, al mismo tiempo que se asegura una distribución equitativa de los ingresos fiscales entre las diferentes jurisdicciones.

Origen de las Guías de la OCDE sobre los Precios de Transferencia

Las guías de la OCDE sobre precios de transferencia se originan en los trabajos de la Organización en la década de 1970 sobre la fiscalidad internacional y cómo las multinacionales trataban sus transacciones entre empresas relacionadas. En particular, la OCDE se centró en cómo las empresas estaban manipulando los precios de transferencia para transferir beneficios a países de baja tributación y evitar el pago de impuestos en otros países.

En 1995, la OCDE publicó su primera guía sobre precios de transferencia, que proporcionaba pautas para la aplicación del principio de plena competencia en transacciones entre empresas relacionadas. Desde entonces, la OCDE ha publicado varias actualizaciones de la guía, incluyendo la edición más reciente en 2017, que refleja los cambios en la economía global y los desarrollos en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Los gobiernos de todo el mundo utilizan las guías de la OCDE sobre precios de transferencia como un marco para regular los precios de transferencia. Además, son utilizadas por las empresas multinacionales para guiar su propia documentación y cumplimiento de las obligaciones de precios de transferencia.

Según la OCDE (2021), la guía práctica es parte de documentos elaborados y diseñados para ayudar a países limitados para diseñar o administrar un sistema tributario sólido. Los documentos previos han versado sobre los incentivos fiscales y sobre el apoyo externo para el fortalecimiento de capacidades en materia fiscal en países en vías de desarrollo. Es importante participar en los esfuerzos de la OCDE para fortalecer la capacidad de los países al aplicar los principios del proyecto contra la erosión fiscal y la deslocalización de beneficios de la OCDE, que ayuda a los países en la protección de sus bases tributarias frente a la planificación fiscal agresiva o inapropiada de las empresas multinacionales.

Los precios de transferencia —aquellos por los que las entidades pertenecientes al mismo grupo multinacional valoran las operaciones intragrupo— constituyen un problema clave y creciente en el actual entorno globalizado. La guía práctica (A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses) analiza cómo las administraciones tributarias pueden auditar los precios de transferencia en casos de información insuficiente sobre operaciones de mercado que puedan compararse con aquellas declaradas por las empresas multinacionales (“comparables”). La guía práctica sugiere cómo optimizar el uso de la información existente, así como plantea alternativas para auditar la actuación de las empresas multinacionales en situaciones en las que no existe información disponible (OCDE, 2022).

El análisis de precios de transferencia es una herramienta clave para garantizar que las empresas multinacionales paguen impuestos en los países donde generan sus beneficios. Los métodos utilizados en el análisis de precios de transferencia se basan en el principio de plena competencia, que busca garantizar que las transacciones entre empresas relacionadas se valoren como si fueran realizadas entre empresas independientes. Los métodos utilizados son los siguientes:

- Método del precio comparable no controlado: consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al mismo precio o servicio idéntico.
- Método del costo adicionado: consiste en incrementar el valor de la adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas.

- Método del precio de reventa: consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares.
- Método de la participación de utilidades: consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones.
- Método del margen neto de la transacción: se utiliza cuando se puede asignar una utilidad mínima a cada parte según las funciones realizadas.

En general, la elección del método adecuado dependerá de las circunstancias específicas de cada transacción y de la disponibilidad de información y datos comparables. Es común utilizar varios métodos para comparar los resultados y asegurar que el precio de transferencia sea razonable y cumpla con las regulaciones fiscales aplicables.

Empresas asociadas según el art. 9 Del modelo de convenio tributario de la ocde

Según el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE:

Cuando una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia. 2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

El artículo anterior constituye la base de negociación de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de la OCDE, con el objeto de ajustar beneficios, tomando como referencias las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables efectuadas en condiciones igualmente comparables, siendo entonces el objetivo del principio de plena competencia tratar a

los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas independientes en lugar de como partes indispensables de una sola empresa unificada.

El criterio de entidad independiente considera a los integrantes de un grupo multinacional como si fueran empresas independientes, la atención se centra en la índole de las operaciones que realizan entre sí y en si las condiciones en las que la realizan difieren de las que concurrirían en operaciones no vinculadas comparables.

Antecedentes de las obligaciones documentales sobre precios de transferencia Según la OCDE, en 1995 se incluyeron por primera vez en las Directrices de la OCDE orientaciones sobre la documentación relativa a los precios de transferencia, tras la introducción de obligaciones documentales en los Estados Unidos un año antes. La proliferación de regímenes de documentación de cada país dio lugar a una amplia gama de obligaciones diferentes en todo el mundo, lo que contribuyó a aumentar la carga de cumplimiento para las empresas multinacionales. Como respuesta a esta situación, se han emprendido una serie de iniciativas para coordinar las obligaciones documentales sobre precios de transferencia de los países; por ejemplo, por parte de la Asociación de Administraciones Tributarias del Pacífico en 2003, de la Unión Europea en 2006 y, por último, como parte del proyecto BEPS de la OCDE/G-20 en 2015 (s.f).

En la Acción 13 del Plan de Acción BEPS se dispuso el desarrollo de normas de la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, considerando los costos de cumplimiento para las empresas. Resultado de ello fue la elaboración de un enfoque estandarizado en tres niveles que consta de un archivo local, un archivo maestro y, para las grandes empresas multinacionales con un volumen de negocio mundial del grupo igual o superior a los EUR 750 millones, informe que posteriormente se incorporó a las Directrices de la OCDE. El manual práctico de la ONU adopta un enfoque similar. Como se ha señalado anteriormente, solo el informe país por país es un estándar mínimo BEPS. El Informe de la Acción 13 sobre BEPS reconoce que el contenido específico de la plantilla modelo del informe país por país fue un resultado del compromiso que alcanzaron los países participantes y que su aplicación se revisara a más tardar a finales de 2024. Tanto el umbral de volumen de negocio como las obligaciones documentales del informe país por país pueden experimentar modificaciones en el marco de esta revisión.

Servicios intragrupos

Como se adelanta en el título, el presente artículo centra su desarrollo en los servicios intragrupo y su posible regulación en nuestro ordenamiento jurídico, por lo tanto, es indispensable delimitar sus definiciones, su tipología y operaciones.

Los servicios intragrupo son aquellos servicios que una empresa matriz o una empresa dentro del mismo grupo multinacional ofrece a otra empresa del mismo grupo. Estos servicios pueden incluir funciones de gestión, coordinación y control para todo el grupo, y pueden ser administrativos, técnicos, financieros y comerciales.

Los servicios intragrupo pueden variar según el grupo multinacional y los acuerdos dentro del grupo, y pueden ser prestados internamente por un miembro del grupo o adquiridos externamente. La prestación de estos servicios intragrupo debe garantizar la eficiencia y la asignación adecuada de costos dentro del grupo, de acuerdo con el principio de plena competencia.

Los grupos de empresas multinacionales ofrecen servicios administrativos, técnicos, financieros y comerciales a sus miembros, que pueden prestarse internamente a un miembro del grupo o adquirirse externamente. Para garantizar la eficiencia y la asignación adecuada de costos dentro del grupo, se deben identificar debidamente los servicios y aplicar el principio de plena competencia. Los acuerdos intragrupo de prestación de servicios pueden estar vinculados a acuerdos de transferencia de bienes o intangibles, y en algunos casos puede ser difícil determinar la frontera entre la transferencia de intangibles y la prestación de servicios. La medida en que estos servicios aportan beneficios a uno o varios miembros del grupo varía según el caso y depende de los acuerdos dentro del grupo. En grupos descentralizados, la sociedad matriz puede limitar su actividad intragrupo a la supervisión de sus inversiones, mientras que en grupos centralizados la sociedad matriz puede tomar decisiones importantes sobre las filiales y realizar actividades operativas.

Según Clara Gras Balaguer y Begoña de Navasqües Pérez (s.f):

De la misma manera un grupo multinacional que necesite un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (servicios intragrupo) o bien ejecutarlo por sí mismo. Los servicios intragrupo incluyen servicios que pueden prestar empresas externas independientes (por ejemplo, servicios jurídicos y publicitarios) así como los que se pueden prestar internamente (asesoría financiera, formación del personal).

Analizando los conceptos los servicios intragrupo son todos los servicios prestados entre partes relacionadas, los grupos multinacionales tienen la capacidad de decidir dónde centraliza o localiza estos servicios intragrupo, para realizar una adecuada elección se deben considerar las condiciones preferentes que cada Estado brinda para una óptima ejecución de las actividades del grupo.

Tipología de Servicios Intragrupo

Los servicios intragrupo pretenden que las empresas que forman parte de un grupo multinacional accedan rápidamente y oportunamente a un tipo de servicio para optimizar y maximizar sus beneficios, que pueden ir desde los más básicos, como servicios contables, nómina, cartera, etc., hasta los más especializados con su giro de negocio, que pueden ser los de asistencia técnica en la solución de problemas; empresas del grupo tienen personal con experticia y conocimiento único en cuestiones técnicas de la industria que lo han adquirido con varios años de desarrollo. La

empresa a la que pertenecen cobra la asesoría y asistencia que estos expertos prestan a las empresas del grupo (González, 2014).

Los grupos multinacionales pueden ofrecer varios servicios intragrupo según la estrategia global que manejen; por ejemplo (González, 2014) menciona que pueden existir servicios administrativos, como contabilidad, auditoría, factoraje, servicios informáticos, planificación, coordinación, control del presupuesto, servicios legales. Siguiendo con la existencia de los servicios financieros, como asesoría financiera, supervisión de flujos de efectivo y solvencia, incrementos de capital, contratos de préstamos, gestión de intereses y riesgo de tipo de cambio y refinanciamiento. Los servicios de asistencia técnica, servicios gerenciales, servicios de investigación y desarrollo, entre otros.

Sin dejar atrás los servicios de asistencia en las áreas de producción, compras, distribución, mercadotecnia, los servicios de personal, tales como reclutamiento y entrenamiento y finalmente los servicios “on call”, este tipo de servicio puede abarcar, entre otros, asesoría como financiera, gerencial, técnica y legal.

Por otra parte, Cosín y Ochaita (2007) considera que existen 5 tipos de servicio intragrupos, siendo estos:

- Servicios de naturaleza rutinaria: son aquellos recurrentes prestados por una sede regional o centro de servicios.
- Servicios de asistencia y naturaleza técnica: consiste en un proceso de compartir información y conocimientos, instrucción, formación de habilidades, la transmisión de conocimientos prácticos y servicios de consultoría y también puede implicar la transferencia de datos técnicos.
- Servicios de envío de personal: consiste en procesos de reclutamiento y manejo de personal.
- Servicios de una combinación de los servicios anteriormente mencionados.

En este trabajo investigativo no sería posible analizar todos los servicios intragrupo en el mercado, pues cada grupo multinacional puede crearlos según sus necesidades, por eso y siguiendo los aportes de los autores mencionados y estudiados se mencionarán los servicios más prestados entre las partes relacionadas, siendo estos: contables, de marketing y publicidad, servicios de asistencia técnica y legales.

Los Servicios Intragrupo en la Ley de Concertación Tributaria Nicaragüense

En este apartado analizaremos la Ley de Concertación Tributaria nicaragüense, sus antecedentes, la relación con los servicios intragrupo y propuestas sobre la posible regulación de estos. Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas. El Capítulo V de la Ley 822 (Ley de Concertación Tributaria), contiene 14 artículos los cuales establecen las regulaciones de precios de transferencia, en su artículo 101 encontramos la regulación específica a los gastos por servicios recibidos de personas relacionadas los que se valorarán de acuerdo con el principio de plena competencia, y solo serán deducibles si los servicios son efectivos y producen una

ventaja o utilidad. En caso de que los servicios sean prestados conjuntamente en favor de varias personas relacionadas, se imputará el cargo directamente al destinatario si es posible la individualización del servicio o su cuantificación. De lo contrario, se distribuirá la contraprestación total entre los beneficiarios de manera proporcional. Asimismo, el artículo menciona que este gasto solo será deducible si cumple con las siguientes reglas de deducibilidad definidos en el artículo 43 de la misma Ley:

- Los costos o gastos que no se refieran al período fiscal que se liquida.
- Los costos o gastos sobre los que se esté obligado a realizar una retención y habiéndola realizado no se haya pagado o enterado a la Administración Tributaria. En este caso los costos y gastos serán deducibles en el período fiscal en que se realizó el pago o entero de la retención respectiva a la Administración Tributaria.

Las condiciones antes descritas deben ser cumplidas para que los gastos intragrupos puedan ser deducibles del Impuesto sobre la Renta.

La Importancia y Materialidad en Nicaragua de los Pagos por Servicios Intragrupo

Los pagos por servicios intragrupo pueden tener una importancia económica significativa en Nicaragua, ya que muchas empresas extranjeras operan en el país y tienen filiales o subsidiarias que forman parte de su estructura empresarial. Estas empresas pueden necesitar servicios de gestión, servicios técnicos, servicios financieros, servicios de marketing, entre otros, que pueden ser proporcionados por sus filiales o subsidiarias.

La importancia económica de estos pagos radica en que pueden ayudar a mejorar la eficiencia y la productividad de las empresas extranjeras en Nicaragua, al permitirles aprovechar la experiencia y los conocimientos especializados de sus filiales o subsidiarias. Esto puede llevar a una mayor competitividad de estas empresas en el mercado nicaragüense y a la creación de empleos de calidad.

Además, los pagos por servicios intragrupo pueden tener un impacto positivo en la economía nicaragüense, ya que pueden generar ingresos fiscales para el gobierno a través de la recaudación de impuestos sobre estos pagos.

Según datos del Banco Central de Nicaragua (BCN), la Balanza de Pagos Estándar (MBP6, por sus siglas en inglés) es un informe estadístico que registra las transacciones económicas entre los residentes de un país y el resto del mundo durante un período determinado de tiempo, generalmente un año. La MBP6 se divide en tres cuentas principales: cuenta corriente, cuenta de capital y cuenta financiera.

La cuenta corriente incluye las transacciones de bienes y servicios (exportaciones e importaciones), rentas (intereses y dividendos) y transferencias corrientes (remesas y donaciones) entre residentes y no residentes (Banco Central de Nicaragua).

La Balanza de Pagos Estándar (MBP6) es una herramienta fundamental para entender las transacciones económicas de un país con el resto del mundo. A través de ella, se pueden conocer en detalle los flujos de dinero que entran y salen del país por concepto de exportaciones, importaciones, remesas, inversión extranjera y otros aspectos relevantes de la economía internacional. Esto permite a los gobiernos, empresas e inversores tomar decisiones informadas sobre el comercio internacional y la inversión.

En Nicaragua, la MBP6 es relevante porque el país ha crecido mucho en su comercio exterior en los últimos años. La balanza comercial de Nicaragua ha sido tradicionalmente deficitaria, lo que significa que importa más de lo que exporta. Sin embargo, en los últimos años ha logrado mejorar su posición gracias a un aumento en las exportaciones de productos como café, carne, tabaco y textiles.

La MBP6 también muestra el impacto económico generado por los servicios entre partes relacionados a la economía nicaragüense. Esto incluye los servicios financieros, de turismo, transporte y otros servicios conexos. La información proporcionada por la MBP6 es clave para entender la evolución de la economía del país y para planificar estrategias para mejorar su competitividad en el mercado global.

Documentación Soporte de Servicios Intragrupos

La OCDE ha establecido ciertas directrices sobre la documentación de los servicios intragrupo para asegurar que las transacciones se realicen a precios de mercado y que se cumplan los requisitos fiscales.

De acuerdo con las directrices de la OCDE, la documentación soporte de los servicios intragrupo debería incluir lo siguiente:

- Descripción de los servicios: Debe incluir una descripción detallada de los servicios que se proporcionan, su alcance, el tiempo de entrega y la frecuencia de los servicios.
- Identificación de las partes relacionadas: Debe identificar a todas las partes relacionadas en la transacción y explicar la estructura de la empresa.
- Análisis de comparabilidad: Debe proporcionar un análisis comparativo de los servicios con los que se comparan, así como una justificación de la elección de los métodos de comparación.
- Precio de transferencia: Debe establecer el precio de transferencia y justificar el precio acordado con una descripción de la metodología utilizada.
- Documentación adicional: Debe incluir cualquier otra documentación que sea relevante para la transacción, como los acuerdos de servicio, los contratos, los informes de auditoría y los registros contables.

Es importante considerar que el Capítulo V de la Ley 822, Ley de Concertación Tributaria, no establece cuáles deben ser los soportes de documentación necesarios para evidenciar que los servicios se brindaron o recibieron.

Vacíos Jurídicos en la Regulación de los Servicios Intragrupo en Nicaragua

El Capítulo V de la Ley 822, Ley de Concertación Tributaria no posee regulación relativa a los servicios intragrupo, lo cual genera una serie de aspectos que dificultan su implementación, en este sentido la falta de claridad en la Ley y el que no exista regulación genera las siguientes consecuencias negativas en Nicaragua:

Inseguridad jurídica: Los vacíos jurídicos pueden generar incertidumbre y ambigüedad en la interpretación de la ley, lo que dificulta la aplicación de la normativa y genera inseguridad jurídica tanto para los ciudadanos como para las autoridades encargadas de aplicarla.

Aunque Nicaragua ha implementado medidas en su legislación fiscal para combatir la evasión tributaria que puede surgir cuando empresas relacionadas acuerdan condiciones diferentes a las establecidas si las partes fueran independientes. En la práctica la Administración Tributaria realiza ajustes de forma arbitraria creando inseguridad jurídica, a manera de ejemplo incluimos un ajuste realizado a los servicios con partes relacionadas.

Tras revisar los documentos de soporte, incluyendo los Estados Financieros, la Balanza de Comprobación, los Auxiliares Contables, las Facturas, los Contratos, los Comprobantes de Diario, los Comprobantes de Pago y las Constancias de Retenciones, se identificaron gastos por la implementación del sistema de información financiera. Sin embargo, no se pudo demostrar que estos servicios se implementaron en la empresa ni que se realizaron capacitaciones al personal. Solo se presentaron facturas de pago mensual como comprobante de estos gastos. Además, la compañía cuenta con personal altamente capacitado para las operaciones financieras y controlar la ejecución técnica de los servicios prestados que generan renta. Por lo tanto, estos gastos no están relacionados con la generación de renta gravable y se consideran un gasto innecesario en la conservación y mantenimiento de la empresa.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 39 de la Ley de Concertación Tributaria, Ley No. 822, los gastos deducibles deben ser generales, necesarios y normales para producir la renta gravable y para mantener y conservar la existencia de la empresa, siempre y cuando se respalden con los comprobantes correspondientes. Como resultado, estos gastos no cumplen con los requisitos y se consideran no deducibles según el artículo 43, numeral 20 de la misma ley.

Principio del formulario.

- **Discrecionalidad:** La falta de normas claras puede dar lugar a una mayor discrecionalidad en la toma de decisiones por parte de los funcionarios públicos, lo que puede resultar en un trato desigual o injusto hacia los ciudadanos.
- **Conflicto de intereses:** Los vacíos jurídicos pueden generar conflictos de intereses entre los ciudadanos, las empresas y el gobierno, ya que cada parte puede tener interpretaciones diferentes de la situación que no están respaldadas por una ley o regulación clara.

- Perjuicio a derechos fundamentales: Los vacíos jurídicos pueden dar lugar a situaciones en las que no se protejan adecuadamente los derechos fundamentales de los ciudadanos, como la libertad de expresión, el derecho a la privacidad o la igualdad ante la ley.
- Ausencia de responsabilidad: En algunos casos, la falta de una ley o reglamento puede eximir a las personas o entidades de responsabilidad legal, lo que puede llevar a una impunidad en casos de violaciones a la ley.

Posibles Propuestas para Considerar los Servicios Intragrupos en Nicaragua

La justificación de la prestación de servicios intragrupo en el contexto de la actividad empresarial de las compañías multinacionales debe incluir una descripción de los beneficios o esperados de cada categoría de servicios; una descripción de las claves de asignación seleccionadas y las razones que justifican que dichas claves de asignación produzcan resultados que reflejen razonablemente los beneficios recibidos, así como, la confirmación del margen aplicado, estas son algunas de las propuestas para soportar los servicios intragrupo, asimismo, otros soportes importantes se describen a continuación:

- Contratos o convenios escritos para la prestación de servicios y cualquier modificación de dichos contratos y convenios que refleje el acuerdo de los distintos miembros del grupo en sujetarse a las reglas de asignación de esta sección. Dichos contratos o acuerdos escritos podrían adoptar la forma de un documento contemporáneo que identifique las entidades involucradas, la naturaleza de los servicios y los términos y condiciones bajo los cuales se prestan los servicios.
- Documentación y cálculos que muestren la determinación del grupo de costos y del margen aplicado al mismo, en particular una lista detallada de todas las categorías y montos de costos relevantes, incluidos los costos de cualquier servicio prestado únicamente a un miembro del grupo.
- Cálculos que muestren la aplicación de las claves de asignación especificadas.

Es importante mencionar que el contexto empresarial de las compañías multinacionales implica la prestación de servicios intragrupo, para lo cual se requiere una justificación que incluya una descripción detallada de los beneficios esperados de cada categoría de servicios, así como la selección de claves de asignación que produzcan resultados razonables y confirmación del margen aplicado.

Para soportar la prestación de servicios intragrupo, se sugieren contratos o convenios escritos que reflejen el acuerdo de los miembros del grupo sobre sujetarse a las reglas de asignación, así como documentación y cálculos que muestren la determinación del grupo de costos y del margen aplicado. Esta documentación debe tener una lista detallada de todas las categorías y montos de costos relevantes, incluyendo los costos de cualquier servicio prestado únicamente a un miembro del grupo, y cálculos que muestren la aplicación de las claves de asignación especificadas.

Conclusión

La regulación de los servicios intragrupos en Nicaragua es necesaria para evitar la arbitrariedad de la Administración Tributaria en Nicaragua, debido a que la falta de regulación puede llevar a la Administración Tributaria a tomar medidas arbitrarias que afecten la actividad económica de las empresas.

La experiencia ha demostrado que los negocios entre empresas relacionadas usan los servicios para reducir o eliminar el impacto impositivo global manipulando los precios acordados, para trasladar las ganancias a la jurisdicción fiscal o a la compañía que más convenga. En ocasiones, se utilizan servicios intragrupo de manera inadecuada para manipular las utilidades o beneficios de una empresa a otra dentro del mismo grupo corporativo, que pueda tener un régimen tributario más favorable. En relación con el problema examinado, la regulación interna de precios de transferencia carece de directrices claras o parámetros específicos sobre cómo calcular los precios de mercado de los servicios intragrupo para efectos fiscales. Estos servicios son una de las operaciones vinculadas que presentan mayores dificultades tanto para la Administración como para los contribuyentes. La falta de regulación en esta materia dificulta la labor de la Administración para verificar si la operación se realizó a precios de mercado y genera incertidumbre en el contribuyente, que no sabe qué posición puede adoptar la Administración en una fiscalización que examine este tipo de operaciones.

Es necesario establecer una regulación clara y transparente que permita a las empresas conocer las obligaciones tributarias que deben cumplir en relación con los servicios intragrupo. Esto evitará la arbitrariedad de la Administración Tributaria al momento de determinar las obligaciones tributarias de las empresas.

Por otro lado, la falta de regulación de los servicios intragrupo también puede llevar a la Administración Tributaria a tomar medidas arbitrarias al momento de determinar el precio de los servicios prestados entre empresas del mismo grupo. Si no existe una regulación que establezca los criterios por seguir para la determinación del precio de los servicios intragrupo, la Administración Tributaria puede considerar que el precio establecido por las empresas es artificial y tomar medidas arbitrarias al respecto. Además, una regulación adecuada de los servicios intragrupo permitirá a la Administración Tributaria tener una visión más clara de las operaciones realizadas por las empresas del mismo grupo y, por ende, evitar la evasión fiscal. La falta de regulación puede llevar a las empresas a realizar operaciones intragrupo sin que la Administración Tributaria tenga conocimiento de estas, lo que afecta la recaudación fiscal del Estado.

En conclusión, la regulación de los servicios intragrupo en el ordenamiento jurídico tributario nicaragüense es necesaria para evitar la arbitrariedad de la Administración Tributaria. Una regulación clara y transparente permitirá a las empresas conocer sus obligaciones tributarias en relación con los servicios intragrupo y evitará que la Administración Tributaria tome medidas arbitrarias. Asimismo, una regulación adecuada permitirá a la Administración Tributaria tener una visión más clara de las operaciones realizadas por las empresas del mismo grupo y, por ende, evitar la evasión fiscal.

Referencias

- Banco Central de Nicaragua. <https://www.bcn.gob.ni/publicaciones/balanza-de-pagos-estandar>
- Cosin, R. (2007). *Fiscalidad de los precios de transferencia*. Ed. CISS.
- Deloitte. (2018). Ajustes de precios de transferencia derivado de operaciones de servicios intragrupo. *Tax Newsletter*. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sv/Documents/tax/ELSALVADOR/tax-newsletters-el-salvador/Tax%20Newsletter_Septiembre2018_ESP.pdf
- González, M. (2014). *Precios de transferencia: servicios intragrupo*. Cuadernos de Formación. Colaboración 9/14. Volumen 17/2014. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_09.pdf
- Gras, C., y Pérez de N., B. (2010). *Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia*. Cuadernos de Formación. Colaboración 34/10. Vol. 11. <https://docplayer.es/1840743-Las-operaciones-vinculadas-y-los-precios-de-transferencia.html>
- Ley de Concertación Tributaria. LEY No. 822 de 2014. República de Nicaragua. Publicada en La Gaceta No. 240 del 18 de Diciembre de 2014. <https://www.mem.gob.ni/wp-content/uploads/2023/08/2014.12.18-Ley-891-Reformas-Ley-822-G-240.pdf>
- OECD. (2015). *Proyecto OCDE y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>
- OECD. (2022). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (s.f). *Guía práctica para contribuir al éxito de la aplicación de obligaciones documentales eficaces en materia de precios de transferencia por parte de los países en desarrollo*. https://www.imf.org/external/np/EXR/key/pdf/SP_guia-practica-version-en-borrador-documentales-precios-de-transferencia-pct.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2017). *La Plataforma de colaboración en materia tributaria invita a comentar el borrador de guía práctica designada para ayudar a los países en vías de desarrollo en situaciones de ausencia de comparables en materia de precios de transferencia*. <https://www.bancomundial.org/es/news/press-release/2017/01/24/the-platform-for-collaboration-on-tax-invites-comments-on-a-draft-toolkit-designed-to-help-developing-countries-address-the-lack-of-comparables-for-transfer-pricing-analyses>
- VLex. (s.f). *Servicios intragrupo, servicios de investigación y desarrollo, y modelos de arrendamiento*. <https://vlex.com.mx/vid/servicios-intragrupo-415211214#:~:text=La%20prestaci%C3%B3n%20de%20servicios%20intragruposus%20ventajas%20competitivas%2C%20todo%20esto>