

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ  
ESCUELA DE POSGRADO



**“COMPLIANCE DE OBLIGACIONES SUSTANCIALES Y FORMALES DE  
PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE PERÚ Y CHILE”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO  
DE MAGISTRA EN DERECHO DE LA EMPRESA CON MENCIÓN EN  
GESTIÓN EMPRESARIAL

AUTORA

Carrillo Inchaustegui, Cindy Layrha Gubeith

ASESORA

Villagra Cayamana, Renée Antonieta

LIMA – PERÚ

Octubre, 2019



“Gracias a todos los que creyeron en mí, y en especial a mi hija Claudia Renata quien no me deja de alentar cada día”.

## RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación recoge un tema de relevancia económica para las empresas multinacionales, en especial para inversores chilenos que cuentan con filiales en Perú, y realizan transacciones intragrupo, pues revela aspectos de *Tax Compliance* que se deben poner en práctica para evitar contingencias tributarias, que conllevan a grandes pérdidas económicas.

Exponemos la legislación vigente relacionada a servicios empresariales, Impuesto a la Renta para ambos países y, el convenio para evitar la doble tributación, suscrito entre Perú y Chile.

Hacemos énfasis en el tema de precios de transferencia, porque es un elemento relevante de la investigación, y cumplen un rol fundamental en la construcción del orden tributario internacional, regulando las transacciones comerciales entre partes vinculadas basándose en el principio de libre competencia. Es así como analizamos, las obligaciones formales y sustanciales, alineadas con las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aplicables en materia de precios de transferencia.

Respecto a los aspectos formales, abordamos los Reportes Local, País por País y Maestro, como también el soporte documentario de las transacciones.

Desde el aspecto sustancial, la justificación económica de la transacción (valor que agrega al grupo). Distinguimos las transacciones denominadas de bajo valor añadido.

Plasmamos, mediante ejemplos, transacciones frecuentes entre partes vinculadas, la forma de analizarlas con el fin de asignar la retribución cumpliendo con el principio de libre competencia.

Evidenciamos los puntos relevantes de cuidado y diligencia al analizar las transacciones, así como la estrategia fiscal, compromiso general y aplicación de buenas prácticas tributarias en el desarrollo de la actividad empresarial, al poner en práctica el *Tax Compliance*.

El *Tax Compliance*, nos permite alinear la tributación con la realidad del negocio y cadena de generación de valor. En ese sentido, proponemos un programa de Tax Compliance.

Por último, desarrollamos un caso de negocio el cual sigue paso a paso el programa propuesto.

# ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Resumen	1
Lista de Tablas:	6
Lista de Figuras:	7
<b>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN</b>	<b>8</b>
1.1. Factores que favorecen las inversiones en Perú.	8
1.2. Información de inversiones chilenas	8
1.3. Aspectos jurídicos tributarios	8
1.3.1. Base jurisdiccional de la Ley del Impuesto a la Renta peruana	8
1.3.2. Convenio para evitar la doble Tributación entre Perú y Chile	9
1.3.3. Normativa de Precios de Transferencia	10
a. Aspectos formales de normas de Precios de Transferencia	11
b. Aspectos sustanciales de normas de Precios de Transferencia	11
1.4. Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)	11
1.5. Motivación de la investigación	13
1.6. Aplicación del <i>Tax Compliance</i> en la organización	14
<b>CAPITULO II: ESTADO DEL ARTE</b>	<b>16</b>
2.1. Impuesto a la Renta Empresarial	16
2.1.1. Impuesto a la Renta peruano	16
a. El valor de mercado	16
b. Precios de Transferencia	18
b.1. Métodos de precios de transferencia	20
b.2. Ajustes de Precios Transferencia	21
b.3. Análisis de Comparabilidad	22
2.1.2. Impuesto a la Renta chileno	23
a. El valor de mercado	23
b. Precios de Transferencia	24
b.1. Métodos de Comparabilidad según el art. 41 E, numeral 2) D. Leg. N° 824	26
b.2. Ajustes de Precios (Impugnación)	27
b.3. Análisis de comparabilidad	27
2.2. Convenio entre la Republica del Perú y la Republica de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio	28

2.2.1. Residente	28
2.2.2. Establecimiento permanente	28
2.2.3. Empresa asociada	28
2.2.4. Impuestos comprendidos	29
2.2.5. Intercambio de Información	29
2.3. Directrices de la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE) aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.	30
2.3.1. Principio de Plena Competencia o <i>Arm's Length</i>	31
2.3.2. Documentación de Precios de Transferencia	32
a. Objetivos de la documentación de Precios de Transferencia	33
a.1. Cultura de cumplimiento	33
a.2. Riesgos de Precios de Transferencia	34
a.3. Soporte documentario	34
b. Reportes estandarizados de Precios de Transferencia	34
b.1. Reportes	35
1. El Reporte Maestro	35
2. El Reporte Local	37
3. El Reporte País por País	39
b.2. Consideraciones sobre información a consignar en los reportes	41
2.3.3. Acuerdos de Intercambio de Información	42
2.4. Obligaciones Formales de Precios de Transferencia para Perú y Chile	45
2.4.1. Obligaciones Formales de Precios de Transferencia de Perú	45
2.4.2. Obligaciones Formales de Precios de Transferencia de Chile	46
2.5. <i>Tax Compliance</i>	47
2.5.1. Objetivos del <i>Tax Compliance</i>	48
2.5.2. Programa de <i>Tax Compliance</i>	48
a. Recomendaciones	49
2.6. Sanciones	50
2.6.1. Sanciones Chile	51
2.6.2. Sanciones Perú	52
<b>CAPITULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>	<b>54</b>
3.1. Principio de plena competencia o <i>arm's length</i> :	54
3.1.1. Análisis de comparabilidad	58
3.1.2. Análisis funcional	61
3.1.3. Características de los bienes y servicios	63

3.1.4. Circunstancias económicas	64
3.1.5. Estrategia empresarial	64
3.2. Servicios Intragrupo	65
3.2.1. Establecer la existencia de prestación de un servicio intragrupo	66
a. Criterios de obtención de beneficios	66
b. Actividades del accionista	66
c. Servicios centralizados	67
d. Formas de retribuir los servicios intragrupo	67
3.2.2. Reconocimiento de acuerdos para establecer la remuneración del servicio intragrupo.	67
a. Método de cargo directo	67
b. Método de cargo indirecto	67
3.2.3. Determinación de la contraprestación	68
3.3. Servicios de bajo valor añadido	69
3.3.1. Criterio de obtención del beneficio para retrib. el serv. de bajo valor añadido	71
3.3.2. Fijación de costos	71
3.3.3. Asignación de cuantía del beneficio	71
3.4. Documentación	71
3.4.1. Puntos controvertidos de la documentación	72
a. Documentación existente	72
b. Temporalidad	72
c. Importancia relativa	72
d. Conservación	72
e. Lengua	72
f. Confidencialidad	73
3.4.2. Documentación para servicios de bajo valor añadido	73
3.5. Reestructuración empresarial	73
3.5.1. Caso de estudio (ejemplo)	75
a. Análisis de los acuerdos	76
b. Análisis de la legislación peruana en materia de Precios de Transf.	77
c. Análisis económico de la cesión de cuentas por cobrar	77
d. Observaciones	78
<b>CAPITULO IV: DISCUSIÓN</b>	<b>81</b>
4.1. Riesgos	81
4.1.1. Sanciones	81
4.1.2. Ajustes de precios	82

a. Ajustes primario	82
b. Ajustes secundarios	82
c. Ajuste correlativo	82
4.1.3. <i>Test</i> de beneficio	83
4.1.4. Acuerdos bilaterales de intercambio de información tributaria.	85
4.1.5. Norma XVI Clausula Anti-elusiva del Código Tributario peruano	86
4.2. <i>Tax Compliance</i>	88
4.2.1. Componente ético	88
4.2.2. Buenas prácticas de Gobierno Corporativo	89
4.2.3. Deber de cuidado	92
4.3. Labor del <i>Tax Compliance</i>	93
4.4. Programa de <i>Tax Compliance</i>	94
4.5. Caso de estudio	97
Conclusiones	99
Recomendaciones	101
Referencias bibliográficas	102
Lista de Anexos	108
Anexo I Modelo de Reporte País por País OCDE	108
Anexo II Modelo de Declaración Jurada Anual sobre el Reporte País por País fuente SII	109
Anexo III Tabla I del Código Tributario peruano aplicable a personas o entidades Generadoras de rentas de tercera categoría (renta empresarial) incluidas Las del régimen MYPE	110
Anexo IV Sumillas de Resoluciones del Tribunal Fiscal citadas	112

## Lista de Tablas

Tabla 1: Obligados a presentar Declaración Jurada de Precios de Transferencia.	46
Tabla 2: Sanciones por no presentar la Declaración Jurada N° 1907.	51
Tabla 3: Sanciones por presentar fuera de plazo la Declaración Jurada N° 1907.	51
Tabla 4: Sanciones por presentar incompleta o errónea la Declaración Jurada.	52
Tabla 5: Ejemplo Velito: Rango intercuartil.	79
Tabla 6: Acuerdos bilaterales de intercambio de información tributaria (Perú).	85



## Lista de Figuras

Lista 1: Rango intercuartil.	55
Lista 2: Ejemplo: análisis contractual.	57
Lista 3: Análisis funcional.	62



# CAPITULO I:

## INTRODUCCIÓN

El *tax compliance* de obligaciones formales y sustanciales de precios de transferencia entre Perú y Chile, es un mecanismo que garantiza que las transacciones realizadas intragrupo no generen pérdidas económicas y reputacionales para los inversionistas.

Comenzaremos enunciando el contexto macroeconómico, tributario y jurídico, por el cual Perú es un país atractivo para las inversiones chilenas:

### 1.1. Factores que favorecen las inversiones en Perú

El Perú es el principal receptor de inversiones de Chile, debido a diversos factores que son favorables, Proinversión (2016, pp. 1-23) señala:

- A nivel macroeconómico, la economía ha crecido de forma acelerada durante la última década, el PBI en el 2005 ascendía a US\$ 75 mil millones, para el 2018 alcanzó los US\$ 219 mil millones.
- La economía, en el año 2016, creció 3.9% por encima de las expectativas. Asimismo, el Perú lideró el crecimiento regional impulsado por la inversión privada.
- La inflación fue la más baja de la región, 2.4% de variación promedio anual.
- El tipo de cambio es estable, y por su parte el nivel de riesgo país está por debajo del promedio regional.
- Otro aspecto, el Perú ofrece un marco legal atractivo con regímenes especiales tributarios, convenios de estabilidad jurídica que permiten a los inversores un trato no discriminatorio, estabilidad de régimen del impuesto a la Renta, recuperación anticipada del IVA, libre remesa de utilidades, entre otros.

### 1.2. Información de inversiones chilenas

Según la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales (DIRECON) Perú es el principal destino de inversión, ocupó el segundo lugar entre los años. Entre 1990 y el 2017, se concretaron operaciones por más de US\$ 19,137 millones, siendo los principales receptores los sectores de servicios con el 68.8% y energía 20.8%. Son más de 400 empresas chilenas, las que se concentran principalmente en Lima, Ancash, Arequipa, Cuzco, La Libertad, Lambayeque y Piura. (2018, pp. 1-3)

### 1.3. Aspectos jurídicos tributarios

#### 1.3.1. Base jurisdiccional de la Ley del Impuesto a la Renta peruana

El primer aspecto que considerar por los inversionistas chilenos es la base jurisdiccional de la Ley del Impuesto a la Renta peruana (Decreto Supremo N° 179-2004-EF y sus modificatorias), que establece en su artículo 6° que las rentas obtenidas por sujetos domiciliados se encuentran gravadas con este impuesto, y tratándose de sujetos no domiciliados en el país, grava las rentas de fuente peruana

### **1.3.2. Convenio para evitar la doble Tributación entre Perú y Chile**

Como segundo aspecto a considerar, los Convenios para evitar doble Tributación (CDI) celebrados en el marco de la Constitución Política del Perú, facilitan las transacciones de intercambio de bienes y la prestación de servicios. Dentro de los principales objetivos de los CDI están el evitar la doble imposición, facilitar el intercambio de información y prevenir la evasión fiscal (*treaty shopping*). Un ejemplo, son las exportaciones, la doble imposición se presenta cuando una misma renta tiene que tributar en más de un Estado, normalmente en el de residencia del sujeto generador de renta, y en aquel en el que la renta tiene su fuente productora.

Asimismo, los CDI al evitar la doble imposición, equilibran la carga tributaria por las rentas obtenidas en los estados contratantes, estableciendo tasas máximas con las cuales el inversor tiene cierta seguridad del beneficio a obtener. También, permite acreditar el impuesto pagado en uno u otro Estado en concordancia a la Ley del Impuesto a la Renta chilena y peruana.

Perú y Chile cuentan con un CDI para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con relación al Impuesto a la Renta y Patrimonio, que se encuentra vigente desde el 1 de enero del 2004. El modelo adoptado en la elaboración del CDI Perú -Chile fue el de la (OCDE). Es aplicable para residentes de uno u otro, o para ambos estados contratantes.

En el marco del CDI se considera residencia, el lugar donde se encuentra la sede de dirección efectiva, persona jurídica constituida o establecida, conforme a la legislación vigente de un Estado contratante. El término establecida, refiere al establecimiento permanente que se asocia a plazos en los cuales se realizan obras, proyectos de construcción, instalaciones o prestaciones de servicios por periodos superiores a los 183 días en un periodo cualquiera de 12 meses, supuesto relevante en actividades desarrolladas por empresas vinculadas.

Asimismo, el CDI Perú Chile, trata la imposición de rentas derivadas de bienes inmuebles, beneficios empresariales, transporte terrestre, marítimo y aéreo, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, empresas asociadas, entre otros, de acuerdo con la residencia del quien la obtiene y su origen. Establece en el art. 9° que son empresas asociadas aquellas que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de otro Estado contratante.

### **1.3.3. Normativa de Precios de Transferencia**

Como tercer aspecto para tener en cuenta, tenemos los Precios de transferencia, que cumplen un rol fundamental en la construcción del orden tributario internacional. Regulan las transacciones comerciales entre partes vinculadas basándose en el principio de libre competencia o *arm's length*, evitando la erosión de la base imponible del impuesto.

Las normas de Precios de Transferencia en el Perú fueron introducidas en la legislación a través de la Ley N° 27356 del 18.10.2000 y mediante el Decreto Supremo N° 945 a finales del 2003, en la Ley del Impuesto a la Renta. Son aplicables a contribuyentes del Impuesto a la Renta empresarial por transacciones con sus partes vinculadas o a aquellas que realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

En ese sentido, son partes vinculadas, de acuerdo con el literal b) del artículo 32- A de la Ley del Impuesto a la Renta:

b) Dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades. También operará la vinculación cuando la transacción se realice utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

Así también, el artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR), establece los supuestos en los que se configura la vinculación, tales como que una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra persona jurídica, más del 30% del capital de dos o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona jurídica, entre otros.

Continuando, las reglas de Precio de transferencia chilena se encuentran recogidas en art. 41. E de la Ley de Renta Decreto Ley 824. Se basan en el principio de plena competencia aplicables a los activos intangibles, servicios intragrupo, acuerdo de reparto de costes, reestructuración de empresas, etc., y son aplicables a contribuyentes domiciliados o residentes chilenos por transacciones transfronterizas y reorganizaciones empresariales internacionales.

Por su parte, Servicio de Impuesto Interno (SII) de Chile señala que precios, valores o rentabilidades normales de mercado son “los que haya o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones o circunstancias comparables”.

**a) Aspectos formales de normas de Precios de Transferencia**

El Perú, en su afán de ser miembro de la OCDE ha incorporado las obligaciones formales sobre precios de transferencia mediante el Decreto Supremo N° 333-2017-EF. Antes del citado Decreto, contaba con la obligación formal de presentar el estudio de precios (evaluación de las transacciones del sujeto obligado con sus partes vinculadas bajo el principio de libre competencia), el cual es modificado por la presentación de reportes con análisis global de las transacciones del grupo económico multinacional, en línea con lo señalado por la Acción 13, los que se descomponen en tres: reporte local, reporte país por país y el reporte maestro.

Mediante la Resolución N° 126 del 27 de diciembre del 2016 Chile incorpora la obligación formal, denominada declaración jurada F-1937 Reporte País por País. Un punto importante para señalar es que Chile no tiene la obligación de la presentar los Reportes Maestro ni el Reporte Local.

**b) Aspectos sustanciales de normas de Precios de Transferencia**

Las recientes modificatorias introducidas mediante el Decreto Supremo N°1369 en la Ley del Impuesto a la Renta peruano, publicado el primer día del mes de agosto del 2018, limitan la deducción de gastos o costos aplicables solo para los servicios entre partes vinculadas.

**1.4. Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)**

Cabe señalar como cuarto aspecto, que Chile es miembro de la OCDE desde el 2010 y Perú aspira a serlo en los próximos años, por lo que dejará de ser un país en vías de desarrollo y estará en la vanguardia en materia económica y social. Las administradoras tributarias de ambos países han incorporado estándares y recomendaciones internacionales emitidas por la OCDE sobre intercambio de información, tributación internacional, precios de transferencia, erosión de bases imponibles y combate contra la elusión tributaria. La OCDE cuenta con un Comité de Asuntos Fiscales (CFA), cuyos objetivos principalmente son:

- Facilitar la negociación de tratados bilaterales
- Contribuir al desarrollo de políticas tributarias en cumplimiento de estándares internacionales tributarios, a fin de prevenir la doble tributación e incrementar la eficacia de las administraciones tributarias.

Por otro lado, OCDE en el 2013 presentó un plan de acción a fin de combatir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) mediante las denominadas Acciones, dentro de las cuales, para efectos de la investigación se encuentra la Acción 13, que establece las obligaciones formales sobre precios de transferencia.

La acción 13 BEPS incorpora tres elementos relevantes para el intercambio de información entre las administraciones tributarias, el Máster File y el Reporte País por País, cuya elaboración recae sobre la empresa controladora (casa matriz), y el Reporte Local que lo elabora lo cada miembro del grupo multinacional. A continuación, se describe cada elemento:

Un *Máster File*, con vocación global, y documento con visión y contenido muy estratégico (disponible para las autoridades fiscales de todas las jurisdicciones donde opere un Grupo). Agrupa información de toda la organización, evidenciando la localización de las inversiones del grupo multinacional y quien o quienes son los propietarios.

Un *Local File* específico para cada entidad del Grupo. Cada miembro en su jurisdicción presenta el reporte de transacciones entre partes relacionadas

Un informe país por país o *Country by Country Report* (CBCR) que dé visibilidad a las autoridades fiscales acerca de los ingresos, beneficios, impuestos (devengados y satisfechos), personal y activos del Grupo desglosados por jurisdicción. Es clave para que las administradoras de impuestos determinen en cabeza de que contribuyente, se concentra el riesgo fiscal y probabilidades de erosión de bases imponibles para determinar los impuestos. Así también

identifica estructuras que podrían calificarse como de planificación fiscal agresiva.

Complementan la Acción 13, las Acciones 8, 9 y 10 pues se enfocan en garantizar que los resultados de las operaciones evaluadas bajo los lineamientos de precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. Un ejemplo son operaciones con activos intangibles, pues se impide la erosión de la base imponible del impuesto y traslado de beneficios mediante la cesión de intangible. La finalidad de dichas Acciones es evitar la erosión de la base imponible a través de la atribución de ingresos excesivos entre miembros del grupo y la erosión de la base imponible mediante operaciones inusuales.

En ese sentido, la integración de las economías y mercados entre Perú y Chile han evidenciado vacíos fiscales, que generan oportunidades de erosión de bases imponibles y traslados de carga tributaria. Un ejemplo, es la determinación inadecuada de precios para los intangibles de difícil valoración, que conlleva a ajuste de precios luego del examen realizado por la Autoridad Tributaria de la transacción con la vinculada, el cual determina que el precio se encuentra fuera del rango del mercado (principio de plena competencia) y que existe perjuicio al fisco.

Por ello, la OCDE emitió las Acciones (directrices) para mitigar esos efectos, estandarizando los conceptos impositivos entre los países y otorgando transparencia fiscal, lo cual trajo consigo desafíos que se plasman en las reformas tributarias implementadas en los países como Perú y Chile.

### **1.5. Motivación de la investigación**

Al ser un tema relevante económicamente y del cual dependen las inversiones chilenas en el Perú, consideramos realizar la presente investigación. A continuación, explicamos los principales motivos:

Primer motivo, debido a lo material de las inversiones chilenas, las transacciones deben protegerse, realizando un análisis profundo de la normativa del Impuesto a la Renta de ambos países y el CDI, en transacciones como el simple envío de remesas en calidad de préstamos, transacciones entre partes relacionadas cumpliendo con el principio de plena competencia, realizando y evidenciando el cumplimiento del *test* de beneficio con el fin de evitar cuestionamiento de planificación fiscal agresiva (elusión o evasión fiscal), hasta la presentación de reportes formales a la administración tributaria.

Segundo motivo, evitar el desconocimiento de costos y gastos, ajuste al valor de mercado de las transacciones, como se establece en la Ley del Impuesto a Renta de ambos países y CDI, así como multas por cifras y datos falsos, y sanciones por no entregar de forma oportuna la información formal, tipificadas en el Código Tributario, hasta la aplicación de la norma XVI clausula Anti-elusiva Decreto Legislativa N°1422

Tercer motivo, incorporar los estándares para la documentación sustentaría de precios de transferencia en cuanto a la calidad del contenido, previniendo acotaciones en procesos de fiscalización que originan grandes daños económicos y reputaciones a la organización.

Cuarto motivo, el *Compliance* de obligaciones formales de precios de transferencia entre Perú y Chile aporta a la organización (grupos multinacional) transparencia en sus relaciones con las administradoras de impuestos, alinea la tributación con la realidad del negocio y cadena de generación de valor.

Quinto motivo, compromete el *Compliance* a los grupos multinacionales al cumplimiento de buenas prácticas y transparencia en las obligaciones tributarias. El *Tax Compliance* cambia el paradigma de la organización e introduce la ética empresarial, desde la matriz hasta sus diferentes filiales.

Por lo antes expuesto, se considera necesario contar con un *Tax Compliance* que vele por la responsabilidad corporativa de las obligaciones tributarias: cumplimiento de obligaciones y estrategias tributarias empresariales, previniendo sanciones económicas, reputacionales, así como la pérdida de grandes inversiones.

## **1.6. Aplicación del *Tax Compliance* en la organización**

El *Compliance*, lo conforman medidas de disuasión para evitar las sanciones económicas y reputaciones, tiene que ser parte de la cultura organizacional de cumplimiento y transparencia.

La sensación de cumplimiento debe verse reflejado a todo nivel y transversal a la organización.

El *Tax Compliance* tiene como finalidad adaptar a la organización a los requerimientos de negocios globalizados y equilibrar los requerimientos del negocio con la regulación.

Asimismo, conlleva a adoptar un comportamiento ético y neutral evitando que las operaciones de la organización se cataloguen como de evasión o elusión, en el afán de la organización de hacer más eficientes los costos.

En ese sentido, la evasión es considerada ilegal y consiste según Freedman, (2004) “en reducir, eliminar o diferir una obligación tributaria, mientras que la elusión es legal”.

El marco regulatorio hace que muchas veces las empresas respondan realizando planificación fiscal, que no es otra cosa que hacer uso de la legislación nacional o internacional, así como de tratados, para ser más eficientes y competitivos. Un ejemplo de ello es mover operaciones a otras jurisdicciones y evitar elevados costos fiscales.

Sin embargo, empresas multinacionales traspasan el umbral de la legalidad haciendo uso de la planificación fiscal agresiva, como evidenció el resultado presentado por la OCDE del Proyecto BEPS y el G20 en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20 del 05 de octubre del 2015. Los cuales buscaron limitar vacíos normativos a nivel internacional que permitan que los beneficios de las empresas desaparezcan y no tributen.

Por lo tanto, es necesario incluir consideraciones éticas en la toma de decisiones tributarias.

En resumen, los objetivos de la investigación son elaborar el programa de *Tax Compliance* de obligaciones formales y sustanciales de Precios de Transferencia para las transacciones entre Perú y Chile (Inversor chileno en territorio peruano), basadas en buenas prácticas, ética y transparencia en las obligaciones tributarias, dentro del contexto regulatorio de ambos Estados, Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, artículos, libros y revistas de diversos autores.

## **CAPÍTULO II:**

### **ESTADO DEL ARTE**

A continuación, desarrollamos el marco jurídico que enmarca la investigación, para el *Tax Compliance* de las obligaciones formales y sustanciales de precios de transferencia para transacciones entre Perú y Chile.

#### **2.1. Impuesto a la Renta Empresarial**

##### **2.1.1. Impuesto a Renta peruano**

El Texto Único Ordenado, Decreto Supremo N° 054-99-EF (LIR), y sus modificatorias, establecen los gravámenes de las rentas que provengan de fuentes duraderas y susceptibles de generar ingresos periódicos, provenientes del capital, trabajo y su aplicación conjunta.

Por consiguiente, la base jurisdiccional (LIR) establece a fin de gravar las rentas la condición de domiciliado, de conformidad con el literal a), b), d) y e) del art 7°, entre otros a:

- a) Personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, en concordancia con el derecho común.
- b) También considera a aquellas personas naturales extranjeras por su periodo de permanencia o residencia en el país, de más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses
- c) Las constituidas en el país, caso de personas jurídicas.
- d) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, respecto a las rentas obtenidas en el país, las cuales se consideran como de fuente peruana.

Establecido, que las rentas de fuentes duraderas provenientes del capital, trabajo y su aplicación conjunta, así como la condición de domiciliado, o siendo no domiciliado grava la renta obtenidas en el país, describiremos las reglas para las transacciones bajo el tema de estudio.

##### **a. El valor de mercado**

El valor de mercado es un elemento esencial para equilibrar la autonomía que tienen los particulares al efectuar transacciones y los intereses del fisco en la recaudación tributaria.

Las reglas de valor de mercado se encuentran incorporadas en el Capítulo V Renta Bruta (LIR), el primer esbozo se realiza en el artículo 30°, cuando se señala que cualquier tipo de distribución de personas jurídicas, inclusive por liquidación, exceptuando a las acciones de propia emisión, generan ganancia o pérdida por comparación del valor de mercado y el costo computable.

Seguidamente el art. 31° señala que los retiros de bienes o mercancías, destinado para consumo, que no se encuentren destinados a generar renta, se considerarán transferidos a valor de mercado. Trata de igual forma, a los retiros realizados por o a favor de sus socios.

Luego, el art. 32° amplía el tema al señalar que cualquier transacción a título gratuito u oneroso, llámese, aportes de bienes, prestación de servicios, transferencias de propiedad debe realizarse a valor de mercado y refiere que de existir variación por encima o por debajo, la Sunat se encargará de efectuar el ajuste.

En ese sentido, establece que el valor de mercado en caso de:

- a. Existencias: el valor de transacciones que se realizan entre terceros bajo el título oneroso, en su defecto el que se realice en condiciones similares entre independientes.
- b. Valores: el valor se determina entre el mayor valor y el valor de cotización, participación patrimonial u otro que establezca el (RLIR) de acuerdo con su naturaleza.
- c. Bienes del activo fijo: el valor de tasación si no se realizan transacciones frecuentes en el mercado de dichos bienes.
- d. Transacciones en parte vinculadas o desde, hacia o a través de jurisdicciones con tasas impositivas ventajosas: se toma como referencia el valor que terceros pacten en condiciones comprables, iguales o similares como lo establece el art. 32° A.
- e. Instrumentos financieros derivados: las reglas se diferencian en que, si son celebrados dentro o fuera de mercados reconocidos, con lo cual el primero se determina mediante índices, precios o indicadores, mientras

los segundos se determina en función a la fecha del mercado subyacente.

Ahora bien, los lineamientos de precios de transferencia, para transacciones entre partes vinculadas o desde, hacia o a través de jurisdicciones de baja o nula imposición, con el fin de determinar el valor de mercado, están recogidos en el art. 32° A de la LIR.

#### ***b. Precios de Transferencia***

Los precios de transferencia se entienden como el precio pactado por transacciones entre empresas relacionadas o vinculadas que forman parte o no de un grupo multinacional.

La configuración de la vinculación se desarrolla en el (RLIR) Decreto Supremo N° 122-94- EF y sus actualizaciones, cuando se cumple con cualquiera de las siguientes condiciones:

1. Por la contar con el 30% del capital de otra persona jurídica, directa o por intermedio de un tercero.
2. Tener directa o por intermedio de un tercero más del 30% de capital de dos o más personas jurídicas que formen parte de un mismo grupo económico.
3. Cuando cónyuges o madre, padre, hijo, abuelo, hermanos a nietos posean las proporciones indicadas en los puntos 1 y 2.
4. Socios comunes cuenten con más del 30% del capital de dos o más personas jurídicas.
5. Poder de dirección en acuerdos de carácter financiero, operativo u/o comercial.
6. Por consolidación de información financiera de dos o más personas.
7. Por medio de contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente cuando cuenten con más del 30% del patrimonio de forma directa o indirecta.
8. En contratos de colaboración empresarial sin contabilidad independiente cuando se cumplan alguno de los supuestos antes descritos.
9. Entre una empresa no domiciliada y sus establecimientos.
10. Entes los establecimientos permanentes entre sí de una empresa no domiciliada.
11. Una empresa domiciliada con sus establecimientos permanentes en el extranjero.

12. Cuando se ejerce influencia dominante en la administración de una o más personas jurídicas o entidades.

Cabe señalar que la vinculación se configura y rige a partir:

- En el momento que se configure los causales descritos en los puntos del 1 al 11 y rige a partir de ese momento.
- Para el punto 12 desde que se toma el acuerdo hasta el cierre del siguiente ejercicio gravable.

Entonces, conociendo los causales de vinculación y partir de cuándo rigen, podemos indicar que el precio de transferencia es el resultado de diversas transacciones como, por ejemplo:

- Venta de insumos.
- Venta de inventarios
- Venta de bienes del activo fijo
- Prestación de servicios administrativos
- Prestación de servicios del *core*.
- Servicios de asistencia técnica
- Regalías
- Arrendamientos
- Actividades de financiamiento, etc.

Las transacciones realizadas entre partes vinculadas o con territorios de baja o nula imposición a valor de mercado, cumpliendo con el principio de libre competencia. Esto es, tomando como referente las transacciones realizadas entre partes independientes en condiciones iguales o similares, condicionando su uso a:

1. El precio, monto o margen de utilidad de las transacciones no se vea materialmente afectado por diferencias en comparables o características de las partes.
2. Existiendo diferencias en transacciones comparables, al ser eliminadas a través de ajustes razonables no afecten materialmente el monto o margen de utilidad.

Se fijan parámetros con los cuales se puede establecer si las transacciones son comparables como las características, funciones o actividades

económicas y todo aquello necesario para llevarla a cabo, términos contractuales, el mercado y estrategias del negocio.

A falta de información interna disponible se puede recurrir a empresas de otras jurisdicciones, realizando ajustes para hacerlas comparables con la situación local.

### **b.1. Métodos de precios de transferencia**

Los métodos internacionalmente aceptados que recoge la norma son:

- Precio comparable no controlado (CUP).
- Precio de reventa.
- Costo incrementado
- Partición de utilidades.
- Residual de partición de utilidades.
- Margen neto transaccional.
- Otros métodos, cuando por la naturaleza o característica de la operación o transacción no resulte aplicar ninguno de los métodos antes citados.

Desarrollamos los métodos para evaluar las transacciones a valor de mercado:

1. Método de Precio Comparable no Controlado (*Comparable Uncontrolled Price Method*), determina el precio o valor normal de las transacciones en circunstancias comparables entre partes independientes, es aplicable a bienes o servicios.
2. Método de Precio de Reventa (*Resale Price Method*), determina el precio o valor normal de la transacción considerando que son posteriormente revendidos a terceros independientes.
3. Método costo más margen (*Cost plus Method*), determina o precio o valor normal de transacción partiendo de los costos directos o indirectos sin incluir gastos generales u otros operacionales más el margen, que habría obtenido con terceros independientes.
4. Método de División de Utilidades (*Profit Split Method*): determina la utilidad que corresponde a cada parte relacionada en sus transacciones, mediante la distribución entre ellas de la suma total de las utilidades obtenidas en tales transacciones.

5. Método Transaccional de Márgenes Netos (*Transactional Net Margin Method*): determina el margen neto de utilidades que corresponde a cada una de las partes relacionadas en las transacciones, tomando como referencia las que realizan terceros independientes.
6. Método residual se aplica cuando no haya sido posible utilizar algunos de los métodos antes descritos y mediante otros métodos le sea posible determina el precio o valor normal de la transacción que se llevaría a cabo entre terceros independientes.

Es preciso señalar, que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) está facultada a realizar ajuste de precios de transferencia, cuando en el país se determine un menor impuesto al que le correspondería al contribuyente o en alguno de sus vinculados.

#### **b.2. Ajustes de Precios Transferencia**

Los ajustes son de aplicación para el adquirente como para el transferente, cuando se trata de domiciliados, mientras que para no domiciliados son de aplicación para las rentas gravadas de fuente peruana o para su deducción.

Asimismo, que se imputa el ajuste en el ejercicio en que corresponda de acuerdo con las reglas previstas en la ley de renta (art. 32° c), pudiendo inclusive afectar otros periodos. Sin embargo, cuando no se puede aplicar reglas de devengo se considerará lo siguiente:

- Para transacciones a título oneroso, se imputará la parte proporcional no percibida, en la fecha en que se realice el único o último pago, según corresponda.
- Para transacciones a título gratuito, en transacciones de sujetos domiciliados se imputará el ajuste en el periodo o periodos en los que se devengaría el ingreso si se hubiera pactado una contraprestación y, en transacciones de sujetos no domiciliados, aun cuando el gasto no hubiera sido deducible, en los periodos en los que correspondería su devengo, si se hubiera pactada una contraprestación. Cabe señalar que el no domiciliado no realiza la regularización por el ajuste, sino el domiciliado quien se responsabiliza de efectuar el pago de la retención, como si hubiese pagado por la contraprestación.

De existir convenio para evitar doble tributación, el mismo que permita realizar ajustes aceptados por la administración tributaria peruana, se procederá con la rectificatoria de la declaración jurada de renta, aun cuando este determine un menor impuesto en el país, sin que se imponga sanción administrativa.

En complemento, el (RLIR) establece en su capítulo XIX que para aplicar los ajustes de precios se deben tener las siguientes consideraciones:

1. Se realizan cuando se determina un menor impuesto, diferimiento de renta o mayor pérdida tributaria.
2. Por el contrario, si se determina un pago en exceso o indebido este tiene que ser un acto administrativo firme. Este es denominado ajuste primario.
3. Ajuste correlativo se realizan bajo lineamientos de los convenios para evitar la doble tributación que el Perú tenga suscritos con otros países.
4. Los ajustes de precios no generan dividendos salvo algunos casos, a ello se denomina ajustes secundarios.

### ***b.3. Análisis de Comparabilidad***

Por último, otro punto relevante de precios de transferencia que detalla el (RLIR), es el análisis de comparabilidad, que consiste en contar con un tercero independiente con el que se realiza la misma transacción que con la vinculada, la cual debe cumplir una de las siguientes condiciones:

1. De contar con una diferencia no afecta materialmente precio, margen o utilidad, importe de la contraprestación.
2. De existir diferentes características que afecten materialmente el precio, monto de la contraprestación, margen o utilidad estas pueden eliminarse para la comparación.

Es indispensable para la comparación que se recojan los elementos que reflejan la sustancia de la transacción (realidad económica), como:

1. Características
2. Funciones
3. Cláusulas contractuales
4. El mercado, entre otros

Ahora si no cuentan con comparables internos (terceros con los que se realizan transacciones) se acude a información del extranjero realizando los ajustes necesarios para adaptarlo a los mercados locales.

El RLIR establece que hay que considerar la naturaleza de la transacción como:

1. Las características de la transacción. Entre otras, prestación de servicios, naturaleza, características, duración y forma.
2. Actividades o funciones económicas, corresponde al análisis funcional, con connotación económica como frecuencia, naturaleza y valor de cada parte de la transacción. Se destacan investigación y desarrollo, compra y manejo de materiales, transporte, almacenamiento y servicios post venta, y servicios administrativos, legales y de contabilidad.
3. Términos contractuales son relevantes puesto que se plasman las responsabilidades y traslado de riesgos.
4. Circunstancias económicas como ubicación geográfica, dimensión del mercado, participación del mercado, etc.
5. Estrategias del negocio, que se basan en desarrollo de nuevos productos, ampliación del mercado, aversión al riesgo.

### **2.1.2 Ley sobre el Impuesto a la Renta chilena**

La Ley establece en el numeral 1), art. 2°: “renta, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

Asimismo, establece que es contribuyente, el domiciliado o residente en Chile, sobre las rentas del cualquier origen, sean de fuente chile o no, y los no residentes sobre rentas cuya fuente se encuentre dentro del país.

La base jurisdiccional, establece como residente, de acuerdo con el art. 8° numeral 8° del Código Tributario, a toda persona que permanezca mas de seis meses en un año calendario o mas de seis en total en el lapso de dos años consecutivos tributarios.

#### **a. El valor de mercado**

La Ley sobre Impuesto a la Renta no define expresamente el valor de mercado, sin embargo, en el art. 17° no constituyen renta, señala que SII puede aplicar lo dispuesto en el art. 64° del Código Tributario, cuando observe diferencia con el valor comercial (valores corrientes).

Es así como en Código Tributario faculta a SII a tasar la base imponible de los impuestos cuando:

- Los documentos, libros contables u otros medios que presente el contribuyente no sean fidedignos para determinar la base imponible del impuesto.
- Los contribuyentes no presenten la declaración estando obligado a hacerlo.
- El valor asignado a los bienes corporales o incorporeales son superiores o inferiores a los del mercado.

#### ***b. Precios de Transferencia***

Los Precios de Transferencia en Chile, se han desarrollado desde el proceso de adhesión a la OCDE. Es miembro desde el 27 de mayo del 2010, alineó para ello las políticas públicas, así como adoptó parámetros de países desarrollados, con el fin de expandirse económicamente y poder realizar transacciones con los países que tienen la mayor parte de producción y comercio del mundo.

Cabe indicar, que cuatro exigencias fueron clave para su adhesión, legislación sobre gobierno corporativa en empresas privadas, gobierno corporativo en empresas públicas, responsabilidad penal de personas jurídicas en caso de cohecho de funcionarios públicos, lavado de activos y financiamiento del terrorismo y el último intercambio de información bancaria entre autoridades con fines tributarios.

Respecto a precios de transferencia, Chile incorporó en enero de 1998 mediante a Circular N° 3, sobre la Ley sobre Impuesto a Renta (Decreto Ley 824), la primera normativa en la materia, la cual recogía los lineamientos del art. 9° del convenio para evitar la doble tributación suscrito entre Perú y Chile, para la correcta asignación de la carga tributaria entre los estados contratantes en base al principio de libre concurrencia y de esta forma, evitar la doble tributación y, de existir ajuste de PT se aplique solo en el Estado que se encuentre de acuerdo.

La legislación no era precisa respecto a vinculación, ni cómo proceder en caso de que en el país se tributara menos, solo cuestionaba si las transacciones pagadas o cobradas entre vinculadas estaban sobre o subvaluadas respecto a la que se realizan con terceros independientes en condiciones similares.

Luego de ello, se fueron incorporando supuestos en el art. 38 LIR chileno que a juicio de Servicios Internos de Impuestos (SII) se traducían en precios de transferencia como son:

- Precios que las agencias o sucursales establecidas en el país, cobren a la matriz o a empresas relacionadas, debiendo ser similares a los cobrados a independientes en condiciones similares.
- Precios que a la matriz en otra jurisdicción o sus agencias o sucursales paguen o adeuden por bienes o servicios recibidos por agencias o sucursales establecidas en el país, debiendo ser similares a los pagados o adeudados a independientes en condiciones similares.
- Gasto por intereses, comisiones o cualquiera vinculado a operaciones financieras o crediticias considerados como gasto necesario para producir rentas, celebrados por la agencia de Chile con su matriz de otra jurisdicción o con otras empresas relacionadas.
- Precios pagados, adeudados o cobrados y gastos de una empresa establecida en Chile cuando la controladora se encuentre establecida en otra jurisdicción o viceversa, deben ser los que iguales a los que tendrían pactados terceros independientes en condiciones similares.

La norma de precios aplicaba solo a transacciones entre vinculadas cuando una de ellas se encontraba en otra jurisdicción, recogía términos generales, como al señalar agencia o sucursal, con lo cual hacía referencia a establecimiento permanente y, cuando señalaba que las transacciones debían efectuarse en las mismas condiciones como las que se realizan con un tercero independiente, hacía referencia a términos generales del análisis de comparabilidad.

Con la reforma tributaria del 2012, las normas de precios de transferencia establecen las reglas de relación o vinculación, señalando dos supuestos:

- El primero cuando una de las partes tenga injerencia directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra.

- Segundo cuando una misma persona o personas tenga injerencia directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades de ambas partes (relacionadas entre sí).

Asimismo, establece que existe relación o vinculación cuando se realicen transacciones con países incluidos en el art. 42° D de bajo o nula tributación, salvo que dicho país cuente con convenio de intercambio de información con Chile.

Para el caso de personas naturales, incluye la vinculación no empresarial, que cubre hasta el cuarto grado de afinidad.

Y por último incluye la relación denominada estructura *back to back*, que consiste en realizar transacciones con un tercero independiente que, a su vez, realiza la misma transacción con una empresa relacionada.

#### **b.1. Métodos de Comparabilidad según el art. 41 E, numeral 2) D.Leg. N° 824**

Los métodos de comparabilidad establecidos en la legislación son:

1. Precio comparable no controlado (CUP).
2. Rentabilidad razonable.
3. Precio de reventa.
4. Método residual.

Con la reforma tributaria chilena, se incorporó la Ley 20.630 publicada el 27 de septiembre del 2012, que brinda aspectos específicos sobre precios de transferencia mediante el art. 41° E alineados a las guías de precios de transferencia de la OCDE.

La circular 29, 145-2012 ID 07-2013 SN, amplía aspectos a considerar al análisis de comparabilidad, en línea con lo indicado en las guías de la OCDE y la práctica internacional, como son:

1. Características de bienes o servicios, en caso de bienes tangibles, características físicas, cualidades entre otros. Para el caso de servicios, la naturaleza y alcance.
2. El análisis funcional, activos empleados y riesgos asumidos
3. Cláusula contractual, relevantes puesto que indican implícitamente las responsabilidades, riesgos y resultados de las partes.

4. Circunstancias económicas de los mercados como localización, tamaño, competencia entre otros.
5. Estrategias empresariales.

### ***b.2. Ajustes de Precios (Impugnación)***

Con la reforma tributaria del 2012, se incorporaron reglas de PT que facultan a Servicios Internos de Impuestos (SII) a impugnar precios, valores o rentabilidades cuando las transacciones normales de mercado con empresas relacionadas de otras jurisdicciones, no se ajusten a las del mercado; tal es así que, de no estar establecido el precio, lo puede determinar. Esto incluye reorganizaciones y reestructuraciones empresariales.

Cabe reiterar que las normas de PT aplican a operaciones transfronterizas y reorganizaciones empresariales internacionales.

Cuando la norma hace referencia a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, se entiende que son las que se habrían acordado entre terceros independientes bajo circunstancias comparables.

En el ámbito de reorganizaciones empresariales bajo lineamiento de PT, se establece la evaluación de cualquier deslocalización de bienes o actividades que se estimen que generan rentas gravadas en el país a territorios de bajo o nula imposición descritos en el art. 41° D de la LIR.

Asimismo, señala que es comparable un precio cuando no existe diferencia que afecte sustancialmente el precio o margen, o existiendo diferencias, aplicando los ajustes se puedan eliminar efectos sustanciales.

SII al igual que Sunat, está facultada a reliquidar los impuestos o ajustar los precios que determine se encuentran fuera del valor de mercado. Por consiguiente, solicitará el reajuste, los intereses y multas conforme los establece el Código Tributario en el art. 53° y 97° N 1 y 2. Además multa con el 5% del ajuste si el contribuyente no entrega los sustentos solicitados por SII.

### ***b.3. Análisis de comparabilidad***

Es aplicable a transacciones transfronterizas y a reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios de contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile que se lleven a cabo con

partes relacionadas en el extranjero, susceptibles de generar rentas gravadas en el país y se estime que de haberse realizado con partes independientes se habría pactado precio, valor o rentabilidad normal del mercado.

## **2.2. Convenio entre la Republica del Perú y la Republica de Chile para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio**

El convenio, suscrito el 08 de junio del 2001, entró en rigor el 01 de enero 2004, establece entre los puntos más relevantes para el tema de investigación:

### **2.2.1. Residente**

Es quien, en base a la legislación de un Estado, por su condición de domicilio, residencia, entre otros, se encuentra sometida a la imposición de este.

Cuando existen controversias, se aplican criterios, como para el caso de persona: vivienda, intereses vitales y otros.

### **2.2.2. Establecimiento permanente**

Es el lugar fijo de negocios donde se realiza toda o parte de la actividad.

Comprende:

- Sede de dirección
- Sucursales
- Oficinas
- Fábricas
- Talleres
- Minas, pozos de petróleo, gas, cantera o cualquier otro lugar en relación con la exploración o explotación de recursos naturales.

### **2.2.3. Empresa asociada**

Una empresa es asociada cuando cuenta con participación directa o indirecta en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado. Así mismo, una persona es asociada, cuando cumple los supuestos antes indicados y se añade que las relaciones comerciales o financieras difieran de las que puedan realizar con terceros por la relación que mantienen la cual puede someterse a la imposición de renta.

Por otro lado, el convenio complementa con la aceptación del ajuste, a consecuencia de que las condiciones pactadas entre las empresas difieren de las condiciones que hubiera pactada con terceros independientes. A fin de determinar el ajuste se observarán las demás disposiciones del convenio y consulta con la autoridad tributaria si es necesario.

Importe es mencionar, que solo no será de aplicación el ajuste, cuando se trate de fraude, culpa o negligencia.

#### **2.2.4. Impuestos comprendidos**

Es aplicable a impuesto sobre la renta y patrimonio exigible para cada uno de los Estados Contratantes. Es considerado también, los impuestos a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, impuestos sobre las remuneraciones, salarios e impuestos sobre las plusvalías.

Respeto a la Rentas, contempla:

- Beneficios empresariales.
- Transporte Terrestre, marítimo y aéreo.
- Dividendos
- Intereses
- Regalías
- Ganancias de capital, entre otros.

Para imposición del Patrimonio

Patrimonio que se encuentre situado en el otro Estado contratante, puede someterse a la imposición de ese Estado:

- Bienes muebles
- Naves o aeronaves y demás elementos.

#### **2.2.5. Intercambio de información**

Es otro elemento relevante que permite a las Administraciones Tributarias de ambos países revisar si las transacciones se ajustan a la esencia del convenio. La información recibida es de carácter confidencial y puede ser utilizada en audiencias públicas de los tribunales o en procesos judiciales.

### **2.3. Directrices de la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE) aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias**

Las directrices de la OCDE son recomendaciones dirigidas por los gobiernos a las empresas multinacionales. Son normas voluntarias de conducta responsable empresarial concordante con la legislación de los Estados.

El objetivo de las Directrices es otorgar confianza entre las empresas y contribuir a la inversión extranjera

Es así, que Los precios de transferencia se basan en Directrices de la OCDE que las Administraciones Tributarias recogen para brindar las pautas del tratamiento y acreditación de operaciones entre vinculadas a valor de mercado.

El 5 de octubre de 2015 la OCDE publicó los reportes finales de lo que se conoce como el Plan de Acción BEPS, que es el esfuerzo internacional de múltiples países desarrollados a fin de prevenir la elusión y evasión fiscal, buscando una tributación justa y razonable en cada país. Este plan de acción tiene estrecha relación con el tema de Precios de Transferencia.

Las Acciones BEPS (Erosión de Bases Imponibles y Transferencia de Beneficios) se emitieron para subsanar los vacíos legales que existen en las legislaciones fiscales, de los cuales suelen beneficiarse las empresas multinacionales elaborando nuevos modelos de negocio, con el fin de trasladar la carga impositiva a territorios donde existe baja a nula imposición.

Es frecuente que los países implanten disposiciones a fin de no gravar dos veces la renta de la sociedad multinacional, cuando se realizan transacciones transfronterizas, pero en ocasiones estas disposiciones pueden también hacer que no se grave en ningún territorio.

La OCDE, trata de corregir los vacíos legales tributarias, emitiendo directrices para estandarizar las normas fiscales para el tratamiento tributario de las transacciones intragrupo, busca la sustancia de las transacciones, transparentar la información, prevenir los treaty shopping, a fin de hacer frente a las BEPS.

Las directrices de la OCDE emitidas en el 2017 sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y la administración de impuestos, proporcionan reglas o principios que modifican el enfoque de libre competencia, para valorar

las transacciones, en procedimientos de comprobación y resolución de controversias.

### **2.3.1. Principio de Plena Competencia o Arm's Length**

El nuevo enfoque del principio de libre competencia o *arm's length estándar/ASL*, incluye nuevos criterios de comparabilidad basadas en ahorro en la locación (*location savings*), esfuerzo (*assembled workforce*), y sinergias del grupo (*group synergies*), así como:

- Valorización de materias primas, caso de commodities.
- Servicios intragrupo de bajo valor añadido.
- Titularidad de intangibles (*profit allocation*), explotación de intangibles de acuerdo con cada actividad.
- Acuerdos sobre distribución de costos.
- Obligaciones formales, establecimiento de modelos de reporte estándar, derivadas de la acción 13 de BEPS: Reporte país por país, reporte Maestro y reporte local. Todo ello con el fin de reducir la asimetría entre las administraciones tributarias y las empresas multinacionales.
- Alinea las acciones 8, 10 y 13 de BEPS.
- Solución de controversias (puertos seguros).
- Aplicación de nuevas directrices regulatorias y aplicativas respecto al principio de plena competencia para países miembros y a los que desean adherirse.

El principio de plena competencia (*arm's length*) basado directrices de la OCDE, señala que las transacciones entre relacionadas deben realizarse bajo las mismas condiciones como si se realizaran con terceros independientes. Sin embargo, existen motivos por los cuales se pueden distorsionar los precios entre partes vinculadas como, compras por volumen, ingreso a nuevos mercados y en ocasiones cumplimientos de planes (metas gerenciales), por lo que estas transacciones deben revisarse antes del cierre del ejercicio fiscal y realizar los ajustes de corresponder.

En este sentido, la OCDE quiere prevenir la planificación fiscal agresiva y lograr una nueva transparencia fiscal para las transacciones transfronterizas de las empresas multinacionales, evidenciando que éstas tienen sustancia y agregan valor a la cadena. Por ello, en septiembre del 2013 los treinta y cuatro países que conforman la OCDE y del G-20 (foro que cooperación internacional, que

reúne a líderes, ministros de economía y autoridades de bancos de 19 países y la Unión Europea) aseguraron e implementaron un plan de acción para mitigar la erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS) mediante 15 acciones para adaptar las normas internas con las internacionales y brindar además seguridad jurídica.

La OCDE logró la participación de países en desarrollo, del Foro Africano de Administración Tributaria, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, del Fondo Monetario Internacional, del Banco Mundial, Naciones Unidas, entre otros. Dos años de esfuerzo dieron como resultado medidas consensuadas que cubren los vacíos legales de normas que no se ajustaban a la globalización y dinamismo económico actual. Los países han acogido y adoptado la normativa, con la cual facilitaran el intercambio de información y minimizaran controversias entre las administraciones tributarias, así lo refirieron Calderón, José y Quintas, Alberto (2015 pp. 9-21).

### **2.3.2. Documentación de Precios de Transferencia**

El objetivo de las directrices, en la parte referente a documentación de los precios de transferencia (Acción 13 BEPS), es brindar las herramientas a los contribuyentes que le permitan demostrar que las transacciones entre partes relacionadas cumplen con el principio de plena competencia y que cumplen con las exigencias de las administraciones tributarias.

Para ello, los contribuyentes deben de cumplir con lo siguiente:

- Adoptar las normas de precios de transferencia al fijar precios y condiciones de las transacciones entre partes relacionadas y el establecimiento de los márgenes de ganancia.
- Poner a disposición de las administradoras tributarias información, a fin de que evalúen las transacciones.
- Suministrar a la administración tributaria de cada jurisdicción información en la fiscalización, de tal forma, que pueda revisar a profundidad las prácticas en precios de transferencia.

Las exigencias datan del año 1995, éstas fueron cambiadas, antes se solicitaba sustento razonable, ahora el enfoque es que la información sea suficiente y competente y con reportes estándares de fácil comprensión, para agilizar la verificación de las administradoras tributarias, del riesgo de precios de transferencia.

La OCDE recomienda a los países que se adhieren al proyecto BEPS introducir cambios regulatorios en cada país a fin de que los contribuyentes elaboraren y presentar los reportes estandarizados siguiendo las directrices.

Es por ello, que las obligaciones deben replicarse en cada jurisdicción, donde el grupo económico tenga presencia, de tal forma de mostrar consistencia, coherencia y transparencia en la documentación de precios de transparencia.

#### **a. Objetivos de la documentación de Precios de Transferencia**

En tal sentido, las directrices de OCDE sobre documentación de precios de transferencia están orientadas en primer lugar a las administraciones tributarias, a fin de que extiendan las obligaciones a los contribuyentes y de esta forma evaluar los riesgos de precios de transferencia, segundo para que los contribuyentes cuenten con el sustento adecuado para demostrar que las transacciones entre partes relacionadas cumplan con el principio de plena competencia.

Siguiendo esa línea los contribuyentes deben reflejar en la documentación, según las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017 pp.39-577):

##### **a.1. Cultura de Cumplimiento**

En primera instancia se debe implementar, una cultura de cumplimiento y autoevaluar si cumple con el principio de plena competencia. Demostrar documentación convincente y bien fundamentada otorgando garantía a la administración tributaria. Por consiguiente, las declaraciones deben evidenciar posiciones coherentes y consistentes en materia de precios.

En adición al cumplimiento de las obligaciones formales, es necesario contar con el soporte de las transacciones, entre partes relacionadas, al efectuarla o al momento de liquidar el impuesto a la renta anual, en el que se realizó la transacción. Por otro lado, establecer sanciones por el incumplimiento e incentivos recompensas que contribuyan al cumplimiento de la preparación de la documentación de soporte dentro del plazo antes indicado.

Estas acciones son engorrosas y costosas para las organizaciones, lo que debemos enfocarnos en aquellas transacciones materiales.

### ***a.2. Riesgo de Precios de Transferencia***

El riesgo de precios de transferencia consiste en la evaluación que realiza la Administración Tributaria para identificar situaciones en la estrategia de precios de los contribuyentes que ameriten destinar recursos y efectuar un examen profundo que conlleve a una efectiva fiscalización.

El análisis profundo se inicia cuando la administración de tributos dispone de información suficiente, pertinente y consistente del contribuyente, la cual sería la documentación sobre precios.

Asimismo, la información que se pone a disposición de la administración tributaria, en la misma oportunidad que la presentación de la declaración jurada anual de impuestos, son cuestionarios estratégicamente articulados, con el fin de identificar riesgos de precios y el sustento documentario que evidencia que se cumplió con el principio de plena competencia.

### ***a.3. Soporte documentario***

Tercer objetivo de la documentación sobre precios es proporcionar a la administración tributaria información útil con la que pueda llevar a cabo la inspección profunda sobre precios de transferencia. Estas son complejas puesto que se analizan varios aspectos y situaciones, así como evaluaciones sobre los comparables de las distintas transacciones con empresas vinculadas y recogen la evaluación de información financiera y sectorial.

Cuando amerite una inspección profunda, se otorga un plazo prudente al contribuyente a fin de que ponga a disposición todo el soporte documentario, como: resultados financieros, funciones, actividades, comparables internos y externos. El requerimiento de documentación puede exceder la obligación formal inicial, así también abordar transacciones con partes vinculadas situadas en otras jurisdicciones, para lo cual la administración tributaria puede utilizar el intercambio de información (convenios de intercambio de información).

### ***b. Reportes estandarizados de Precios de Transferencia***

La estandarización de la documentación a fin de lograr los objetivos de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia que deben

adoptar las empresas del grupo multinacional en cada jurisdicción donde se encuentren ubicadas, según las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017 pp. 39.577) son:

- Reporte Maestro, el cual recoge información de las empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial multinacional.
- Reporte País por País, incluye distribución de beneficios e impuestos pagados por las empresas del grupo multinacional.
- Reporte local, información de transacciones de cada localidad.

Dicha información proporciona herramientas a las administradoras de tributos a fin de que puedan detectar conductas que resulten en BEPS.

Los reportes antes mencionados, pueden ser acompañada de información adicional como pagos, intereses, regalías, etc., por transacciones realizadas en diferentes jurisdicciones a fin de evaluar los riesgos de precios de transferencia.

Los países participantes en el proyecto BEPS, firmaron un acuerdo con el fin de determinar las obligaciones que recaen en cada participante del grupo multinacional en materia de precios de transferencia, así tenemos que el reporte maestro y local se presenten en las administradoras tributarias de cada jurisdicción, mientras que el reporte país por país lo presenta la matriz en la jurisdicción de residencia.

Asimismo, se están articulando otras herramientas para agilizar el intercambio de información, como los esquemas XML, a fin de hacer la cooperación más eficiente y supervisar el nivel de cumplimiento.

El esquema XML o Lenguaje Extensible de Etiquetado, *extensible Markup Language*, es un estándar mundialmente conocido. Este metalenguaje proporciona una forma de aplicar etiquetas para describir las partes que componen un documento, permitiendo además el intercambio de documentos entre diferentes plataformas, según refiere SII

Cabe señalar, que las directrices de la OCDE establecen la información que debe consignar:

### **b.1. Reportes**

1. El Reporte Maestro

Evidencia la política de precios de transferencia del grupo multinacional, sus actividades económicas y distribución de beneficios, con el fin de que las administraciones tributarias identifiquen posibles riesgos en precios de transferencia. Asimismo, proporciona el panorama multinacional en el aspecto económico, financiero, legal y tributario.

La información que debe incluir el reporte maestro corresponde el grupo multinacional como:

- a. Estructura organizativa, en la cual se plasma la estructura jurídica, los propietarios y jurisdicción.
- b. Descripción del negocio:
  - Factores que impulsan los beneficios económicos.
  - Principales productos o servicios del grupo multinacional que representen más del 5% de los ingresos del negocio.
  - Listado de acuerdos o contratos intragrupo, diferenciados de los servicios de investigación y desarrollo, imputación y distribución (drivers) de costos y gastos, evidenciando la política de precios de transferencia.
  - Plasmar el mercado de los bienes y/o servicios del grupo.
  - Describir como agregan valor las transacciones intragrupo, riesgos asumidos y activos materiales empleados en cada una.
  - De haberse realizado reestructuraciones, adquisiciones y desinversiones se informan en el ejercicio fiscal en el que se realizaron.
- c. Intangibles
  - Política del grupo multinacional de propiedad, desarrollo y explotación de intangibles, así como ubicación de los centros de investigación y desarrollo.
  - Listado de intangibles del grupo multinacional significativos e identificación de la entidad propietaria.
  - Listado de acuerdos o contratos intragrupo, imputación y distribución (drivers) de costos y gastos, evidenciando la política de precios de transferencia. Así también servicios de investigación y de licenciamientos.
  - Descripción de políticas de precios de transferencia intragrupo de investigación y desarrollo e intangibles.

- Descripción de transmisiones de derechos intragrupo materiales durante el ejercicio fiscal.
- d. Actividades de financiamiento
- Descripción de las fuentes de financiamiento del grupo con terceros no relacionados y los acuerdos.
  - Constitución y localización de las entidades que financian al grupo de forma centralizada.
  - Descripción de la política de precios de transferencia de financiamiento intragrupo, así como las políticas.
- e. Posiciones financieras y fiscales
- Estados financieros consolidados del ejercicio a declarar, así como cualquier información complementaria.
  - Listado y descripción de acuerdos previos de valoración (APV), con cada entidad del grupo multinacional y cualquier otro acuerdo realizado con las administraciones tributarias de cada jurisdicción, que les otorgue beneficios.

En adición a ello, es permitido incluir información por líneas de negocio cuando opere con independencia significativa o se haya adquirido recientemente. No obstante, se debe brindar una visión general del grupo multinacional.

## 2. El Reporte Local

Recaba información detallada de las transacciones intragrupo significativa, complementa el reporte maestro y otorga información a la administración tributaria del Estado y permite sustentar el cumplimiento del principio de plena competencia.

En este reporte se incorpora el análisis de comparabilidad y aplicación de métodos, seleccionando el más apropiado para la transacción.

El Reporte Local, debe contener la siguiente información:

- a. Entidad local
- Estructura organizacional, personal dependiente y su localización.
  - Descripción de las actividades que realiza, los productos o negocios, la estrategia por cada actividad, priorizando las actividades materiales o relevantes, así como si la entidad ha sido parte de una

reestructuración o transmisión de intangibles que hayan afectado las actividades que realiza.

- Listado de competidos por cada actividad.

b. Operaciones con vinculadas

- Descripción de las transacciones, como por ejemplo en empresas de telecomunicaciones, servicios de interconexión, terminación de tráfico internacional, prestación de servicios de interconexión, salida IP, servicios de asistencia técnica, monitoreo de servicios, housing, back office, regalías y servicios de financiamiento.
- Los desembolsos realizados, cobros y pagos, por cada transacción con las partes vinculadas identificando la jurisdicción para cada caso.
- Listado de las empresas con sus respectivos datos de identificación y la relación de vinculación.
- Inclusión de todos los acuerdos o contratos materiales firmados por la entidad local.
- El análisis funcional y el análisis de comparabilidad por cada transacción.
- Identificar el método más adecuado para cada transacción y fundamentar las razones de la selección.
- En oportunidades se analiza las transacciones a través de la entidad vinculada, para lo cual se debe fundamentar el motivo.
- Hipótesis que primaron para la selección del método de análisis de precios.
- Análisis plurianual, si procede.
- Descripción y listado de los comparables no vinculados internos o externos. Selección de base de datos, identificación de la fuente y motores de búsqueda empleados.
- Descripción de ajustes de comparabilidad e identificar si los ajustes se realizaron sobre los resultados de la empresa analizada, sobre los resultados del tercero no relacionado o ambos. Esto con el fin de hacer comparable la transacción.
- Descripción y explicación de que el precio de la transacción cumple con el principio de plena competencia.
- Breve descripción financiera utilizada para la aplicación del método de precios de transferencia.

- Se adjunta el APV unilateral o multilateral suscrito con la administración tributaria sobre una o varias transacciones en particular.

c. Información financiera

- Estados financieros auditados por el ejercicio a declarar, de no contar con ellos, los estados financieros anuales.
- Apéndices informativos utilizados para la aplicación del método de precios.
- Todo datos relevante financiero que soporta los comparables utilizados y fuente de procedencia.

### 3. El Reporte País por País

Es el reporte considerado más importante, debido a que concentra las transacciones del grupo multinacional, evidencia las ganancias y pago de impuesto para cada jurisdicción.

La finalidad del reporte es analizar la distribución del beneficios y carga fiscal. En tal sentido, cabe precisar que la carga impositiva en cada jurisdicción es diferente y si en adición a ello las empresas del grupo multinacional cuentan con convenios de estabilidad jurídica tributaria que le estabilizan la tasa del impuesto a las ganancias aún más.

Incluye información de las empresas del grupo multinacional, jurisdicción de residencia y naturaleza de las principales transacciones. Es base de evaluación del riesgo de precios de transferencia, erosión de base imponible del impuesto y traslado de beneficios.

El reporte país por país por su parte, se recomendó presentarlo desde el ejercicio 2016, sin embargo, algunos países partícipes del proyecto BEPS requirieron un poco más tiempo para adecuar su legislación, por lo que, el ejercicio 2017 fue el primer reporte país por país que se obtuvo. En los casos de algunos países que culminaron el ejercicio fiscal en fecha distinta al 31 de diciembre, el inicio de la presentación fue en el 2018.

La OCDE brindó lineamientos que adoptaron los Estados, quienes incorporaron en su normativa la obligación de presentar la documentación de precios de transferencia, reporte país por país, con una excepción para aquellos que percibieron en el ejercicio anterior ingresos inferiores a 750 millones de euros o su equivalente. Esta regla no cubre entre el 85% y 90%

de grupos multinacional según lo establece el apartado 52, pero concentra a los grupos multinacionales más importantes. La OCDE y los G20 se reunirán para analizar si la información recabada por las administradoras tributarias de cada jurisdicción cumplió con el proyecto BEPS o si hay que extenderlo eliminando la excepción del importe de los ingresos.

Así también, se exige un uso adecuado de la información, cuidando la transparencia y fiel cumplimiento del convenio del Foro Global sobre Transparencia y el Intercambio de Información para fines fiscales. Luego la coherencia, pues las administradoras de tributos deben implementar el uso de formatos de reportes estándar como lo establecen las directrices de OCDE.

Siguiendo la línea de intercambio de información, los partícipes del proyecto BEPS de la OCDE, intercambiarán información del reporte país por país. Y los acuerdos permitirán un intercambio automático del reporte país por país.

Los países partícipes deben apoyar con la adecuación de su legislación interna.

Asimismo, los países partícipes del proyecto solicitan, un uso adecuado de la información para la evaluación de riesgos de precios de transferencia, sin que ello conlleve a la solicitud de ajustes en los ingresos, puesto que para ello se debe llevar a cabo una revisión profunda.

Cabe señalar, que el reporte país por país lo presenta la matriz del grupo multinacional en su jurisdicción, pero debido a la adecuación de la legislación de los países partícipes, es posible que aún no lo contemplen por lo que pueden exigirlo a las filiales en su jurisdicción.

Para el caso de investigación los grupos multinacionales chilenos cumplen con la obligación de presentar el reporte país por país, el último día de junio de cada año.

Por otro lado, es preciso indicar que las entidades que forman el grupo multinacional que cotizan en bolsa y que emita estados financieros independiente no forma parte del reporte país por país de la matriz. Asimismo, las sucursales o establecimientos permanentes se excluyen.

Los datos se recogen de la información financiera individual previa a la consolidación. La información se convierte en la moneda de la jurisdicción de la matriz informante al tipo de cambio promedio del ejercicio a informar.

En la sección información adicional del reporte se deben de detallar las fuentes de la información empleada para su elaboración.

La OCDE en la versión del 2017 de las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias presenta los siguientes formatos modelos, a fin de cumplir con la obligación formal de declaración:

Modelo de Reporte País por País (ver Anexo I)

### ***b.2. Consideraciones sobre información a consignar en los reportes***

Exponemos algunas precisiones relevantes sobre la información a consignar en los reportes:

- Los ingresos no deben incluir pagos de otras entidades integrantes considerados como dividendos en la jurisdicción fiscal del pagador.
- Base imponible a efectos de determinar el impuesto de la jurisdicción. De no contar con impuesto determinado se consigna cero ya que la base tributaria es en muchos casos diferente a la financiera
- Los impuestos pagados (efectivamente desembolsados en cada jurisdicción), estos incluyen inclusive las retenciones efectuadas. Ejemplo de este caso, Una empresa residente en Perú, recibe de su casa matriz residente en Chile servicios de financiamiento, la primera al efectuar el pago de los intereses del periodo (según acuerdo), efectúa la retención por servicios de financiamiento, pero al contar Perú y Chile con convenio para evitar la doble tributación, la retención asciende al 15% del importe pagado, asimismo extiende un certificado de retenciones el cual puede ser utilizado como crédito en la determinación del impuesto a las ganancias de la matriz.
- Impuesto devengando, en dicha columna se consignan los beneficios y pérdidas imponibles del año en la jurisdicción.
- Activos tangibles propiedad de la organización al cierre del ejercicio a declarar excluyendo activos financieros.
- Enumerar las entidades del grupo multinacional que se encuentran ubicadas en la misma jurisdicción.

- Lugar de constitución de la empresa multinacional cuando es distinta al lugar de residencia.
- Principal actividad económica de acuerdo con una tabla de actividades económicas de la entidad informante.

Información que debe incorporarse al formato con cuidado y diligencia, puesto a que las administradoras de tributos sobre este reporte evaluación los riesgos y planifican su labor de control.

Los reportes antes mencionados se incorporaron en la legislación peruana por el ejercicio cerrado del 2017, el reporte local y el reporte maestro.

Como se mencionó a lo largo del presente trabajo, los reportes y estandarización de estos permiten realizar el intercambio de información entre las administradoras de tributos de los países participantes en el proyecto BEPS, por lo que desarrollaremos el tema en adelante por la relevancia de este.

### **2.3.3. Acuerdos de Intercambio de Información**

El convenio de intercambio de información tiene por finalidad incrementar la transparencia fiscal internacional y permite el acceso a las administradoras tributarias a información de distribución de ingresos de las entidades que son parte del grupo multinacional, así como impuestos desembolsados, análisis del riesgo de precios de transferencia, indicadores financieros y estadísticos, así como evaluar otros riesgos de erosión de base imponible y traslado de beneficios, como lo refiere Valdez, Patricia (2014) .

En ese sentido, el acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio de información reporte país por país, es parte del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. Cabe señalar, que Perú y Chile aún no lo han suscrito.

Como lo señalamos en los puntos precedentes, las normas de precios de transferencia de cada jurisdicción exigen la presentación del informe país por país a la matriz de las entidades que forman parte del grupo multinacional, debido a que este reporte contiene un enfoque estandarizado que brinda a las administradoras tributarias información, competente, pertinente y coherente, que sirve de fuente para realizar una evaluación profunda de riesgos de precios de transferencia.

Por ello, se prevé realizar el intercambio automático, cuando dos o más partes pueden solicitarlo, siendo potestad de la autoridad competente aceptarlo.

Dicho esto, se debe garantizar la confidencialidad de la información y el uso para fines de evaluar multinacionalmente los riesgos.

Siguiendo esa línea, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017 pp. 39-577) señala, intercambio automático y anual del reporte país por país, en vista de ello a ello algunas autoridades de diversas jurisdicciones se han opuesto a la reciprocidad, por lo tanto, no recibirán la información se les solicitará conforme lo estable el convenio, que más adelante detallaremos.

El plazo para realizar el intercambio de información no puede extenderse más allá de los 15 meses del último día del ejercicio fiscal del grupo multinacional.

Las formas y métodos las acordarán las administradoras tributarias, tratando de incurrir en sobre costos.

De existir incumplimiento de confidencialidad o uso inadecuado de la información, se notificará a la Secretaría del Órgano de coordinación a fin de que tome medidas correctivas. Antes de llegar a esta instancia, se solicitará a las administraciones tributarias realizar las coordinaciones previas, así como consultas.

La formalidad del acuerdo exige firma y comunicación a la Secretaría del Órgano de Coordinación de la OCDE, que presta apoyo al Órgano de Coordinación, según el apartado 3, art. 26° del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Patrimonio, (2010), por parte de las administradoras de tributos de lo siguiente:

- Adecuación de la legislación para la presentación del Informe País por País. Y fecha de inicio en la que contará con los reportes de los contribuyentes.
- Aceptación de la reciprocidad o adhesión al listado de las entidades que no desean la reciprocidad.
- Indicación de métodos de transmisión de la información.
- Comunicación que cuenta con las herramientas y marco jurídico para cumplir con la confidencialidad exigida.
- Listado de jurisdicciones con las que desea realizar el intercambio de información.

Entrará en vigor cuando la última autoridad haya remitido la notificación a la Secretaría del Órgano de Coordinación o en la fecha en que entre en vigor para ambas jurisdicciones.

La OCDE en su web contará con el listado actualizado de jurisdicciones firmantes del acuerdo, con el fin de que otras jurisdicciones puedan realizar la petición de intercambio.

No obstante, la firma del convenio es posible que las administradoras de tributos soliciten la suspensión del acuerdo, por incumplimiento sustancial, así también ponerle fin al acuerdo.

Cabe señalar que, a las administradoras de tributos, se les exige contar con medidas de seguridad iguales o equivalentes al ISO/IEC 27000 a fin de que cumplir con la confidencialidad e integridad de la información del contribuyente.

Por otro lado, tenemos los acuerdos entre administradoras de tributos que cuentan con convenios para evitar la doble tributación, elaborados con el fin de resolver supuesto de doble tributación y que concluyen con el intercambio automático de información, la normativa establece, según Valdez, Patricia en Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su implementación en el Perú (2014) para estos casos:

- Para que opere el intercambio las empresas del grupo multinacional deben contar con residencia fiscal en alguna de las jurisdicciones de los países firmantes del convenio.
- El plazo para realizar el intercambio inicia desde la primera vez que se presentan los reportes.
- El intercambio del Informe País por País es automático y de forma electrónica.

De ocurrir inconsistencias en la información o incumplimiento la administración tributaria tomará medidas correctivas dentro de lo que su legislación le permita.

La confidencialidad, protección de datos y uso adecuado de la información también prima.

Es relevante señalar, que el Informe País por País no es concluyente para determinar ajustes de precios, sino es una herramienta para iniciar procesos de fiscalización, Asimismo no sustituye el reporte local.

La evaluación de riesgos de PT se realiza con la finalidad de asignar los escasos recursos en aquellos contribuyentes que justifican exámenes a profundidad, para ello debe contar con información suficiente, fiable y pertinente y fuentes como las declaraciones formales remitidas por el propio contribuyente.

## **2.4. Obligaciones Formales de Precios de Transferencia para Perú y Chile**

En concordancia con los puntos expuesto, señalamos que las obligaciones formales de Chile y Perú en materia de PT se ajustan a los requerimientos de la OCDE, con algunas particularidades en el segundo caso.

### **2.4.1. Obligaciones formales de Precios de Transferencia de Perú**

En el literal g) del art. 32° A de LIR indica las obligaciones formales, de periodicidad anual:

- Reporte local, obligados aquellos cuyos ingresos devengados en el ejercicio superen las 2300 unidades impositivas tributarias (UIT), por transacciones consideradas rentas gravadas y/o costos o gastos deducibles para la determinación del IR. Sunat podrá exigir se incluyan las incorporaciones de rentas exoneradas o inafectas y costos o gastos no deducibles para la determinación del IR.
- Reporte Maestro para aquellas empresas que formen parte de un grupo económico cuyos ingresos superen las veinte mil UIT, el cual debe incluir la estructura de la organización, descripción de los negocios de la principal y filiales, políticas en materia de intangibles, financiamiento y la posición financiera y fiscal.
- Reporte país por país, que contiene información ingresos, actividades e impuesto de la matriz y filiales del grupo multinacional. Esta información puede ser intercambiada por Sunat y las administraciones tributarias que cuenten con convenio firmado vigente para realizar esta acción.

Agrega la norma una peculiaridad para el caso de servicios:

- Condiciona la deducción del costo o gasto de servicios intragrupo al cumplimiento del *test* de beneficios, el cual consiste en brindar valor económico o comercial para quien lo recibe, tal como sucede cuando un tercero independiente lo presta. En tal sentido la transacción debe contar con soporte documentario que evidencie la efectiva prestación del servicio,

la naturaleza, los costos y gastos razonablemente incurridos. La deducción se basa en costos y gastos incurridos más margen de ganancia.

- Los servicios auxiliares, actividades que no forman parte del *core*, servicios que no requieren ni conducen al uso, intangibles únicos y valiosos, y no transfieren y asumen riesgos son considerados de bajo valor añadido, los cuales se sustentan con costos y gastos más margen que no puede exceder al 5%

#### **2.4.2. Obligaciones formales de Precios de Transferencia de Chile**

En Chile en el 2013 se estableció mediante la resolución exenta SII N° 14 la obligación de presentar la Declaración Jurada Anual sobre PT, formulario 1907, la cual se ampara en el art. 35° del Código tributario, cuyo ámbito de aplicación:

**Tabla 1: Obligados a presentar declaración jurada anual de Precios de Transferencia**

Declaración Jurada Anual Precios de Transferencia			
Formulario N° 1907			
Tamaño de la empresa	Transacciones con vinculadas no Domiciliadas / Residencia en Chile	Domiciliadas / Residencia en países de baja o nula Imposición	Transacciones por importes superiores a \$ 500 000 000
Medianas y grandes	Si		
No importa el tamaño	No	Si	
No importa el tamaño	Si		Si

Elaborada de acuerdo con la Resolución Exenta N° 14-2013 SII

- Medianas y grandes empresas que hayan realizado transacciones con partes relacionadas que no tengan domicilio ni residencia en Chile.
- Empresas que hayan realizado transacciones con personas domiciliadas o residentes en países de baja o imposición (art. 41°D LIR).
- Empresas que realizaron transacciones con partes relacionadas que no tengan domicilio ni residencia en Chile por montos superiores a \$ 500.000.000 (quinientos millones de pesos chilenos).

La referida declaración se presentará el último día hábil del mes de junio de cada año, por las transacciones realizadas en el ejercicio anterior. Incluye anexo 1 y 2 son parte integrante de la declaración.

Luego se establece mediante la Resolución exenta N° 110, del 24 de diciembre del 2015, la obligación formal de presentar anualmente la Declaración Jurada N° 1913, denominada “Declaración Jurada Anual de Caracterización Tributaria Global”, la cual tiene como propósito obtener información cualitativa para caracterizar a los grandes contribuyentes, que pertenecen a un grupo económico cuya casa matriz, accionista o socio o propietario principal no reside ni tiene domicilio en Chile.

En el año 2016 SII adicionó mediante Resolución N° 126 una nueva obligación formal, Declaración Jurada 1937 denominado reporte país por país.

La declaración jurada 1937 reporte País por País se alinea a la información indicada por las directrices de la OCDE, ya que es presentada por la matriz o entidad controladora del grupo multinacional, residente en Chile cuando sus ingresos del conjunto de entidades que forman el grupo sea al menos 750 millones de euros al cierre de los estados financieros consolidados; o la entidad que integre o pertenezca al grupo, que resida en Chile, y que haya sido designada como entidad matriz o controladora de dicho grupo como la única sustituta para presentar la declaración en su país de residencia.

Modelo de Declaración Jurada anual sobre el Reporte País por País, elaborado por SII (ver Anexo II)

## **2.5. Tax Compliance**

El *compliance*, es un término cuyo significado es obediencia como lo refiere Cambridge *dictionary*, asociándolo al aspecto legal, es la actividad de obedecer a las normas impuestas o acordadas. La fuente de normas es el Derecho ciencia que, enmarcada en la justicia y orden, estudia los principios y normas.

El objetivo del *compliance* es realizar la función de control interno legal que contribuye a alcanzar los objetivos de la organización y por ende mitiga riesgos del negocio, mediante la adhesión y evaluación a las normas imperativas como las asumidas voluntariamente.

Contribuye el *Tax Compliance* a atenuar las consecuencias tributarias, acotaciones derivadas de la fiscalización por precios de transferencia, el impacto en los estados financieros que podrían significar los impuestos, multas e intereses en la organización, efectos en la tasa efectiva del impuesto a la renta, que son relevantes para los inversores al tomar decisiones y, por los impactos

reputacionales en inversionistas, accionistas y *stakeholders*, si se encontrasen inmersos en acotaciones y procesos contenciosos administrativos.

Es preciso señalar, que el control interno, juega un rol fundamental en la gestión empresarial y garantiza la eficiencia de las operaciones.

Asimismo, aplicar *Tax Compliance* sobre las obligaciones formales de precios de transferencia en transacciones entre Perú y Chile, y viceversa significa implementar una estrategia fiscal y compromiso general de cumplimiento, con el fin de aplicar buenas prácticas tributarias en el desarrollo de la actividad empresarial.

Se aplica a toda la organización y tiene como fin asegurar el cumplimiento de la normativa fiscal de los reportes local, país por país y reporte maestro, implementados en Perú.

Asegura en el Perú la deducción de gastos para el impuesto a la renta con la aplicación del *test* de beneficio.

### **2.5.1. Objetivo del Tax Compliance**

El objetivo fundamental del *Tax Compliance* es cumplir con la normativa fiscal asegurando la sostenibilidad de la organización, evitando ineficiencias y contingencias fiscales, siendo diligentes, responsables y prudentes, en cada jurisdicción donde se encuentren las empresas del grupo multinacional.

Cabe señalar, que el objetivo del *Tax Compliance* que concuerda con la definición de conciencia tributaria de Alva Matteucci (1995), de “interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados” (citado en la Revista Análisis Tributario de julio 1995, volumen VIII N° 90, pp 37 y 38). Pues al interiorizar la normativa fiscal y las contingencias asociadas, se optará por una conducta diligente evitando los riesgos.

### **2.5.2. Programa de Tax Compliance**

Es necesario para cumplir con el objetivo, implementar un programa de *Tax Compliance* el cual debe comprometer a la organización con:

- Implementar sistemas internos de información y control de riesgos fiscales, con la finalidad de mitigarlos.

- Transparentar la información tributaria a las entidades administradoras tributarias. Mediante la entrega oportuna de reportes solicitados de manera pertinente y consistente.
- Interpretar la normativa mediante instrumentos aceptados. Para ello se debe contar con un equipo de especialistas independientes que evalúen la operación, si es posible contar con una segunda opinión.
- Brindar a la administración tributaria, las facilidades en las fiscalizaciones o requerimiento, otorgando, en los plazos establecidos, la información suficiente y competente requerida, a fin de brindar la confianza de que la organización opera con ética.
- Adoptar políticas de precios de transferencia de acuerdo con los estándares emitidos por la OCDE, a fin otorgar transparencia a las transacciones transfronterizas del grupo empresarial y obligaciones formales.
- Elevar el umbral de diligencia, estableciendo un estándar más completo y subjetivo, de transparencia en la cadena de valor, estableciendo las funciones, activos y riesgos de cada transacción transfronteriza y develar la estructura del grupo multinacional

La organización empresarial realizará acciones de control y seguimiento con el fin de cumplir con la normativa tributaria, por ello destinará recursos económicos y personales, designará al responsable del cumplimiento.

Se establecerá políticas y se informará a la Gerencia Central la aplicación de estas y el grado de cumplimiento de la organización, periódicamente.

La política fiscal de la organización se difunde, implementa y se actualiza, con el fin de mejora permanente.

#### **a. Recomendaciones**

La creación de una cultura de cumplimiento es fundamental, y con las pautas claras que son materia de esta investigación, será posible de alcanzar.

- La documentación debe ser suficiente, coherente a fin de satisfacer la evaluación del riesgo de precios de transferencia.
- Las transacciones deben documentarse de forma simultánea a su realización y evitar reconstrucciones que pueden ser sujeto a olvido o desvinculación de aquellos quien participaron en su estructuración y valuación de costos.

- El archivo local y reporte país por país deben estar elaborados como máximo en la misma oportunidad para presentar la declaración jurada anual de impuestos.
- No todas las transacciones son relevantes en tamaño y sentido económico, por lo cual se debe realizar la distinción a fin de no desgastar a contribuyente documentando la operación.
- Ahora bien, es indispensable conservar el sustento documentario durante el plazo exigido por las normas internas para la prescripción, sin embargo, las transacciones pueden seguir realizándose por lo cual se debe de contar con un archivo permanente, que contengan los contratos, la valorización y el método utilizado para la aplicación de márgenes. Estos archivos deben siempre actualizarse, incorporando adendas y si lo amerita las actualizaciones de los márgenes.
- Las administradoras tributarias, requieren que los documentos se presenten en el idioma local, lo cual es costoso para los contribuyentes y sobre todo puede demandar tiempo, por lo que se debe contar con la traducción del contrato.

Los contribuyentes están implementando culturas de cumplimiento como lo hemos mencionado, haciendo de conocimiento de los actores las sanciones administrativas que las administradoras de tributas imponen a la organización, acompañando de lo que podemos calificar como comando y control.

## 2.6. Sanciones

Las sanciones por no contar con la documentación sustentatoria (obligación formal) en la mayoría de las jurisdicciones partícipes del proyecto BEPS se rigen conforme a las directrices de la OCDE. Por tanto, las sanciones pecuniarias pueden ser:

- Importe fijo por omisión por ejercicio gravable
- Importe variable en función a la omisión.

Por lo cual el *Compliance* de obligaciones de precios de transferencia puede mitigar las sanciones, del grupo multinacional mediante el otorgamiento de incentivos para lograr contar con los sustentos documentaciones al realizarse las transacciones y conversar adecuadamente cada soporte.

Cabe recordar que, las administradoras tributarias han suscrito convenios de intercambio de información, lo cual permitiría a las administradoras de tributos de cada jurisdicción acceder información sensible.

### 2.6.1. Sanciones Chile

La circular 31 del 12 de mayo del 2016 emitida por SII de Chile establece las sanciones relacionadas a las obligaciones contenidas en el N° 6 del art. 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto a transacciones de contribuyentes domiciliados en Chile con partes vinculadas en el extranjero.

El N°6 establece la sanción relacionada a la presentación de la Declaración Jurada N° 1907:

1. No presentar la declaración jurada, las multas se detallan en la siguiente tabla y están en función al número de operaciones que debieron ser informadas:

**Tabla 2: Sanciones por no presentar la Declaración Jurada N° 1907**

Fecha	Desde el 01 de julio	Desde el 16 de agosto	Desde el 01 de
N° Operaciones	Hasta el 15 de agosto	Hasta el 30 de septiembre	octubre en adelante
1 a 25	10 UTA	20 UTA	40 UTA
26 a 99	12 UTA	24 UTA	45 UTA
100 y mas	15 UTA	30 UTA	50 UTA

Fuente: Circular 31, Servicios de Impuestos Internos (2016).

2. Presentar la declaración fuera del plazo establecido (último día del mes de junio de cada año). La multa está en función al número de operaciones que debieron ser informadas oportunamente, según la siguiente tabla:

**Tabla 3: Sanciones por presentar fuera de plazo la Declaración Jurada N° 1907**

Fecha	Hasta 45 días de	Desde 46 días de retraso y	Desde 91 días de
N° Operaciones	retraso	Hasta 90 días de retraso	retraso en adelante
1 a 25	5 UTA	15 UTA	30 UTA
26 a 99	10 UTA	20 UTA	35 UTA
100 y mas	12 UTA	25 UTA	40 UTA

Fuente: Circular 31, Servicios de Impuestos Internos (2016).

3. Declaración incompleta o errónea

La sanción esté en función con oportunidad en la que se subsane según la siguiente tabla:

**Tabla 4: Sanciones por presentar incompleta o errónea la Declaración Jurada N° 1907**

Fecha de presentación de la declaración rectificatoria/original	Hasta 45 días desde la presentación de la declaración	Desde 46 días de presentada la declaración y Hasta 90 días	Desde 91 días en adelante de presentada la declaración
Tipo de sanción			
Sanción por transacción omitida o errónea	0.15 UTA	0.25 UTA	0.50 UTA
Tope sanción	10 UTA	20 UTA	40 UTA

Fuente: Circular 31, Servicios de Impuestos Internos (2016).

4. Declaración presentada maliciosamente falsa

La sanción va desde el 50% a 300% el valor del tributo eludido y con pena de presidio de grado medio a máximo.

Consideramos que esta sanción es la más grave pues está asociada a una sanción de tipo penal.

Cabe señalar que la UTA es la unidad tributaria anual

### **2.6.2. Sanciones Perú**

Perú por su parte, sanciona el desconocimiento de costos y gastos a fin de determinar el IR de la sociedad si no se cuenta con la documentación de soporte con los límites de márgenes.

Por otro lado, el Código Tributario en los art. 176° y 177° incluye las sanciones por no exhibir o presentar el estudio de PT conforme a ley y no contar con el respaldo del cálculo.

A continuación, incluimos la tabla I del Código Tributario aplicable a personas o entidades generadoras de renta de tercera categoría (renta empresarial) incluidas las del régimen MYPE Tributario (Medianas y Pequeñas Empresas), con las sanciones:

- Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, recogidas en el numeral 4) del art. 176°, presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conforme con la realidad.

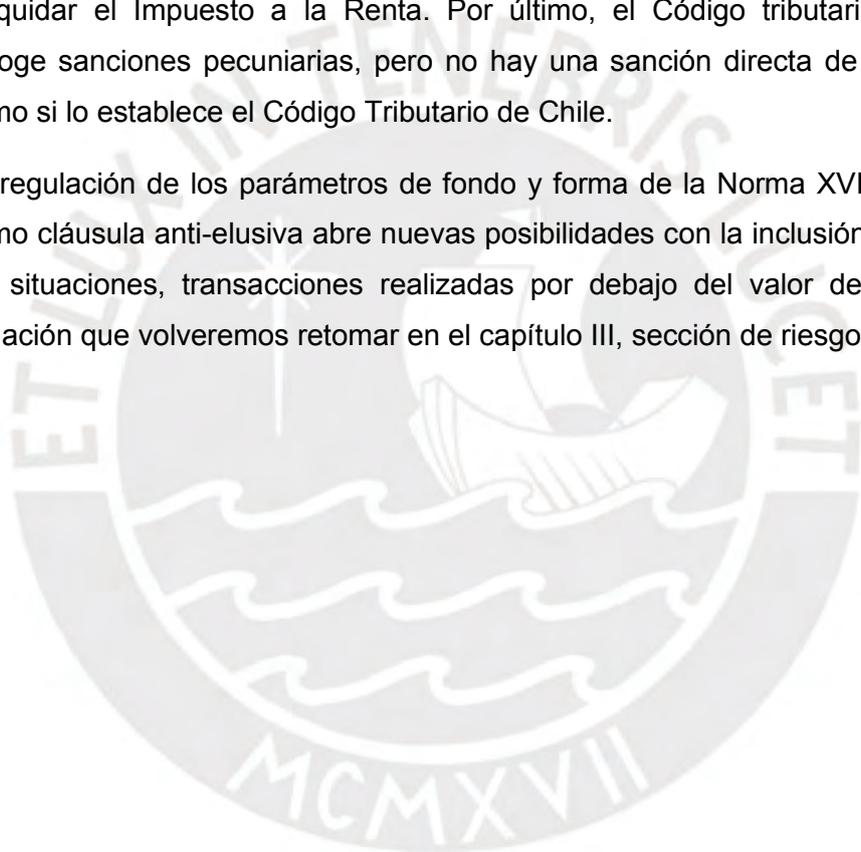
- Infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, numeral 27) del art. 177°, relacionadas a declaraciones juradas y otras obligaciones formales de Precios de Transferencia.

La tabla I de sanciones del código Tributario (ver Anexo III)

Cabe señalar que en Perú la Ley del Impuesto a la Renta sanciona con el desconocimiento de gastos o costos, en la determinación del impuesto (acotaciones), por no contar con el *test* de beneficio.

Luego tenemos los ajustes de precios de transferencia, también conllevan a reliquidar el Impuesto a la Renta. Por último, el Código tributario peruano recoge sanciones pecuniarias, pero no hay una sanción directa de tipo penal como si lo establece el Código Tributario de Chile.

La regulación de los parámetros de fondo y forma de la Norma XVI, conocida como cláusula anti-elusiva abre nuevas posibilidades con la inclusión dentro de las situaciones, transacciones realizadas por debajo del valor de mercado, situación que volveremos retomar en el capítulo III, sección de riesgo.



## CAPITULO III

### PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

La propuesta de investigación se centra en garantizar el cumplimiento de los aspectos sustanciales y formales de transacciones entre partes vinculadas bajo normas de precios de transferencia, mitigando ajustes, lo cual no solo implica sanciones administrativas y multas, sino la reliquidación del Impuesto a la Renta, cuando la transacción realizada no cumplió con el principio de plena competencia. En Perú se adiciona el desconocimiento de costos o gastos en la determinación del impuesto a la renta empresarial porque no se cumplió con el *test* de beneficio. Todo ello causa grandes pérdidas económicas para los inversionistas extranjeros, por tal motivo aplicaremos el programa de *Tax de Compliance*.

En este contexto la adopción de normas tributarias de parte de los contribuyentes, los acuerdos bilaterales (Perú y Chile) y las directrices de la OCDE, que tienen un rol relevante articulando las medidas y políticas tributarias, que contribuyen al cumplimiento de objetivos de recaudación de los Estados, hace necesario tratar los problemas en materia de precios de transferencia que se pueden generar entre partes vinculadas cuando se realizan servicios intragrupo.

#### **3.1. Principio de plena competencia o *arm's length*:**

Primer aspecto que se debe cumplir al determinar los precios de transferencia en transacciones entre partes vinculadas es el principio de plena competencia, porque distribuye adecuadamente la carga fiscal entre las partes.

Cuando empresas independientes realizan transacciones entre sí, las fuerzas del mercado determinan los precios, mientras cuando se realizan entre partes vinculadas se realizan acciones para tratar de plasmar las condiciones que se dan entre partes independientes. Sin embargo, las Administraciones Tributarias señalan que las empresas vinculadas manipulan los precios con la finalidad reducir la carga fiscal, y distorsionar la deuda, lo cual conlleva a disminuir la recaudación.

Las distorsiones son corregidas con ajustes con el fin de cumplir con el principio de plena competencia (condiciones comerciales y financieras que se encuentran en independientes, en operaciones y circunstancias comparables).

No siempre las transacciones entre partes vinculadas son manipuladas, puesto que hay empresas de grupos multinacionales con autonomía, que determinan los

precios como si fueran partes independientes. Un ejemplo de ello es cuando la dirección de una empresa *retail*, tiene como objetivo obtener EBITDA (ganancia antes de impuestos y depreciación) positivo, va a transar con su parte relacionada un servicio de *dealer* en las mismas condiciones con las que transa con terceros independientes, con el fin de lograrlo.

Es importante indicar que los precios de transferencia no son exactos, son rangos, que ameritan juicios de valor de los contribuyentes como de las administraciones tributarias.

Los rangos de precios se encuentran señalados en el art. 114° del Reglamento del Impuesto a la Renta, que establece para determinar el precio que hubiera sido pactado entre partes independientes, en transacciones comparables y que resulte de la aplicación de alguno de los métodos; se deberá obtener un rango de precios cuando existan dos o más operaciones comparables. Si el valor convenido entre las partes vinculadas se encuentra dentro del referido rango, aquel se considerará como pactado a valor de mercado. Cabe señalar que, el rango será calculado mediante la aplicación del método del rango intercuartil.

Tratándose de la aplicación del método del precio comparable no controlado, si las transacciones tienen un alto nivel de comparabilidad, el rango tendrá como valor mínimo el que corresponda al menor valor de los precios y como máximo al mayor valor. Para estos efectos, se considera que los precios o montos de contraprestaciones de las operaciones comparables tienen un elevado nivel de comparabilidad si el coeficiente de variación aplicado a los valores comparables no excede al 3%.

**Figura 1: Rango intercuartil**



Es así, que debemos señalar que el principio de plena competencia se basa en la comparación de las condiciones en las que se realizan las transacciones con las partes vinculadas y terceros independientes en circunstancias comparables.

Al respecto el Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio OCDE (2010), establece en el art. 9° comentarios relativos a la imposición de empresas asociadas, cuando las condiciones de las transacciones entre partes vinculadas (asociadas) difieran de las del mercado entre independientes.

En esa línea, los países miembros y no miembros de la OCDE han adoptado el principio de plena competencia, pues otorga un trato igualitario y no permite que surjan ventajas o desventajas fiscales.

Existe dificultad para aplicar el principio de plena competencia en transacciones que realizan empresas vinculadas que no serían realizadas por terceras independientes, lo cual no significa que fue concebida con el fin de beneficiarse tributariamente. Cabe señalar que, al no encontrar transacciones comparables entre partes independientes en condiciones similares, a la realizada entre vinculadas, no quiere decir que no se cumple con el principio de plena competencia.

Demostrar que la transacción es comparable, se vuelve una carga administrativa significativa para las empresas y para la Administraciones tributarias validarlos, ya que varios años después se realiza la fiscalización, el número de transacciones es significativo, y sobre todo porque la documentación de comparables en oportunidades es confidencial.

Lo importante es conseguir una aproximación razonable del resultado de plena competencia basado en información fiable.

La forma de aplicar el principio de plena competencia se basa en:

- a) Definición de la operación vinculada desde el aspecto económico o financiero.
- b) Definir el precio, cumpliendo el principio de plena competencia.

Todo este análisis requiere comprender el sector económico del grupo multinacional, los factores que afectan sus resultados, los mercados, cadenas de suministros, activos, riesgos asumidos.

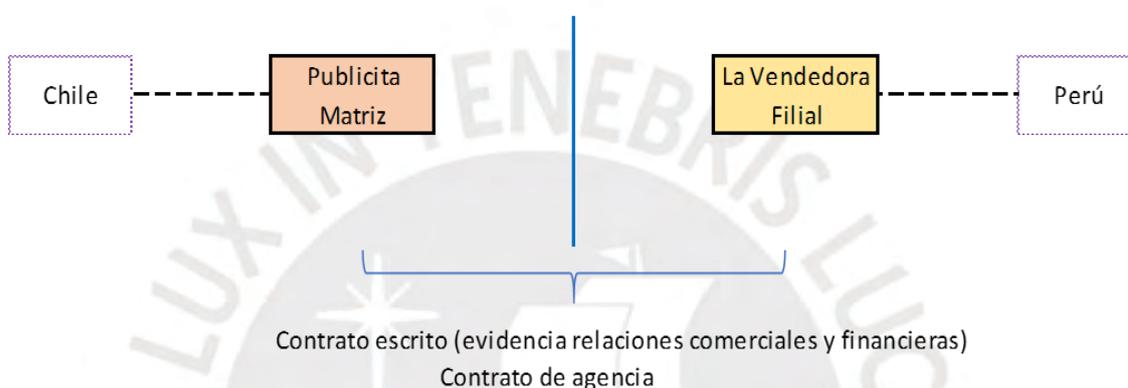
Citamos el ejemplo de un contrato: Publicita situada en Chile, matriz de la empresa peruana La Vendedora que actúa como agente de la Publicita en el Perú. El

contrato estipula la función de agente que realiza, sin embargo, documentación acreditó que realizó servicios de comercialización y publicidad. En el análisis de la transacción, asimismo se observó que La Vendedora llevó a cabo una gran campaña para dar a conocer la marca Publicita, por la cual la Vendedora realizó una gran inversión no solo realizó servicios de agente, sino que comercializó y publicito a la matriz.

## Fuente 2: Ejemplo de análisis contractual

### Ejemplo:

Análisis de términos contractuales reales



Análisis de las otras características de relevancia económica se observó:

- 1 La Vendedora realizó gran campaña publicitaria en favor de Publicita
- 2 Gran inversión en la campaña publicitaria

Tal como se evidenció en el ejemplo antes citado, señalamos que los términos incluidos en los contratos no reflejan los intereses de independientes y pueden calificarse como que las partes vinculadas no son coherentes con el espíritu de estos, por lo que será necesario realizar un análisis de la verdadera naturaleza y la forma precisa de la operación efectiva, a fin de determinar la contraprestación de libre competencia.

Es por ello, que los contratos por sí solos no proporcionan la información necesaria para realizar un análisis de precios de transferencia. Se requiere identificar las características, funciones, riesgos de las transacciones a fin de garantizar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Los pasos por seguir según se señala en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017 pp. 39-577), son:

- a. Identificación de las relaciones comerciales y financieras, es el análisis de comparabilidad.
- b. Análisis funcional
- c. Características de los bienes o servicios
- d. Circunstancias económicas
- e. Estrategias empresariales

### **3.1.1. Análisis de comparabilidad**

El análisis de comparabilidad es considerado como el eje de todas las metodologías de precios de transferencia como lo refieren Dinice, Horacio y Rodríguez, Silvia en su artículo Precios de Transferencia: ¿Una ciencia exacta?

Es el punto de partida para determinar que la transacción entre partes vinculadas se realizó cumpliendo con el principio de plena competencia, pues se comparan las condiciones con las de terceros independientes.

Las transacciones entre partes vinculadas tienen que pasar, previo a la comparación con terceros, al análisis de las características económicas, como:

- Términos y funciones desempeñadas.
- Activos utilizados.
- Riesgos asumidos.
- Naturaleza del producto o servicio prestado, entre otros.

Esto permite, probar que no se obtuvo una posición más ventajosa al realizar la transacción con una parte vinculada.

Es necesario identificar las características con relevancia económica de las transacciones entre vinculadas, antes de compararlas con las de terceros.

Un ejemplo, un tercero independiente antes de realizar una transacción, compara con diferentes opciones y elegirá aquella más ventajosa que otras alternativas.

Significa que antes de elegir, un tercero independiente, evaluará las características de relevancia económica.

Otro aspecto determinante de relevancia económica es la determinación del precio bajo el principio de plena competencia. Para ello se aplican todos los métodos de valoración como método del precio libre comparable (CUP), precio de reventa, precio incrementando, margen neto transaccional, etc.

El proceso se inicia, analizando las características de la transacción, luego se evalúa bajo el de valorización método CUP (cuando se ofrece el mismo servicio a otro cliente - comparable interno), sin embargo, si no cumple todas las características en las transacciones con independientes el método pierde fiabilidad y se pasa a analizar bajo el siguiente método hasta probar que se cumplió con el principio de plena competencia.

Existen transacciones en las cuales es fácil encontrar comparables, los más comunes: préstamos de dinero, compra y venta de bienes, entre otros. Es importante buscar un equilibrio entre la fiabilidad de la comparabilidad y, los contribuyentes y Administración Tributaria, porque no siempre es eficaz, sobre todo cuando se trata de transacciones sin comparables como intangibles exclusivos, bienes o servicios altamente especializados o cuando no se tiene en cuenta las economías de escala.

Por otro lado, indicamos que, los términos contractuales son importantes porque plasman la responsabilidad, derechos, obligaciones, riesgos, entre otros, pero no solo nos demos quedar con lo que se encuentra escrito porque puede ser insuficiente para realizar el análisis de precios. Se tiene que abordar funciones desempeñadas por las partes, activos empleados, riesgos asumidos, circunstancias económicas y estrategias empresariales empleadas por las partes, a fin de determinar la verdadera naturaleza de la transacción.

Cabe señalar que también se presentan operaciones que no se ven reflejadas en contratos y mucho menos registros contables, debido a que existe una asunción de costos o gastos por parte de una de las empresas del grupo en relación con las filiales, la cual no solo no solicita el reembolso del servicio recibido, sino que tampoco solicita se remunero su servicio, pues esta le agrega valor.

Otro punto por considerar es que no es necesario realizar ajustes de comparabilidad para el mercado geográfico, si los comparables son empresas independientes que realizan funciones, asuman riesgos y usen activos similares que las partes vinculadas. Mientras que al no encontrar comparables se deben realizar ajustes como si existe ventaja o desventaja respecto al mercado que afecten al precio en plena competencia de los bienes transferidos o servicios prestados entre empresas vinculadas.

En cuanto a el capital humano, también influye en la determinación de precios, ejemplo, en reestructuraciones empresariales o similares, en adición a la

transferencia de bienes del activo fijo, también se transfiere el capital humano el cual es valioso para la continuación de las actividades, con lo cual no realizas desembolsos de captación, por lo cual es recomendable realizar ajuste de ese componente y asociados. Así también se debe considerar el componente del *know-how* que tiene este personal transferido y valorarlo.

También es necesario considerar las sinergias de las empresas del grupo multinacional, pues representan un problema para la comparabilidad. En oportunidades las sinergias benefician a todo el grupo pues se puede obtener mayor capacidad para negociar precios con los proveedores (economía de escala), gestión integrada, eliminación de duplicidad y mayor capacidad de endeudamientos entre otros, lo cual representa ahorros en costos y por ende mejores resultados. En otros casos, las empresas más pequeñas del grupo se ven perjudicadas por asumir costos que no se asocian a su tamaño pero que son definidas por el grupo para la aplicación de cada una de sus vinculadas.

En ese sentido, si los beneficios obtenidos por las sinergias son distribuidos entre todas las empresas del grupo en forma proporcional, no se trataría de una ventaja, sino de la imputación correcta de los costos o gastos a cada miembro del grupo.

Sin embargo, hay ocasiones en que la sinergia deliberadamente afecta a un miembro del grupo favorable o desfavorablemente, situación que no sucede entre independientes, por lo que en ese caso se deben aplicar los ajustes para llevar a transacción al cumplimiento del principio de plena competencia.

Ejemplo: La empresa Servicios Fijos miembro de un grupo económico multinacional solicita un préstamo equivalente a \$ 100 millones de dólares a una entidad financiera, quien la califica como empresa B, lo cual hace que le otorguen una tasa de interés del 7.53% anual sin solicitar garantía alguna. La empresa relacionada de Servicios Móviles decide garantizar a Servicios Fijos, con el fin de obtener mejor calificación y por ende menor tasa. El banco mejora la calificación a AA y otorga una tasa de interés de 5.42% anual. Eso genera que Servicios Fijos pague a Servicios Móviles una comisión de garantía. Luego del análisis funcional y la comparabilidad con terceros se determina que la comisión asciende al 0.11% anual.

Un segundo ejemplo se presenta en compras por volumen, seguimos con las mismas partes del primer ejemplo, Servicios Fijos requiere kit para brindar servicios de internet fijo, los cuales en el mercado están ofertados en \$ 107 por unidad. Asimismo, la empresa de Servicios Móviles requiere el mismo tipo de

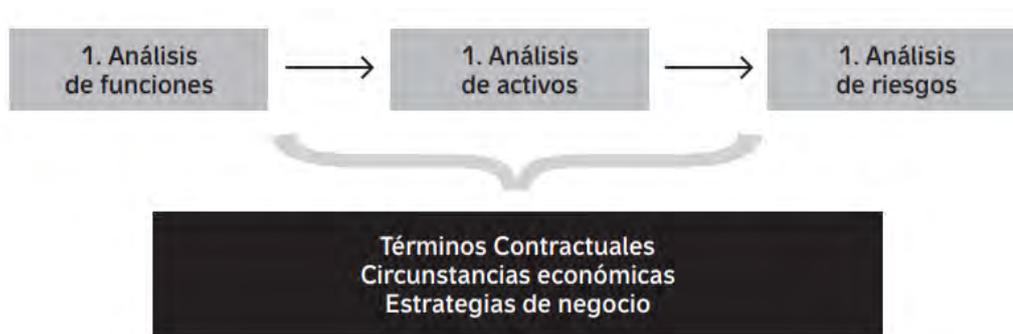
equipos para brindar sus servicios BAFI, por lo cual acuerdan realizar la compra en conjunto. Debido al gran volumen que requiere Servicios Móviles y sumado a la requisición de Servicios Fijos logra obtener el precio de \$ 82 por unidad. El precio de plena competencia que Servicios Móviles debe cobrar por sus servicios de coordinación de la actividad de compras es de \$ 8, el cual es determinado por el análisis de comparabilidad y funcional que en operaciones con no vinculadas equivalente a un costo más margen. Por lo cual el precio de reventa ascendería a \$ 90 por unidad. Genera un beneficio atribuible al poder compra por volumen del grupo de \$17 por equipo y una ganancia para Servicios Móviles de \$8 por equipo.

En los últimos años grupos multinacionales, están generando sinergias para generar ahorros provocando problemas de comparabilidad, puesto que algunas de las empresas pueden beneficiarse, algo que no sucede entre independientes que se encuentran en situación comparable. El beneficio lo obtiene el grupo en su conjunto por las sinergias como compras en escala, gestión integrada, mayor capacidad de endeudamiento, entre otros, que resultan de ahorro en costos. En ocasiones para la más pequeñas, pueden resultar perjudiciales, pues el grupo las obliga a operar con servicios más eficientes con mayor calidad, pero más onerosos. Esta situación es resuelta con el análisis de comparabilidad y funcional de la transacción que determinará la naturaleza de la transacción, si existe ventaja o desventaja, el beneficio o perjuicio que genera y como se debe distribuir entre las empresas que conforman el grupo. En estos casos se practican ajustes de comparabilidad.

### **3.1.2. Análisis funcional**

El análisis funcional identifica las actividades con relevancia económica, responsabilidad de las partes, activos empleados y riesgos asumidos en la transacción con el fin de establecer lo que hace cada parte, la capacidad que aportan (decisiones de estrategia empresarial) y cómo en su conjunto generan valor.

**Figura 3: Análisis funcional**



Fuente: Mancilla, María (2010).

Ejemplo un grupo multinacional de servicio de telecomunicaciones cuenta con empresas que brindan diversos servicios que son interdependientes, una brinda servicios de telefonía fija, otra datos e internet, la tercera despliega la fibra, otra realiza las instalaciones en clientes y la última brinda los servicios logísticos de almacenaje y distribución de los terminales. Para entender el ejemplo hay que revisar la estructura y organización del grupo, como también las interdependencias de funciones de cada empresa, las cuales agregan valor a la cadena. Así como los derechos y obligaciones de las partes.

Es por ello, que el análisis funcional nos lleva a analizar los activos empleados, como las instalaciones, equipos, muebles, intangibles, sobre ellos se requiere conocer el valor en libros, fecha de adquisición, valor de mercado, ubicación, si se encuentran prendados o cuentan con garantías, etc.

Otro aspecto por considerar en el análisis funcional es la localización, debido a que influye en la determinación del precio. Para ello identificamos operaciones y entidades comparables del mercado, obtenemos indicadores fiables y lo aplicamos entre las empresas vinculadas, con ello se verifica si se cumple con el principio de plena competencia.

Continuando con el análisis funcional, se analizan los riesgos de las actividades comerciales y financieras porque influyen en la determinación de precios.

Los riesgos son inherentes a la actividad de las organizaciones empresariales. Son de relevancia económica los riesgos, pueden clasificarse como exógenos y endógenos. Los primeros no están directamente relacionados con la actividad, sin embargo, se requiere gestionarlos para la organización siga siendo competitiva, son considerados riesgos de mercado o estratégicos. Otros están relacionados a situaciones políticas y sociales, leyes y regulación.

Los riesgos endógenos, están relacionados a riesgos operativos, eficiencia en procesos internos, disponibilidad de activos, sistemas informáticos, entre otros. También se encuentra la organización expuesta a riesgos financieros como la capacidad de gestionar su liquidez, tesorería, capacidad financiera.

Estos riesgos afectan la determinación de precios de transacciones entre vinculadas y son parte del análisis funcional de generación de valor del grupo multinacional. Asimismo, contribuye al análisis de comparabilidad.

Por ello en el análisis de riesgos, según las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017 pp.39-577), se deben seguir las siguientes pautas:

- a) Identificar los riesgos de relevancia económica
- b) Determinar cómo se asumen los riesgos específicos con relevancia económica conforme a los términos de la transacción.
- c) Utilizando el análisis funcional, establecer como operan las empresas vinculadas, que son parte de la transacción, con la asunción y gestión de riesgos de relevancia económica.
- d) Interpretar la información y determinar si la asunción de riesgos es coherente. Ejerce control y tiene capacidad financiera para asumir el riesgo.
- e) Determinación del precio de la transacción efectiva de acuerdo con las características de relevancia económica.

Toda transacción debe recibir una retribución adecuada por la función de control de riesgos que desempeña.

### **3.1.3 Características de los bienes y servicios**

Por otro lado, las características de los bienes y servicios sustentan en parte las diferencias de precios en el libre mercado. Así podemos mencionar que para bienes tangibles se considera, características físicas y cualidades, en la prestación de servicios la naturaleza y alcance y para intangibles la forma de utilización.

Ejemplo, concesión de una banda de espectro radio eléctrico 700 para brindar servicios públicos de telefonía móvil, duración inicial de la concesión, obligaciones asociados por el uso, beneficios que se prevé obtener por su utilización, posibilidades de ampliar el uso.

Las características y factores asociados influyen en la determinación del precio de plena competencia, por ello la elección del método de valorización de la transacción depende del grado de comparabilidad.

### **3.1.4 Circunstancias económicas**

Otro punto en el análisis funcional a considerar son las circunstancias económicas, pues dependiendo de la localización geográfica, la dimensión del mercado, la competencia y disponibilidad de bienes y servicios alternativos, los costos de transporte, etc., los precios en plena competencia pueden variar.

Así también influyen:

- El ciclo económico, comercial o de producción.
- El mercado geográfico
- Cuando se realizan transacciones multinacionales, la situación económica de cada país donde se encuentra ubicada la empresa vinculada.

### **3.1.5 Estrategia empresarial**

Las estrategias empresariales también son relevantes en el análisis, un ejemplo recogido El Comercio, 15.10.2016 ¿Cómo impactó el ingreso de Entel y Bitel el mercado móvil?, El ingreso del nuevos operadores en telefonía móvil (2014) que intentan incrementar su cuota en el mercado del 5% al 24% en los tres periodos siguientes, para ello ofrecen equipos y servicios a precios inferiores a los que ofrece el mercado, llevando a sus competidores (terceros independientes) a igualar el precio, obteniendo niveles de beneficios inferiores. Esto claramente es un problema para las administraciones tributarias, al determinar la temporalidad de los menores beneficios y el inicio de la recuperación, así como el impedimento legal de revisar ejercicios anteriores cerrados o prescritos. Estos menores ingresos también son producto de grandes costos de comercialización y publicidad.

Luego del análisis, se habrá determinado la verdadera naturaleza de las relaciones comerciales o financieras entre las partes del grupo multinacional y definido la operación efectiva.

Que ocurre si una empresa del grupo obtiene pérdidas tributarias mientras que el grupo obtiene beneficios, implica un análisis especial. Los motivos siguiendo el caso anterior de la empresa de telecomunicaciones, puede ser que incurra en altos costos de comercialización y publicidad para incrementar su cuota de mercado del 5% al 24%, sin embargo, una empresa independiente no soportaría esta situación de forma prolongada, cerraría las operaciones,

mientras que la vinculada continuaría porque beneficia al grupo. Estas empresas son plausibles de examen de precios, porque las Administraciones Tributarias pueden asumir que no recibe la misma contraprestación por servicios intragrupo, que si lo realizara una empresa independiente en condiciones de plena competencia.

En estos casos hay que considerar en el análisis de pérdidas la estrategia empresarial, un ejemplo de ello se presentó en 2014 cuando un nuevo operador entró al mercado de servicios de telefonía móvil reduciendo los equipos a precios de S/ 1 para penetrar el mercado, lo que lleva a empresas a obtener pérdidas por varios periodos, pero su objetivo a largo plazo es mejorar sus resultados y retener a sus clientes. Se procederá a un ajuste de precios, solo si los precios bajos continúan por periodos prolongados que no lo soportarían empresas independientes comparables.

Por lo que se refiere a la regulación también afecta a la determinación de los precios de transferencia de plena competencia, ya sea intervenciones, controles de precio, pago de canon, subsidios, etc. Cuando la empresa vinculada y terceros están sujetos a la misma regulación se cumple con el principio de plena competencia en situación comparable. En cambio, una forma de afrontar una situación que afronta solo por el hecho de ser relacionada es considerar el factor que afecta a las condiciones de la operación. A saber, en el 2018 y 2019 se ha puesto sobre el tapete el proyecto de reordenamiento de espectro radio eléctrico entre empresas de telecomunicaciones. Con este proyecto se persigue que empresas vinculadas no cuenten con más espectro de lo que la ley les permite 30Mhz de una misma frecuencia, empresas relacionadas han tenido que devolver parte de lo que tenían asignado. Una empresa independiente es poco probable que se afecte por intervenciones estatales.

### **3.2. Servicios Intragrupo**

Con frecuencia los grupos multinacionales proporcionan servicios a sus partes relacionadas, los más comunes son los financieros, administrativos, comerciales y técnicos.

Las empresas independientes pueden solicitar un servicio de un proveedor (tercero) o gestionarlo internamente. Lo mismo ocurre en los grupos multinacionales, adquieren el servicio de un tercero independiente o de una empresa del grupo le brinda el servicio (intragrupo). Es así, que los servicios pueden centralizarse en un miembro del grupo.

El objetivo que persigue el grupo multinacional es ser eficiente.

Las transacciones intragrupo tienen como principal dificultad la identificación del servicio que un miembro del grupo brinda en favor de otro.

El segundo problema, es fijar la remuneración (precio) de la transacción en cumplimiento con el principio de plena competencia. Así también, la correcta asignación de costos.

Otro aspecto que genera problemas es cuando se transfieren activos intangibles, pues incluyen derechos, hasta la prestación de servicios. Por ese motivo se requiere un análisis profundo con el fin por poder agregar o segmentar la transacción.

A continuación, detallamos los principales puntos a analizar sobre los servicios intragrupo

### **3.2.1. Establecer la existencia de prestación de un servicio intragrupo**

#### **a. Criterio de obtención de beneficios**

Se trata de demostrar que el servicio se prestó para uno o varios miembros del grupo económico. Hay que hacerse la pregunta si terceros independientes hubieran estado dispuestos a pagar por el mismo servicio o lo hubiera realizado ella misma.

Es así, que el servicio intragrupo, se configura cuando un miembro del grupo realiza diversas actividades con el fin de satisfacer las necesidades uno o más miembros del grupo, las cuales las realizaría un tercero independiente, en circunstancias comparables.

Citamos un ejemplo del sector de telecomunicaciones; servicios de arrendamiento de fibra oscura que una empresa de servicios fijo brinda a favor de otra empresa del grupo de servicios de internet. Son servicios que se brindan entre operadores sin distinción de vinculación.

#### **b. Actividades del accionista**

Son actividades que realiza una empresa en favor de otras, sin que estas lo hayan solicitado.

Se trata de la actividad que realiza un miembro del grupo por el hecho de contar con participación o acciones en las otras empresas del grupo (holding).

Ejemplos de ello son: costos de estructura jurídica como junta general de accionistas, emisión de acciones, cotización en bolsa, etc.

Dicha actividad no genera contraprestación por lo cual no se considera servicio intragrupo,

#### **c. Servicios centralizados**

Los servicios centralizados con frecuencia suelen ser servicios administrativos de control financiero, contable, planificación, contabilidad, servicios legales, informáticos, facturación, recaudación, entre otros. Son considerados servicios intragrupo porque un tercero independiente estaría dispuesto a contratar y pagar por ellos.

Las actividades que se centralizan

#### **d. Forma de retribuir los servicios intragrupo**

El precio que se fije para servicios intragrupo debe ser el que se fijen empresas independientes en circunstancias comparables.

### **3.2.2. Reconocimiento de acuerdos para establecer la remuneración del servicio intragrupo.**

A fin facturar los servicios intragrupo, se requiere identificar los acuerdos y verificar la prestación de estos.

Para la asignación de la remuneración del servicio intragrupo, Se aplican los siguientes métodos:

#### **a. Método de cargo directo**

Permite identificar el servicio realizado y base de cálculo, es aplicable cuando tienes comparables internos, quiere decir que le brindas el servicio a independientes, bajo las mismas condiciones.

Es sustentable pues se cuenta con el registro de todos los costos y gastos asociados, con lo cual la aplicación del margen es directa. No es el más apropiado porque no siempre se cuenta con comparables internos.

Es recomendable la utilización de cargo directo al remunerar las transacciones con sus partes vinculadas. Cabe señalar, que este criterio no será útil cuando los servicios prestados a terceros comparables en situaciones similares son ocasionales.

#### **b. Método de cargo indirecto**

Para calcular la remuneración se debe aplicar reglas de reparto y asignación de costos que se basan en estimaciones.

La dificultad está en demostrar la remuneración razonable e identificable. La asignación se puede realizar por el volumen, personal empleado u otro criterio basado en la actividad.

Un riesgo asociado a esta metodología de asignación es la doble imposición porque no se puede demostrar fehacientemente que el servicio se ha brindado, por lo que quien lo recibe no puede realizar la deducción (Se grava la operación en cabeza de quien lo presta y de adición en cabeza de quien lo recibió que no lo puede deducir).

### **3.2.3. Determinación de la contraprestación**

Para determinar la contraprestación es necesario realizar un análisis funcional de los integrantes del grupo multinacional con el fin de establecer la cadena de valor entre las actividades que desarrollan y los beneficios que obtienen. En oportunidades no solo se debe centrar en la transacción que se realiza en el momento sino, en los beneficios en el futuro que producto de la transacción generó.

Otros aspectos relevantes, se presentan cuando se establece que la determinación de la remuneración en base a los costos, ya que conlleva a la realización de ajustes para lograr la comparación de la transacción con terceros independientes.

Situación más clara se presenta cuando un miembro del grupo presta servicios de agente y recibe el costo total el cual debe replicarse a cada miembro que hace uso de este, en esa línea la retribución se establece en base al costo más los costos inherentes a su función de agente. Con ellos la transacción con las partes relacionadas no se encarece.

Citaremos algunos ejemplos de servicios entre vinculadas que generan problemas de precios de transferencia.

1. Caja central, una empresa del grupo realiza las labores de cobranza con el fin de ser más eficiente administrativamente, porque le permite gestionar los riesgos de liquidez, tipo de cambio, prestamos. Quien realiza el servicio de cobro requiere facturar cumpliendo con el principio de plena competencia, por lo que debe utilizar el método libre comparable CUP.

2. Construcción por encargo, una empresa del grupo cuenta con la experiencia en despliegue de fibra y contrata a su relacionada para que le brinde el servicio. Quien realiza el despliegue asume todo el riesgo. En este caso el mejor método de asignación es costo incrementado.

### 3.3. Servicios de bajo valor añadido

Los servicios intragrupo considerados de bajo valor añadido son aquellos que no son parte del *core business*. Esta clasificación les permite optar por un enfoque simplificado para la asignación de la remuneración cumpliendo con el principio de plena competencia.

Se caracterizan, como lo establecen las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017 pp.39-577), los servicios de bajo valor añadido por:

- a. Cumplen una función auxiliar para el grupo multinacional.
- b. No forma parte de actividad principal del grupo multinacional.
- c. No requiere el uso de activos o intangibles que permitan la creación de otros muy valiosos.
- d. No conlleva a la asunción de riesgos del negocio.

Es posible que existan servicios intragrupo que no cumplan con las características antes descritas, lo cual no las convierte en servicio del *core* que agreguen valor. Para ello tendrán que seguir pautas para asignar la remuneración de plena competencia.

Citamos ejemplo de los servicios de bajo valor añadido:

- Servicios contables y auditoría.
- Servicios de cobranza y facturación
- Servicios de recursos humanos (dotación, administración de planillas, selección, asistencia social, entre otros.
- Riesgos laborales
- Servicios de mesa de ayuda y TI
- Servicios jurídicos
- Servicios de comunicaciones internas y externas, excluyendo publicidad y comercialización.
- Actividades de cumplimiento contra el lavado de activos y obligaciones tributarias.

- Servicios generales (*facilities*).

Cabe señalar, que se debe analizar el contexto los servicios antes de optar por el enfoque simplificado pues, pueden aparentar a primera vista ser de bajo valor pero en realidad forman parte de la actividad principal (*core business*), por la asunción del riesgo o por activos intangibles valiosos.

Las siguientes actividades no reúnen los requisitos para aplicar un enfoque simplificado:

- Servicios que forman parte de la actividad principal, ejemplo en el rubro de teleservicios públicos, servicios telefonía fija.
- Servicios de investigación y desarrollo.
- Fabricación y producción
- Actividades de compras de insumos para la producción o fabricación.
- Seguros y reaseguros.
- Servicios de dirección

Los servicios de bajo valor se remunerarán cuando se brinda un beneficio económico, dicho criterio se adopta en todo el grupo multinacional sin necesidad de que las administraciones tributarias en su totalidad hayan acogido el criterio del enfoque simplificado.

El enfoque simplificado permite reducción de esfuerzo en materia de cumplimiento, según lo establecen las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. En esa línea la administración tributaria ha adoptado el criterio, incorporando los servicios de bajo valor añadido.

El margen (retribución de plena competencia) que se aplica a los servicios de bajo valor es del 5% del costo que se identifique por separado (costo incrementado).

La adopción del enfoque simplificado debe ser soportado por documentación:

- Descripción de los servicios de bajo valor que se prestan intragrupo.  
Constituye la identificación de los beneficiarios, la justificación de la actividad, como agrega valor al grupo, beneficios obtenidos y *mark up* aplicado.
- Contratos u acuerdos, que plasman las partes que intervienen, la naturaleza y los términos contractuales.
- Costos incurridos compartidos.

Es preciso señalar, que el enfoque simplificado lo adoptó Perú, mas no Chile, de acuerdo al tema de investigación.

### **3.3.1. Criterio de obtención del beneficio para retribuir el servicio de bajo valor añadido**

Se configura cuando la actividad genera, a una empresa del grupo multinacional, beneficio que le permita mejorar o mantener su posición en el mercado en plena competencia, la cual debe retribuirse cuando se satisface.

Los servicios de bajo valor añadido pueden beneficiar a todos los que lo soliciten sin embargo puede ser cuestionable por la administración tributaria, por lo que es necesario contar con el sustento documental, que se tratará en los siguientes puntos.

### **3.3.2. Fijación de costos**

Los costos en los servicios de bajo valor añadido, enfoque simplificado, se asignan de acuerdo a los beneficios que se espera obtener en cada transacción, por ejemplo proporcional, horas, usuarios, etc. La asignación dependerá de los hechos o circunstancias de cada transacción u operación.

### **3.3.3. Asignación de cuantía del beneficio**

La asignación de la cuantía o margen del beneficio se carga sobre los costos. El margen asciende al 5%, el cual no debe sustentarse con estudios específicos, de tal forma cumplen con el principio de plena competencia.

## **3.4. Documentación**

Los precios de transferencia en transacciones entre partes vinculadas deben encontrarse debidamente sustentados con la documentación requerida por la normativa en materia tributaria de cada Estado.

Los grupos multinacionales deben prestar especial atención al realizar acuerdos intragrupo y documentar las transacciones. Es importante señalar que, la documentación tiene un rol fundamental, ésta no solo debe alinearse a las exigencias de la OCDE en precios de transferencia, sino que también debe reflejar la verdadera prestación de servicios, acuerdos comerciales o uso de intangibles y exigencias de las administraciones tributarias de cada Estado.

En ese sentido, la documentación soporta la determinación de los ingresos, costos o gastos de transacciones realizadas entre partes vinculadas, así como la asignación de precios a valor de mercado como se realizaría con un tercero en condiciones comparables. Dicha documentación debe ser resguardada en la contabilidad.

La documentación en materia de precios de transferencia cumple los siguientes objetivos, según se establece en las directrices de la OCDE aplicables en materia

de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017 pp 39-577):

- a. Considerar la normativa en precios de transferencia en la determinación del precio de la transacción entre vinculadas. Imputar el impuesto a la renta que le corresponde por dicha transacción.
- b. Proporcionar a la administración tributaria información relativa a las transacciones con sus partes relacionadas a fin de que evalúen el riesgo de precios de transferencia.
- c. Facilitar a las administraciones tributarias información útil de las prácticas en materia de precios de transferencia de entidades sujetas a impuestos en su Estado.

Con el fin de cumplir con la normativa e materia de precios de transferencia, las organizaciones deben cumplir con la documentación específica como:

- Reporte Maestro
- Reporte Local
- Reporte País por País

Dicha documentación se trató con amplitud en el capítulo II.

Los problemas de la documentación, son del orden del cumplimiento, los cuales se describen en el siguiente punto.

#### **3.4.1. Puntos controvertidos de la documentación**

- a. Documentación existente  
Es la documentación que sustenta razonablemente que precios fijados son de plena competencia.
- b. Temporalidad  
La temporalidad conlleva a preparar la información y contar con documentación al preparar mensualmente o al cierre de cada ejercicio económico.
- c. Importancia relativa  
La importancia relativa permite realizar mayor esfuerzo en documentar transacciones relevantes en importe, que pueden ser materia de análisis de parte de las administraciones tributarias.
- d. Conservación  
La documentación e información debe conservarse durante el plazo exigido por la normativa en materia de precios de cada país.
- e. Lengua

Es exigencia de las administraciones tributarias de cada país, que la documentación e información que soportan los precios de transferencia, se encuentren en el idioma local.

f. Confidencialidad

La documentación e información que se proporciona a las administraciones tributarias es confidencial, pues contiene información comercial sensible de cada organización. Según se establece en las Guías de la OCDE, (2012), las administraciones deben garantizar la confidencialidad de la información objeto de revisión e intercambio.

En concordancia con las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017 pp. 39-577).

### **3.4.2. Documentación para servicios de bajo valor añadido**

Cuando se aplica el enfoque simplificado, servicios de bajo valor, se debe preparar información y documentación:

- a. Identificar a los beneficiarios, justificación del servicio, criterios de asignación de los costos.
- b. Acuerdos o contratos escritos.
- c. Sustento de los costos asignados.

Estos objetivos alineados al tax compliance en materia de precios de transferencia, permitan a la organización proporcionar a las administraciones tributarias información confiable, oportuna y consistente.

La forma de resolver todos los temas tratados en el capítulo II, los pasamos a resolver basados en marco teórico y experiencia profesional.

### **3.5. Restructuración empresarial**

Es un tema bastante amplio, pero en el presente trabajo, lo vamos a tocar de forma referencial como un tema que también es materia de evaluación por las normas de precios de transferencia.

La OCDE, Directrices Precios de Transferencia, (2017 pp.39-577), establecen que no hay una definición jurídica o universalmente aceptada de reestructuración empresarial, por lo que la consideran como, reorganización transfronteriza de relaciones comerciales o financieras del grupo multinacional.

La reestructuración de las operaciones de empresas vinculadas, por lo general se realiza con la finalidad de centralizar riesgos, funciones, intangibles y beneficios. Así también, conlleva a maximizar sinergias, economías de escala, optimizar la

gestión y eficientar sus costos, como también para mantener la rentabilidad o limitar pérdidas.

Es así, en las reestructuraciones se transfiere valor entre miembros del grupo económico, por ejemplo, intangibles valiosos, contratos, cuentas por cobrar, entre otros.

Las reestructuraciones, en el marco de precios de transferencia, se aplican a empresas asociadas, en concordancia con el art. 9° de comentarios al convenio modelo OCDE, tienen como finalidad, redistribuir beneficios principalmente, en cumplimiento con el principio de plena competencia.

Por ello, se debe identificar las operaciones que serán sujetas de reestructuración, y analizar:

- Condiciones comerciales y financieras de las empresas que serán parte de la reestructuración.
- Circunstancias de relevancia económica.
- Funciones que desempeñan cada una de las partes, antes y después del acuerdo de reestructuración.
- Activos utilizados.
- Riesgos asumidos.
- Términos contractuales de la reestructuración.
- Beneficios a obtener.

Continuando el análisis, se establece la remuneración en plena competencia. Luego, se deben plasmar los acuerdos contractuales por escrito, lo cual permitirá establecer las responsabilidades, derechos y roles asumidos por las partes. Vale decir, se realiza un análisis funcional.

Cabe indicar que, la reestructuración puede realizarse de diversas formas y entre dos a más empresas del grupo económico.

Asimismo, toda reestructuración empresarial tiene un componente de riesgo, el cual debe ser analizado. Este se inicia con el análisis funcional, a fin de determinar si cumple con el principio de plena competencia.

Los riesgos que se analizan son los previos y posteriores a la operación de reestructuración porque ellos evidencian impactos tributarios, que debemos mitigar mediante la aplicación del programa de *Tax Compliance*, que proponemos en el siguiente Capítulo.

Por otro lado, según refieren las Directrices en Materia de Precios de Transferencia de la OCDE (2017 pp.39-577), existen otros factores que motivan a las organizaciones a realizar reorganizaciones de sus estructuras como:

- Competencia en una economía globalizada.
- Ahorro por implementación de economía de escala.
- Necesidad de especialización.
- Aumento de eficiencia y reducción de costos.

Relevante señalar, que se debe evidenciar que la reestructuración no se lleva a cabo con el fin de realizar acciones deliberadas o concertadas entre las empresas del grupo, tampoco que las sinergias se realizan con el fin de obtener beneficios tributarios sino para hacer a la organización competitiva y eficiente.

En ese sentido, las sinergias deben documentarse, como una buena práctica de buen gobierno corporativo, ya se realizan con fines empresariales de reordnamiento intragrupo, se debe evidenciar:

- Fecha en que se toma la dedición.
- Propósitos de las sinergias.

Lo cual conlleva a transparentar los acuerdos.

Todas las transacciones tienen que ser debidamente remuneradas a fin de cumplir con el principio de plena competencia.

### **3.5.1. Caso de estudio (ejemplo)**

A continuación plantearemos un caso integral de estudio basado en la recopilación de experiencia laboral de un grupo multinacional chileno con acciones en empresas peruanas. Los nombres y datos no son reales con el fin de no vulnerar la confidencialidad.

Empresa del rubro rubro de servicios públicos VELITO Chile, decide transferir las cuentas por cobrar que mantiene sobre su empresa vinculada VELITO Perú, a otra empresa vinculada VELITO HOLDING Chile.

Datos

- VELITO Chile y VELITO HOLDING Chile están domiciliadas en Chile
- Las cuentas por cobrar devengan intereses. La tasa del interés asciende a 5.42% anual.
- VELITO HOLDING Chile, es una sociedad autorizada por SII a llevar contabilidad en moneda extranjera: dólares americanos.
- Deuda al 30.06.2019 \$ 2,500,000 (dos mil quinientos millones de dólares americanos)
- Estados Financieros (EEFF) auditados al 31.12.2018.

Cabe señalar, que el objetivo perseguido en la transacción es eliminar la volatilidad de moneda extranjera de la cuenta por cobrar que VELITO Chile mantiene con la afiliada peruana VELITO Perú.

De acuerdo al programa de *Tax Compliance* propuesto, realizamos las acciones:

a. Análisis de los acuerdos

- Cumpliendo con las buenas practicas de buen gobierno corporativo, se comunicó el acuerdo y se inscribió en el libro de actas correspondiente. Acto seguido, se celebró el acuerdo de cesión de créditos entre VELITO Chile con VELITO HOLDING Chile, con intervención de VELITO Perú quien contaba con la acreencia (cedido).
- Se establece en el acuerdo el bien, los derechos presentes y futuros, así como todas las garantías otorgadas a VELITO HOLDING Chile. Así como todos los derechos del cedente VELITO Chile, incluyendo gastos, costos, costas y en general, cualquier otro atributo, poder, facultad, potestad o concepto, que por hecho o derecho, corresponda o derive de la cuenta por cobrar.
- También, en esa línea se establece que el acuerdo queda sin efecto cuando el cesionario haya percibido o cobrado el crédito.
- VELITO Chile declara y garantiza frente al cesionario la existencia de los créditos y exigibilidad de los mismos. Asimismo de ofrecer toda la documentación necesaria para que el cesionario pueda ejercer las acciones de cobro.
- La contraprestación que recibirá el VELITO Chile (cedente) será el importe total del crédito cedido representado por el acciones cada una de \$ 1 (un dólar americano) y el VELITO HOLDING Chile (cesionario) recibirá la cuenta por cobrar a valor nominal, cumpliendo con el principio de libre competencia.
- El acuerdo del grupo chileno sobre créditos cedidos de VELITO Perú (filial peruana) se basa en el Código Civil chileno art. 1.902, el cual establece: *“La cesión no produce efecto contra el deudor ni contra terceros, mientras no ha sido notificada por el cesionario al deudor o aceptada por éste”*. Código Civil peruano segundo párrafo del art. 1206° *“La cesión puede hacerse aun sin el asentimiento del deudor”* y el art. 1215° *«La cesión produce efecto contra el deudor*

*cedido desde que éste la acepta o le es comunicada fehacientemente».*

- VELITO Chile entrega las cuentas por cobrar en entera satisfacción de VELITO HOLDING Chile en virtud a lo establecido en el art. 1901 del Código Civil chileno, que establece *“la cesión de un crédito personal o cualquier título que se haga, no tendrá efecto entre el cedente y el cesionario sino en virtud de la entrega del título”*.
- Las leyes aplicables en la reorganización son las chilenas y peruanas.

b. Análisis de la legislación peruana en materia de precios de transferencia  
Base legal vigente

- La base legal bajo la cual se sustentan las reglas de precios de transferencia en el Perú, en el Capítulo II antes indicado, comprende los artículos 32° y 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el Artículo 24° y los artículos 108° al 119° (Capítulo XIX - Precios de Transferencia) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. El Decreto Legislativo N° 1312 publicado el 31 de diciembre del 2016, modificó la Ley de Impuesto a la Renta, mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

c. Análisis económico de la cesión de cuentas por cobrar

El análisis económico comprende la identificación de la parte examinada VELITO Perú, la metodología de análisis, y descripción de los resultados y conclusiones para la transacción.

Asimismo se revisa la información financiera:

- Saldo de la deuda al 30.06.2019
- Proyecciones de ingresos, y costos y gastos de VELITO Perú al 31.12.2018
- Los términos contractuales previos a la cesión de posición contractual, se analizaron, se determina que quién asume el riesgo contractual, de incobrabilidad es VELITO Chile en favor VELITO HOLDING Chilea, se solicita que emita una *comfort letter*.

- Los riesgos asociados son de relevancia económica, pues generan beneficios o pérdidas que derivan de cesión de las cuentas por cobrar.
- d. Observaciones: Continuando con el análisis, se selecciona el mejor método, desde el método del precio comparable no controlado hasta el método de margen neto transaccional, observando que no se ajustan por lo cual se aplicarían otros métodos.
- De acuerdo con lo indicado en el artículo 32 A de la LIR, “cuando por la naturaleza y las características de las actividades y transacciones no resulte apropiada la aplicación de ninguno de los métodos anteriores, podrá acudir a la aplicación de otros métodos”. En el caso bajo análisis, dado que se trata de establecer el valor de mercado de las cuentas por pagar de VELITO Perú, se consideró apropiado recurrir a metodologías de valorización financiera. De manera específica, a partir de una estimación del cronograma de pagos de la deuda construido tomando en consideración la capacidad de pago esperada de VELITO Perú, se genera un flujo de amortizaciones e intereses el cual se trae a valor presente.

La valorización se ha realizado al 31 de diciembre del 2018, fecha de los últimos estados financieros auditados y los flujos generados a partir del 1 de enero 2019.

- El periodo de proyección es de 11 años (2019 - 2029), que es el periodo en el cual VELITO Perú terminaría de pagar la deuda a VELITO Chile.
- Así también se proyectó el FCF (*Free Cash Flow*) resulta de la suma del EBITDA (ganancia antes de impuestos y depreciación) proyectado, menos los cambios en el capital de trabajo, menos Impuestos y CAPEX (inversiones en bienes de capital que generan beneficios).

Para fines de evaluar el valor de mercado de la deuda, se requiere estimar el valor presente de los flujos que provendrán de la cobranza de dicha deuda.

- La tasa de descuento que se aplica en la estimación refleja adecuadamente el riesgo de cobranza de la deuda. Una vez que la posición contractual que posee VELITO Chile relacionada con las cuentas por cobrar a VELITO Perú sea cedida a una parte

vinculada VELITO Holding Chile, de manera inmediata esta última procederá a realizar la cobranza de la deuda a través de una capitalización de dicha deuda. Por lo tanto, se evidencia que el riesgo de cobranza no resulta significativo. En cualquier caso, la tasa de descuento que refleja adecuadamente el valor de mercado de la deuda es equivalente a la tasa de interés de mercado que dos terceros estarían dispuestos a pactar por una deuda en condiciones similares. Por lo tanto, se procedió a evaluar si la tasa pactada entre las partes es consistente con el principio de valor de mercado.

Se describe el análisis:

- Se realiza una comparación externa de las operaciones financieras se ha realizado considerando la información que se encuentra disponible en el mercado financiero peruano.

A partir de esta información, se procedió a calcular el rango intercuartil:

**Tabla 5: Ejemplo Velito, rango intercuartil**

Fecha	Percentil 25	Mediana	Percentil 75	Tasa pactada	Resultado
Promedio anual 2018	4.26%	5.21%	6.07%	<b>5.42%</b>	<b>Dentro</b>

Se obtiene la tasa pactada de interés 5.42% entre las partes refleja el valor de mercado.

En ese sentido, la tasa de descuento para estimar el valor presente de los flujos que provengan de la deuda se puede razonablemente realizar utilizando una tasa de descuento igual a la tasa de interés pactada entre las partes.

- Luego se elabora un cronograma de pago con los supuestos:
  - Tipo de cambio
  - Importe de la deuda por cobrar
  - Monto de la deuda a ceder
  - Intereses del saldo
  - Capacidad de pago
  - Amortización de la deuda
  - Cálculo de deuda

Por consiguiente, se calcula el valor presente de los flujos estimados y descontando la tasa de intereses para este caso 5.42% anual.

El resultado obtenido es que el valor presente de la deuda es igual a su valor nominal.

En el Capítulo IV retomamos el caso y discutimos supuestos bajo *Tax Compliance*.



## CAPITULO IV

### DISCUSIÓN

La globalización y el desarrollo de la economía ha impulsado el crecimiento de las transacciones entre los grupos económicos, nacionales e internacionales, lo que ha dificultado la labor de recaudación de las administraciones tributarias, quienes han implementado medidas internas alineadas con las directrices de la OCDE a fin de garantizar la recaudación en su Estado.

En ese sentido las obligaciones tributarias de las organizaciones multinacionales pasan a tomar relevancia, surgiendo el concepto de *Tax Compliance*, cuya base es la transparencia, confianza y colaboración con la administración tributaria, alineada a la estrategia del negocio.

Pasamos a describir los riesgos

#### 4.1. Riesgos

Las reglas de precios de transferencia plantean desafíos para los grupos multinacionales, pues deben revisar mucho más las transacciones intragrupo a fin de identificar riesgos potenciales desde la valorización hasta el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales.

Los riesgos de incumplimiento conllevan a realizar los esfuerzos necesarios en la organización, a fin de implementar el programa de *tax compliance* de obligaciones formales y sustanciales de precios de transferencia entre Perú y Chile.

Hemos identificado tres principales riesgos asociados a obligaciones y valorización de precios de transferencia, que pasamos indicar:

##### 4.1.1. Sanciones

Implementar una cultura de *Tax Compliance*, también incluye hacer de conocimiento de los actores las sanciones que las Administradoras de Tributas imponen a la organización.

Internacionalmente, como lo tratamos en el capítulo precedente, las sanciones por no contar con la documentación sustentatoria (obligación formal) en la mayoría de las jurisdicciones participes del proyecto BEPS se

rigen conforme a las directrices de la OCDE. Por tanto, las sanciones pecuniarias pueden ser:

- Importe fijo por omisión por ejercicio gravable
- Importe variable en función a la omisión.

En el Perú, el Código Tributario peruano establece en su libro cuarto las infracciones, sanciones y delitos:

Art. 177° recoge la infracción: (27) “no exhibir o presentar la documentación o información que respalde las declaraciones juradas informativas: reporte Local, reporte País por País y Reporte Maestro el cálculo de precios de transferencia. Sustento documentario, comparables. La infracción asciende a 0.6% de los ingresos netos (no menor al 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT)”.

#### **4.1.2. Ajustes de precios**

La evolución de fiscalidad internacional permite que las administraciones tributarias de los Estados puedan realizar ajustes de precios de transferencias sobre las transacciones entre partes vinculadas.

##### **a. Ajustes primarios**

El ajuste primario de transacciones entre partes vinculadas surge como resultado de un proceso de fiscalización, realizado por la Administración Tributaria del Estado, al observar que el precio, margen o contraprestación convenido difiere del realizado entre terceros independientes acorde con el principio de plena competencia. Para ello se basa en las declaraciones (Reportes Formales), libros contables y documentación sustentatoria. El ajuste se realiza porque el precio pactado origina menores beneficios imponibles en su Estado.

##### **b. Ajustes secundarios**

El ajuste secundario surge como resultado del ajuste primario, concilia lo contable con el ajuste y determina una transacción ficticia, la cual podría ser sujeta a tributación de acuerdo con la legislación de cada Estado.

##### **c. Ajuste correlativo**

El ajuste correlativo nace como resultado del ajuste primario en un Estado que determina mayor beneficio imponible, lo cual puede conllevar a que se configure la doble tributación entre las empresas relacionadas, sin embargo, esta situación se puede evitar si la empresa del otro Estado puede aplicar el ajuste correlativo.

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, (2017 pp.39-577) señala que el ajuste se realiza con el fin de distribuir coherentemente los beneficios entre los dos países.

Es así como, se aplica el ajuste cuando se determina que la transacción rectificadora que la generó no estaba a valor de mercado (plena competencia).

Cabe señalar, que los convenios bilaterales permiten llevar a cabo los ajustes.

Por ejemplo, La empresa A situada en el Estado H es sujeta a fiscalización de precios de transferencia por parte de Administración Tributaria, producto de ello incrementa su beneficio imponible porque las transacciones con relacionadas se llevaron a valor de mercado (principio de plena competencia), se reajusta la determinación del impuesto a la renta de la Empresa H. Por su parte la empresa relacionada B ubicada en el Estado F, recibe doble imposición, por lo que debiese poder deducir el mayor beneficio imponible de la empresa A por la transacción realizada. Un tema adicional que se puede traer a colación es que, si las transacciones se llevan cumpliendo con el principio de plena competencia, hubiera transferido los beneficios a través de dividendos regalías o préstamos a su empresa relacionada.

#### **4.1.3. Test de Beneficio**

El *test* de beneficio se introdujo en la Ley del Impuesto a la Renta peruano mediante el Decreto Legislativo N° 1312 del 2016, como requisito para justificar la deducción de costos o gasto, para transacciones entre partes vinculadas, en la determinación del impuesto a la renta empresarial cumpliendo con el principio de plena competencia.

Cabe señalar, que a menudo, la administración tributaria, en el ejercicio de su labor de fiscalización, cuestiona la deducción de gastos aduciendo falta de fehaciencia o señalando que la operación no es real, sobre todo en transacciones intragrupo.

Dicho cuestionamiento, como lo señala, García, Marcial (2018 pp. 263-290), *“Con frecuencia los negocios entre partes vinculadas pueden ser objeto de maniobras tendientes a reducir o eliminar su impacto impositivo global, a través de los precios que acuerden entre ellas, trasladando de ese modo sus ganancias hacia la jurisdicción fiscal o compañía que más les beneficie”*

La modificación introducida en la ley del Impuesto a la Renta guarda relación con la Acción 10 del plan BEPS que se soporta en dos aspectos:

- Efectiva prestación de servicios.
- Valorización de acuerdo con el principio de plena competencia.

Bajo ese contexto, la deducción de los gastos, para la determinación del impuesto a la renta, se soportan en el principio de causalidad, art. 37° LIR “se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantenerla”.

Se cuenta con pronunciamientos del Tribunal Fiscal N° 05198-5-2006, 8281-5-2008, 06764-1-2016 y 02658-1-2017 (ver Anexo IV) que señalan que los comprobantes por sí solos no cumplen con el principio de causalidad, sino que además se debe demostrar la fehaciencia de la transacción.

Ahora bien, en el caso de servicios el *test* de beneficio establece que en adición a lo que estable la LIR se debe proporcionar documentación e información para deducirlo los costos o gastos:

- Que el servicio prestado otorgue valor económico o comercial para quien lo recibe, mejorando o manteniendo su posición comercial.
- Que la documentación o información evidencie la prestación efectiva del servicio, la naturaleza y necesidad.
- Costos y gastos incurridos para brindar el servicio más margen a valor de mercado cumpliendo con el principio de plena competencia.

El cambio obliga que se sustente la sustancia de la transacción bajo precios de transferencia para deducirlo en la determinación del impuesto a la renta

empresarial. La administración tributaria por su parte, solicita que dicho sustento se evidencie suficiente y competente de las transacciones entre partes vinculadas.

Por lo cual el *Compliance* de obligaciones de precios de transferencia puede mitigar las sanciones, del grupo multinacional mediante el otorgamiento de incentivos para lograr contar con los sustentos documentaciones al realizarse las transacciones y conservar adecuadamente cada soporte.

#### **4.1.4. Acuerdos bilaterales de Intercambio de información tributaria**

Las administradoras tributarias han suscrito acuerdos de intercambio de información, lo cual les permite acceder información sensible de cada jurisdicción. En vista de ello mantienen acuerdos de confidencialidad. Los convenios para evitar la doble tributación incluyen la cláusula de intercambio de información.

El acuerdo constituye una herramienta para las administraciones tributarias de los Estados que les permiten combatir la erosión de la base fiscal en su jurisdicción.

Los países con los que Perú tiene implementado el acuerdo bilateral de intercambio de información tributaria según Orientación Sunat, Comunicación Reporte País por País 2017 son:

**Tabla 6: Acuerdos bilaterales de intercambio de información tributaria (Perú)**

De la Jurisdicción	A la Jurisdicción		
Perú	Andorra	Hong Kong, China	Noruega
Perú	Argentina	Islandia	Pakistan
Perú	Australia	India	Polonia
Perú	Bélgica	Indonesia	Portugal
Perú	Brazil	Irlanda	Eslovaquia
Perú	Bulgaria	Italia	Eslovenia
Perú	Chile	Japón	Suiza
Perú	Colombia	Jersey	Reino Unido
Perú	Croacia	Corea	Uruguay
Perú	República Checa	Letonia	Holanda
Perú	Dinamarca	Malasia	Nueva Zelanda
Perú	Estonia	Malta	Grecia
Perú	Francia	Mauricio	Guernsey
Perú	Alemania	México	
De la Jurisdicción	A la Jurisdicción		
Islandia	Perú		

Fuente: Deloitte (2018).

El intercambio de información se ha implementado como respuesta al incremento de transacciones multinacionales, con el fin de que las administraciones tributarias identifiquen los riesgos de precios de transferencia y aseguren la recaudación tributaria en su Estado.

Es así, que el riesgo del intercambio de información asociado a precios de transferencia conlleva a la fiscalización del grupo económico en cada Estado donde se encuentran situados, por lo que es indispensable contar con un tax compliance a fin de realizar una correcta determinación de la obligación tributaria en cada jurisdicción.

#### **4.1.5. Norma XVI Clausula Anti-elusiva del Código Tributario peruano**

Como indicamos en el numeral 1.1.1. Componente ético, el código tributario peruano recoge en su título preliminar la Norma XVI de calificación, elusión de normas tributarias y simulación, la cual ha tomado gran relevancia en las organizaciones empresariales pues activaron los párrafos: segundo al quinto con la incorporación de su reglamento Decreto Supremo N° 145-2019-EF, la cual entró en vigor el 7 de mayo de 2019.

La norma XVI, de acuerdo con la exposición de motivos, tiene por objeto otorgar los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti elusiva general, con lo cual todos los actos, hechos y situaciones producidos desde el 12 de julio 2014 no prescritos son plausibles de ser recalificados por la administración tributaria.

Con el componente de que la Norma protege los intereses nacionales, respecta y defiende la Constitución y el ordenamiento jurídico, asegurando el reparto justo de la carga tributaria entre los deudores tributarios del país, alineada a la tendencia mundial de combatir conductas elusivas, otorga facultades a la administración tributaria para recalificar el hecho económico, incorporando en su art. 6° un listado de situaciones que sirven de señalización a los fiscalizadores, con el fin de detectar situaciones en las que se podría aplicar la cláusula anti-elusiva.

Si dichas situaciones incluidas en el art. 6° prueban que se evitó el hecho imponible, se redujo la base imponible o deuda tributaria, se obtuvo saldos o créditos a favor, entre otros mediante la concurrencia de actos artificiosos o impropios que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos obteniendo un ahorro o ventaja tributaria.

Asimismo, probado que se identificaron circunstancias descritas en el párrafo anterior, se considera dentro de la evaluación y análisis de actos, situaciones o relaciones económicas como la forma en que se celebraron o ejecutaron los actos, la sustancia, la oportunidad, el resultado obtenido, entre otros.

El reglamento no define de acto artificial o impropio, lo cual implica un margen de apreciación para determinar el contenido y alcance de dichos conceptos jurídicos. Las organizaciones empresariales se enfrentan a una norma que no le otorga predictibilidad jurídica.

La norma otorgaba responsabilidad solidaria a los directores, gerente general, gerente financiero o quien haga sus veces, que participó en el diseño, aprobación o ejecución de actos previstos en la norma anti-elusiva general, con el reglamento se atenuó, brindando responsabilidad administrativa y la posibilidad de notificar su disconformidad del acuerdo antes del inicio del proceso de fiscalización.

Todo lo expuesto nos lleva a aplicar el *tax compliance* con el debido cuidado y ética a las estrategias del negocio, pues la Administración Tributaria

peruana analizará los parámetros de fondo, la sustancia del hecho imponible (transacción entre partes vinculadas, caso de estudio), y la forma en las fiscalizaciones, que también contemplan las de Precios de Transferencia, de carácter definitivo.

## **4.2. Tax Compliance**

El *tax compliance* es considerado como una relación de intercambio entre los contribuyentes que pagan sus impuestos y los bienes y servicios públicos que reciben a cambio, como lo señalaron Calderón, José y Quintas, Alberto (2015 pp. 9-21).

Los impuestos apoyan el funcionamiento de la sociedad y la economía, tienen impacto financiero en las organizaciones, por lo cual es relevante conocer y alinear las decisiones, acciones y estrategias del negocio a la legislación tributaria.

La planificación y estrategia fiscal es la respuesta de las organizaciones a la legislación a veces poco clara, a menudo para ahorrar gastos y en el contexto internacional para evitar la doble tributación, como lo señalaron Calderón, José y Quintas, Alberto (2015 pp. 9-21).

Los precios de transferencia son un tema relevante para los grupos económicos porque un pequeño ajuste en los márgenes de utilidad puede conllevar a un significativo ajuste impositivo.

En el ejercicio del *tax compliance* debemos realizar una revisión profunda de las políticas de precios de transferencia del grupo multinacional a fin de garantizar que se alinean a las necesidades operativas del negocio y que no existen riesgos importantes de PT. Si existen riesgos, se evalúan las acciones correctivas y se realizan acciones que las mitiguen.

Cabe señalar, que el *tax compliance*, está relacionado con factores como lo señala Ho, Daniel y Wong, Brossa (2008): el económico, psicológico, sociólogo y político. Partiendo del económico basado en el nivel de ingresos, tasa de impuestos, psicológico el porcentaje de multas (penalización), además del componente de percepción del contribuyente de los beneficios de los servicios públicos. Y por último las auditorías.

También señalan que favorece el *tax compliance* que las normas sean claras y fácil de entender por las organizaciones.

### **4.2.1. Componente Ético**

Como señalan Ho, Daniel y Wong, Brossa (2008), la ética abarca un sistema de creencias que se apoya en una visión particular de la moralidad que conlleva a hacer lo correcto o lo errado. Bajo el razonamiento ético el riesgo de ser detectado influye en el comportamiento.

Así también refieren a Kohlberg (1969) quien señala que “dependiendo del desarrollo socio-moral, los individuos formulan juicios éticos”. En la etapa 5 y 6 del del desarrollo socio-moral se contempla el comportamiento ético y tributario (respeto al orden social y el respeto a la ley).

La elección ética en materia tributaria depende de la moral de cada individuo.

Como resultado de ello, las administraciones tributarias asumen el rol de control y comando, por lo que las organizaciones empresariales deben adoptar un comportamiento en línea con los principios legales y éticos en el proceso de toma de decisiones.

La postura ética que adopta el contribuyente se refleja en el *tax compliance*.

El *tax compliance* no solo es el cumplimiento de normas tributarias, sino se basa en el análisis e interpretación de la legislación tributaria que le es aplicable alineada a la estrategia del negocio (visión global). Se enfatiza que el análisis y la interpretación de la legislación en materia tributaria tiene que contar con el componente ético.

La experiencia laboral en el área de *tax compliance*, nos conduce a afirmar que las fiscalizaciones tributarias tienen un efecto disuasor del incumplimiento. También, cabe señalar que la ética sirve de pauta cuando nos enfrentamos a dilemas tributarios morales.

En esa línea, es relevante considerar, que con la reglamentación de la Norma XVI del Código Tributario peruano, se regularon los parámetros de fondo y forma, con lo cual se considera que la ética es un tema muy importante en el *tax compliance* y en la planificación fiscal de las organizaciones, pues se trata de la recalificación de las transacciones económicas, mediante un listado no limitativo ni excluyente de situaciones que sirven de señalización para auditores en las fiscalizaciones tributarias para detectar casos de elusión; entre las cuales se incluye el ajuste al valor de mercado (precios de transferencia), reorganizaciones societarias, entre otras, lo cual refuerza el objetivo de esta investigación.

#### **4.2.2. Buenas prácticas de Gobierno Corporativo**

Es un código de actuación de cada organización. Internacionalmente Principios de Buen Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20 (2016) brinda una definición, la cual señala que el “gobierno corporativo de una sociedad implica el establecimiento de un conjunto de relaciones entre la dirección de la empresa, su consejo de administración, sus accionistas y otros actores interesados.” Asimismo, establece la distribución de derechos y responsabilidades entre las partes interesadas que se encuentren interesadas en la organización (sociedad).

En esa misma línea, OCDE señala que el objetivo del gobierno corporativo es otorgar un ambiente de confianza, transparencia y de rendición de cuentas de las transacciones a los inversionistas a largo plazo, favoreciendo la estabilidad financiera e integridad en los negocios.

Es así como la normativa de gobierno corporativo vertida por la OCDE se adapta a la realidad de cada país para que pueda aplicarse, en el marco jurídico, económico y cultural. Se emitieron para empresas que listan en bolsa, sin embargo, se consideran una herramienta útil para el resto de las organizaciones.

Asimismo, un buen gobierno corporativo establece relaciones entre los *stakeholders*, como son los órganos de dirección, administración, accionistas y otros interesados, y proporciona la forma de alcanzar los objetivos.

El buen gobierno corporativo está conformado por un conjunto de principios, los mismos que reconocen los intereses de las partes, desde como los de los empleados y accionistas y la contribución al logro de los objetivos de la organización. Vela, por otros factores que también influyen en la toma de decisiones, como el medio ambiente la ética o prácticas que vulneren la toma de decisiones fiscales (*tax compliance*).

Un buen gobierno corporativo basado en principios ético y *tax compliance* desempeña un rol importante el momento de tomar decisiones económicas para lograr sus objetivos empresariales y otorgar confianza a los inversores y los *stakeholders*.

Los Principios de Buen Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20 (2016) señalan: “la calidad del gobierno corporativo influye en el coste que tiene para las empresas el acceso al capital necesario para su crecimiento, así como en la

confianza que necesitan aquellos que aportan -directa o indirectamente- dicho capital para participar en la creación de valor de una forma justa y equitativa”.

Es entonces que, las buenas prácticas de gobierno corporativo inciden en el aspecto financiero, así como en el tema reputacional, la percepción que tienen los *stakeholders* de la organización juegan un rol muy importante, al cual se suman los medios de comunicación y ahora en las redes sociales, ello impulsa a las organizaciones a la adopción de un buen gobierno corporativo.

Al interior de las organizaciones, es fundamental que se implemente en las políticas buenas prácticas, la ética, la autorregulación y el tax compliance, las cuales se vinculan con el gobierno corporativo y el compliance. La organización es responsable del cumplimiento tributario.

Es así como, lo explicamos en el Capítulo II, la conciencia tributaria, conlleva a la interiorización de una conducta de cumplimiento de deberes tributarios con el fin de evitar riesgos. También significa el cumplimiento voluntario, sin necesidad de coacción para con las obligaciones tributarias. Por último, del beneficio que otorga a la sociedad.

Por lo tanto, el gobierno corporativo como el compliance son actividades al interior de la organización, independientes pero que se relacionan debido a que la primera observa el desenvolvimiento de la organización y la segunda previene los riesgos que implican el incumplimiento.

El buen gobierno corporativo se implementa en la organización mediante un marco de sistemas de autorregulación, compromisos voluntarios y prácticas empresariales.

La dación de políticas de buen gobierno corporativo debe ser elaborada por las distintas autoridades de la organización (multidisciplinarias) capacitadas para realizar esa labor.

Las labores de supervisión, control y acciones de cumplimiento se realizan por órganos funcionalmente independientes, que puedan rendir cuentas y ejercer sus potestades.

El buen gobierno corporativo garantiza el *tax compliance* pues nos permite transparentar la información financiera, y en línea con el tema de investigación, comunicar a los inversores las transacciones materiales que lleva a cabo la

organización con sus partes vinculadas y las condiciones de estas (precios y cómo agregan valor al grupo).

Así también, se autorregula, cuenta con auditorías y comité revisores para otorgar transparencia de lo que ocurre con la organización a los inversores.

En síntesis, el gobierno corporativo y el compliance, están estrechamente relacionados pues ambos buscan que la organización sea transparente, eficiente y sobre todo incrementar su reputación y competitividad, con el fin de atraer inversores, así lo refiere OCDE (2016), Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20.

#### **4.2.3. Deber de cuidado**

Continuando con los componentes que favorecen el tax compliance en las organizaciones pasamos a revisar el deber de cuidado.

Según señalan Matthew, Whalley y Cris, Guzelian (2017), la gestión del riesgo operacional está diseñada para que la organización cumpla con el deber de cuidado, sin embargo, la falta de conocimiento del marco legal e información permite que se realicen acciones de *compliance*, para el caso de estudio, *Tax Compliance* que mitigue los riesgos económicos y reputacionales de los inversionistas chilenos en el Perú.

El deber de cuidado equilibra la necesidad de las organizaciones de obtener beneficios económicos y la ética. Por lo que las decisiones de hoy, con el conocimiento los resultados o consecuencias soportadas en la gestión de riesgos y ética, pueden mitigar resultados adversos cuando se fiscalicen, las transacciones entre partes vinculadas, en los próximos años.

El debido cuidado, es otro elemento para considerar en el denominado *tax compliance* porque nos permite evaluar, analizar y conocer los riesgos y perjuicios que se pueden producir en la organización. Así como la probabilidad de perjuicio y la implementación de políticas de disuasión de riesgos.

Estas aproximaciones se aplican en el caso materia de investigación *tax compliance* de obligaciones formales y sustanciales de precios de transferencia entre Perú y Chile porque:

- a. Contamos con la legislación del impuesto a la renta de Perú y Chile que incluye la normativa de Precios de transferencia.
- b. El CDI Perú – Chile.

- c. Las directrices de OCDE que son *soft low* en las acciones 8 a 10 y la acción 13 de documentación formal.
- d. Los acuerdos contractuales.
- e. Política interna del grupo multinacional.
- f. Buen gobierno corporativo.

Toda la normativa se relaciona entre sí al aplicarla a cada caso, por ejemplo, en el Capítulo II tratamos un caso de estudio de cesión de posición contractual de cuentas por cobrar que mantenía la matriz en Chile con su filial peruana.

En este caso se observaron los términos contractuales del acuerdo de préstamos que mantenían la matriz con su filial (análisis funcional)

Segundo se analizó las normas de precios de transferencia en Chile, las cuales no se aplicaban en la transacción entre la matriz y la Holding por la cesión de posición contractual. En Perú se evaluaron las normas de precios de transferencia de la transacción ya que, cualquier variación el precio, genera renta pasiva de fuente peruana.

Se revisó el convenio para evitar la doble tributación entre Perú y Chile vigente.

Las buenas prácticas de gobierno corporativo del grupo multinacional, así también cabe señalar que la matriz cotiza en bolsa en Chile.

La ética, el deber de cuidado y buen gobierno corporativo, son prácticas que promueven la implementación del *tax compliance* de forma natural en la organización.

#### **4.3. Labor del *Tax Compliance***

El principal problema que enfrentan los grupos económicos que realizan transacciones intragrupo nacional o internacional es la determinación del valor de mercado cumpliendo con el principio de plena competencia.

En el capítulo II hemos recogido problemática partiendo del análisis funcional, análisis de comparabilidad de las típicas transacciones entre partes vinculadas para lo cual hemos aplicado la normativa de precios de transferencia según los lineamientos de la OCDE.

Por lo que vamos a desarrollar lineamientos de *Compliance* aplicados a los precios de transferencia, pues el ajuste de valor a los que pueden ser sometidos, generan gran impacto en las organizaciones, de inversores chilenos.

Los precios de transferencia sustentan el valor del mercado, bajo el principio de plena competencia de las operaciones entre partes vinculadas.

La aplicación del *Compliance*, conlleva a implementar una estrategia fiscal y compromiso general, con el fin de desarrollar buenas prácticas tributarias en el desarrollo de la actividad empresarial, que se basan en tres elementos;

- a. Mitigar oportunidades de incumplimiento.
- b. Asistir activamente a fin de facilitar el cumplimiento.
- c. Sancionar la falta de cumplimiento.

#### **4.4. Programa de *Tax Compliance***

La implementación del programa de *Compliance* comprende instaurar un proceso para determinar, controlar y revisar precios de transferencia en función al volumen, complejidad y nivel de riesgos, por ello se deben a llevar a cabo los siguientes pasos:

1. Implementar sistemas internos de información y control de riesgos fiscales, con la finalidad de mitigarlos.
  - Comunicar al área de *Compliance* de las transacciones que se llevaran a cabo con las partes relacionadas, ya sea por la creación de productos y/o servicios, hasta por la reestructuración de organización (transferencia de acciones, creación de nuevas sociedades, cesión de posición contractual, entre otros), a fin de evaluar el cumplimiento del principio de plena competencia en la fijación de precios (precios de transferencia), pues tiene implicancias en los impuestos recaudados en las jurisdicciones de las empresas relacionadas participantes.
  - Contar con el soporte de la segmentación de los estados financieros razonable, con el fin de analizar las transacciones a partir de las diferentes funciones y sustentar la atribución de precios cumpliendo con el principio plena competencia.
  - Analizar la asignación equitativa de impuestos entre las jurisdicciones evitando la doble imposición.
  - Realizar el análisis funcional de la transacción, adecuada justificación de la transacción.
  - Analizar si la transacción es bajo valor añadido o del *core business*.
  - Atribuir la remuneración a la transacción.

- Documentar la transacción contratos y otros que demuestren que el servicio se prestó y agregó valor.
2. Transparentar la información tributaria a las entidades administradoras tributarias. Mediante la entrega oportuna de reportes solicitados de manera pertinente y consistente.
- Contar con la documentación que permita probar la determinación de precios. Esta tiene que incluir como sustento de la comparabilidad, los mercados y la información financiera.
  - Estimar el precio dentro del rango intercuartil cercano a la mediana, ya que la determinación de precios de transferencia no es una ciencia exacta, tanto el contribuyente como la Administración Tributaria pueden aplicar una metodología diferente. Ejemplo la empresa utiliza el método CUP, pues considera que sus comparables internos cumplen con las características exigidos en el análisis funcional, sin embargo, la Administración Tributaria considera que para la evaluación el mejor método es Margen Neto.
  - Sustentar en la evaluación del precio de transferencia el punto de vista comercial (estrategias del negocio) en la aplicación del principio de plena competencia, ya que genera controversia con la Administración Tributaria, pues no lo considera en su evaluación.
  - Las transacciones deben documentarse de forma simultánea a su realización y evitar reconstrucciones que pueden ser sujeto a olvido o desvinculación de aquellos quien participaron en su estructuración y valuación de costos.
  - El reporte local y reporte país por país deben estar elaborados como máximo en la misma oportunidad para presentar la declaración jurada anual de impuestos. Por ello se debe confiar la elaboración de los reportes a firmas externas, ya que el reporte país por país será intercambia con otras jurisdicciones.
  - No todas las transacciones son relevantes en tamaño y sentido económico, por lo cual se debe realizar la distinción a fin de no desgastar a contribuyente documentando la operación.
  - Indispensable es conservar el sustento documentario durante el plazo exigido por las normas internas para la prescripción, sin embargo, las transacciones pueden seguir realizándose por lo cual se debe de contar con un archivo permanente, que contengan los contratos, la valorización

y el método utilizado para la aplicación de márgenes. Estos archivos deben siempre actualizarse, incorporando adendas y si lo amerita las actualizaciones de los márgenes.

- Las administradoras tributarias, requieren que los documentos se presenten en el idioma local, lo cual es costoso y sobre todo puede demandar tiempo, por lo que se debe contar con la traducción del contrato.
3. Interpretar la normativa mediante instrumentos jurídicos aceptados. Para ello se debe contar con un equipo de especialistas independientes que evalúen la operación, si es posible contar con una segunda opinión.
    - Evitar que la Administración Tributaria, con sustentos jurídicos, señale que la determinación de los precios de transferencia no se ajusta al principio de plena competencia. La posición de la empresa debe ser firme y motivada por la normativa vigente, avalada con los argumentos del equipo de especialistas legales, económicos y financieros que evaluaron la operación, garantizando el cumplimiento del principio de plena competencia.
  4. Brindar a la administración tributaria, las facilidades en las fiscalizaciones o requerimiento, otorgando, en los plazos establecidos, la información suficiente y competente requerida, a fin de brindar la confianza de que la organización opera con ética.
    - La carga de la prueba es una práctica que se incluye en el proceso de inspección de parte de las áreas administrativas y contenciosas a fin de cooperar otorgando la información requerida por la Administración Tributaria de buena fe.
    - El no cooperar faculta a la Administración Tributaria calcular de oficio los beneficios con la información que disponga.
    - Conservar información relativa a la comparabilidad y operaciones no vinculadas (marco temporal: fecha de origen de la recopilación y elaboración). Puesto que refleja el proceder de las partes no vinculadas en el entorno económico en el que se llevó a cabo la transacción con la vinculada.
  5. Adoptar políticas de precios de transferencia de acuerdo con los estándares emitidos por la OCDE, a fin otorgar transparencia a las transacciones transfronterizas del grupo empresarial y obligaciones formales. Implica el análisis previo de las transacciones con vinculadas y las características de relevancia económica o factores de comparabilidad.

- Delimitar los ejercicios económicos incluidos en el análisis.
- Análisis preliminar de las condiciones de la operación con la parte relacionada.
- Análisis funcional de la transacción con partes relacionadas. Seleccionar el método de precios más adecuado para la transacción. Indicador financiero que será analizado. Identificar factores de comparabilidad.
- Revisar comparables internos, si existieran.
- Identificar las bases de comparables externos fiables, cuando sean necesarios.
- Determinación del principio de plena competencia de la transacción.
- Seleccionar el método más apropiado y el indicador financiero que permita establecer el precio.
- Seleccionar a los comparables no vinculados con las características de la transacción evaluada.
- Establecer y realizar los ajustes de comparabilidad necesarios.
- Determinar el precio que cumple con el principio de plena competencia.

El proceso descrito puede repetirse las veces que sea necesario hasta obtener el método más apropiado.

6. Elevar el umbral de diligencia, estableciendo un estándar más completo y subjetivo, de transparencia en la cadena de valor, estableciendo las funciones, activos y riesgos de cada transacción transfronteriza y develar la estructura del grupo multinacional.
  - Asegurar en Perú la deducción de gastos y costos la determinación del Impuesto a la Renta de la sociedad, aplicando el *test* de beneficio.

La organización, al contar con una cultura de cumplimiento, el tax compliance es más sencillo de implementar en el sentido de que están sensibilizados en la importancia del cumplimiento asociado a las estrategias del negocio.

#### 4.5. Caso de Estudio

Continuando con el caso de estudio del Capítulo III, exponemos algunos temas discutibles:

- La transacción de cesión de cuentas por cobrar entre empresas chilenas no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de normas de precios en Chile, ya que sólo se aplica a transacciones transfronterizas.

- El artículo 64° del Código Tributario chileno, permite a SII impugnar las transacciones para determinar la base imponible, impugnar el valor acordado entre las partes, cuando considere que se llevaron a cabo por debajo del valor corriente en plaza (mercado).
- En el caso de fusiones o divisiones, el inciso 4) del art. 64° del Código Tributario Chileno establece la neutralidad fiscal en la medida que se mantengan los valores asentados en los registros contables.
- En reorganizaciones, donde el aporte es en especie, como el el caso cuentas por cobrar cedidos por VELITO Chile a favor VELITO HOLDING Chile, de una entidad relacionada VELITO Perú, es exceptuada de la aplicación del art. 64° del Código Tributario chileno, como se señala en la Revista de Estudios Tributarios N° 18 (2017), del Centro de Estudios de la Universidad de Chile, “el dinero no se puede tasar, porque un peso no vale más que su valor facial”.
- Se aplica un paso adicional con el fin de garantizar la cesión de cuentas por cobrar, entre empresas no domiciliadas, la certificación de créditos ante Administración Tributaria peruana. Ante ello, se recibe respuesta por parte de la Administración Tributaria en la que se señala que dicha certificación no se encuentra dentro de los alcances y conceptos establecidos como costo computable. Agrega que el costo computable solo aplica a transferencia de bienes.

Cumpliendo con el programa de *Tax Compliance* la transacción pasó por varias etapas de revisión de expertos en temas societarios, tributarios y contables quienes elaboraron informes de impacto sobre impuesto a la renta empresarial, seguido del informe de rentas sobre el convenio para evitar la doble tributación entre Perú y Chile. Así también, se recabó diversas opiniones de recodidas firmas auditoras de precios de transferencia, a quienes se solicitó elaboraron el estudio de precios de las cuentas por cobrar en Perú. Concluyen luego de tener la visión global del reordenamiento (reestructuración empresarial) que todos los aspectos que se podían presentar como contingentes mediante el *tax compliance* realizado, fueron mitigados.

## CONCLUSIONES

1. El Perú es un país atractivo para los inversionistas, los aspectos macroeconómicos y el marco legal con regímenes especiales tributarios y, convenios de estabilidad jurídico tributario, lo favorecen.
2. Perú ha suscrito con Chile, el 08 de junio del 2001, el convenio para evitar la doble imposición y equilibrar la carga tributaria por las rentas obtenidas en los Estados, lo cual otorga al inversor cierta seguridad del beneficio a obtener.
3. Las normas de precios de transferencia en el Perú se aplican a contribuyentes del Impuesto a la Renta empresarial por transacciones con sus partes vinculadas o a aquellas que realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, sin embargo, Chile aplica precios de transferencia a residentes chilenos por transacciones transfronterizas y reorganizaciones empresariales internacionales.
4. Las transacciones entre partes vinculadas deben realizarse cumpliendo con el principio de plena competencia o *arm's length*, que se basa en la comparación de las condiciones en las que se realizan las transacciones con las partes vinculadas y terceros independientes en circunstancias comparables. Lo importante es conseguir una aproximación razonable del resultado de plena competencia basado en información fiable. En esa línea, los Estados han adoptado el principio de plena competencia, pues otorga un trato igualitario y no permite que surjan ventajas o desventajas fiscales.
5. La integración de las economías y mercados han evidenciado vacíos fiscales, que generan oportunidades de erosión de bases imponibles y traslados de carga tributaria.
6. Con frecuencia los grupos multinacionales proporcionan servicios a sus partes relacionadas, el objetivo que persiguen es ser eficientes. Por ello deben fijar la remuneración (precio) de la transacción en cumplimiento con el principio de plena competencia. Así también, la correcta asignación de costos. La documentación de precios de transferencia, soporta la determinación de los ingresos, costos o gastos de transacciones realizadas entre partes vinculadas.
7. Las directrices de la OCDE, que tienen un rol relevante articulando las medidas y políticas tributarias, que contribuyen al cumplimiento de objetivos de recaudación de los Estados. La Acción 13 de la OCDE, introdujo tres niveles de documentación relevantes como los reportes Maestro, País por País y Local. En el año 2017 Perú incorporó los tres reportes, sin embargo, Chile a finales

- del 2016, incorporó el Reporte País por País y la declaración Jurada Anual de Precios de Transferencia formulario N° 1907.
8. Las administradoras de tributos de Perú y Chile han incorporado estándares y recomendaciones internacionales emitidas por la OCDE sobre intercambio de información, tributación internacional, precios de transferencia, erosión de bases imponibles y combate contra la elusión tributaria.
  9. El Reporte País por País es el más importante, porque concentra las transacciones del grupo multinacional, evidencia las ganancias y pago de impuesto para cada jurisdicción. Cabe señalar que la carga impositiva en cada jurisdicción es diferente, Perú 29.5% y Chile 24% (renta empresarial), y si en adición a ello las empresas del grupo multinacional cuentan con convenios de estabilidad jurídico-tributaria que le estabilizan la tasa del impuesto, aún más. Este reporte es intercambiado por las administraciones tributarias para evaluar el riesgo de precios de transferencia, planificación de labores de fiscalizaciones y posiblemente ajustes de valor. Por ello la información debe incorporarse con cuidado y diligencia
  10. El *Tax Compliance* adapta a la organización a los requerimientos de negocios globalizados y equilibra los requerimientos del negocio con la regulación, asegurando su sostenibilidad.
  11. *Tax Compliance* aporta a la organización transparencia en sus relaciones con las administradoras de impuestos. Asimismo, cambia el paradigma de la organización e introduce la ética empresarial y buen gobierno corporativo, sobre todo cuando quiere ser más eficiente en los costos.
  12. El *Tax Compliance*, tiene como desafío mitigar riesgos de precios de transferencia, de remuneración la transacción (precio de plena competencia) hasta las obligaciones formales y sustancias, debido a la globalización y desarrollo de las económicas, con el incremento de las transacciones entre los grupos económicos transnacionales.
  13. En el ejercicio del *Tax Compliance* se realiza una revisión profunda de las políticas de precios de transferencia del grupo multinacional a fin de garantizar que se alinean a las necesidades operativas del negocio y que no existen riesgos importantes de PT. Si existen riesgos, se evalúan las acciones correctivas y se realizan acciones que las mitiguen.
  14. La aplicación del programa del *Tax Compliance* garantiza mitigar ajustes de precios, reliquidación de impuestos, desconocimiento de costos y gastos en la determinación del impuesto a la renta empresarial en Perú (*test* de beneficio).

## RECOMENDACIONES

1. A fin de implementar un programa de *Tax Compliance* en la organización se requiere conocimiento de la estructura, organización, funcionamiento y actividad, para adaptar la legislación que le es aplicable.
2. El implementar el *Tax Compliance* requiere procedimientos de control que permitan a las organizaciones realizar el seguimiento, identificación y solución, evitando riesgos asociados al incumplimiento como:
  - Riesgos de procedimiento: Falta de control y gestión de las obligaciones tributarias.
  - Riesgos de interpretación: interpretación no analizada y consensuada especialistas en la materia.
3. Contar con un programa de *Tax Compliance*, es una prueba de que la organización tiene la voluntad de cumplimiento de las obligaciones fiscales. Aporta transparencia, introduce la ética empresarial y buen gobierno corporativo.
4. El *Tax Compliance Officer*, debe ser un profesional especializado en materia fiscal, con conocimiento del sector y del negocio que pueda adaptar a la organización a las exigencias de los negocios globalizados y las exigencias fiscales internacionales. Conocer de normas de precios de transferencia del país y de los países que conforman el grupo económico, así como de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.
5. No ser *stopper* en la búsqueda de sinergias en los grupos económicos, sino velar por el cumplimiento del principio de plena competencia y de los aspectos formales que involucran las transacciones en cada una de las jurisdicciones, donde se encuentren las empresas.
6. Crear políticas de *Tax Compliance* que sean difundidas y que sean parte de la actuación de los miembros que conforman la organización.
7. Crear un canal de denuncias en el cual se pueda comunicar de algún asunto que pueda afectar el *Tax Compliance* y de alguna contingencia que se pueda estar generando en algún proceso, etc.

## REFERENCIAS:

TUO Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Recuperado de:  
<https://sunat.gob.pe/legislación/renta/tuo.html>

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 122-1994-EF.  
Recuperado de: <https://sunat.gob.pe/legislación/renta/reglamento.html>

Convenio entre la República del Perú y la República de Chile para Evitar La Doble  
Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en relación con el Impuesto a la  
Renta y al Patrimonio, Decreto Supremo N° 005-2003-RE.

Proinversión, (2016) ¿Por qué invertir en el Perú? Recuperado de:  
<https://fundacaoaip.pt/wp-content/uploads/2017/01/Por-que-invertir-en-Peru-2016.pdf>

Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales (DIRECON), (2018)  
Presencia de Inversión Directa e Capitales Chilenos en el Perú 1990 –  
diciembre 2017. Recuperado de [https://www.subrei.gob.cl/wp-content/uploads/2018/03/002\\_Presencia-ID-CI-en-Per%C3%BA-1990-dic2017.pdf](https://www.subrei.gob.cl/wp-content/uploads/2018/03/002_Presencia-ID-CI-en-Per%C3%BA-1990-dic2017.pdf).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), (2018)  
*Secretary – General´s Report to Ministers 2018*. Recuperado de  
<file:///C:/Users/ccarrillo/Downloads/SG%2527s%20Report%202018%20%255BEng%255D.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), (2018) *OECD  
TAX TALKS – Centre for Tax Policy and Administration*. Recuperado de  
<http://www.oecd.org/tax/beps/OECD-Tax-Talks-presentation-16-March-2018.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), (2014)  
*Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing*. Recuperado de  
<https://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

Gómez-Barreda, R. (2014) Cumplimiento Tributario de la Empresa: Marco Legal y Marco Ético */Legal and Ethical Framework for Tax Compliance by Corporations*. Recuperado de <https://search.proquest.com/docview/1537380675?pq-origsite=gscholar>.

Díaz, E. y Serrano, R. (2018) Precios de Transferencia en Chile: hacia dónde vamos. Recuperado de <http://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2016/09/28/Precios-de-transferencia-en-Chile-hacia-donde-vamos.aspx>

Contreras, Ernesto (2017) Auto-Ajustes de Precios de Transferencia y Normativa Aplicable Parte I. Recuperado de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/146197/Contreras%20Rojas%20Ernesto.pdf?sequence=1>

Resolución exenta N° 14 SII 31 de enero 2013. Recuperado de <http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2013/reso14.pdf>

Cueva, Alberto y Villalón Víctor (2016) Reforma a las Normas Legales sobre Precios de Transferencia en Chile. Recuperado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41101>

Ministerio de Hacienda, Ley sobre Impuesto a la Renta, Arts. 3, 10, 12, 38, 41D y 41E. Servicio de Impuestos Internos, Circulares 3 y 57 de 1998, 45 de 2001 y 72 de 2002 Circular N° 29 SII, julio 2013, Recuperado de [http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2013/circu29.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2013/circu29.pdf)

10 preguntas sobre BEPS, OCDE Recuperado de [www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf](http://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf)

OCDE (2014), Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters. Publicaciones de la OCDE: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>

OCDE (2013), Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios. Publicaciones de la OCDE: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OCDE (2012), Garantizando la confidencialidad: Guía de la OCDE sobre protección de la información con fines fiscales. Publicaciones de la OCDE: [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping\\_it-safe-reporte.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping_it-safe-reporte.pdf)

OCDE (2010), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de 2010. Publicaciones de la OCDE. Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>

OCDE (2015), Documentos sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13, Informe final 2015. Publicaciones de la OCDE <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>

Calderón, José Manuel y Quinta, Alberto (2015) Análisis Tributario, Lima, número 13, pp 9-21

OCDE (2017) Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Recuperado de: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017\\_9788480083980-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es)

Quispe, Tania y Guevara, Gloria (2008), Precios de transferencia como instrumento de control en la recaudación de impuestos: Algunas limitaciones en la determinación del valor de mercado. Recuperado de: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/310\\_16\\_quispe-guevara.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/310_16_quispe-guevara.pdf)

Muñoz, Silvia (2008), El concepto de vinculación por la “Participación en la Administración” y por el “Control” para efectos de la normativa de precios de transferencia. Recuperado de: [http://www.ipdt.org/uploads/docs/08\\_Rev46\\_SMS.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev46_SMS.pdf)

Vidal, Juan Carlos (2015), Agregados, deducciones o ajustes por Precios de Transferencia. Recuperado de: [http://www.ifaperu.org/uploads/files/Vidal\\_26-02-2015.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/files/Vidal_26-02-2015.pdf)

Tinggaard, Gert y Haase, Gunnar (2009), Handbook of Social Capital: Tax Compliance, pp 231- 251

Kypiego, Martín y Chebet, Stellah (2015), Factors influencing tax compliance behavior of small and medium enterprises (smeS): a survey of Mombasa county, Kenya. Volume N° 6, pp. 95-97

Evans, Chris (2007), En Kluwer law international. Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged, European Community. Alphen de Rijn: Wolters Kluwer. Law & Business, pp. 447-463. Recuperado de: [https://www.researchgate.net/publication/285898750\\_Taxation\\_Compliance\\_and\\_Administrative\\_Costs\\_An\\_Overview](https://www.researchgate.net/publication/285898750_Taxation_Compliance_and_Administrative_Costs_An_Overview)

Hans, Gribnau (2015), Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone. Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series No. 09/2015

Matthew, Whalley y Cris, Guzelian (2017), The Legal Risk Management Handbook, pp 3-123. Kogan Page Limited

Parámetro de fondo y Forma para la aplicación de la Norma Anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, Decreto Supremo N° 145-2019-EF. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/tituloopr.htm>

Valdez, Patricia (2014), Los Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12587>

Concha, Pipoli y Varela (2009), El Gobierno Corporativo en el Perú: reflexiones

académicas sobre su aplicación. Recuperado de:  
<http://repositorio.up.edu.pe/bitstream/handle/11354/1066/DelCastilloElsa2009.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Alva, Mario (2018), El *test* de Beneficio en las Operaciones Intragrupo. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2018/04/01/el-test-del-beneficio-en-las-operaciones-intragrupo-algunos-comentarios/>

Mancilla, María (2010), Cuadernos de Contabilidad 11 (29), pp 473-492.

Ho, Daniel y Wong, Brossa (2019), Issues on compliance and ethics in taxation: what do we know? Recuperado de: <https://www.deepdyve.com/lp/emerald-publishing/issues-on-compliance-and-ethics-in-taxation-what-do-we-know-rEobVxuDZz?key=emerald>

Azzopardi, Tom (2018), Chile Clarifies Intercompany Pricing Rules, Bloomberg Law: Tax. Recuperado de: <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X8NUMU8000000>

Dinci, Horacio y Rodríguez, Silvia (2008), Precios de Transferencia: ¿Una ciencia exacta?, Temas de Management. Universidad del CEMA, vol. 0, pp 18-22

OCDE (2010), Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y el Patrimonio, versión abreviada. Recuperado <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

García, Marcial (2018), Problemática de los “servicios intra-grupo” por una pronta solución integral pp. 263-290

OCDE, Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20 (2016). Recuperado <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/37191543.pdf>

Alva, Mario (1995), La definición de conciencia tributaria y los mecanismos para

crearla.

Recuperado:

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/03/05/la-definici-n-de-conciencia-tributaria-y-los-mecanismos-para-crearla/>





Fuente: Anexo III al Capítulo V, Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017).

Anexo II: Modelo de Declaración Jurada Anual sobre el Reporte País por País.

**Declaración Jurada anual sobre el Reporte País por País.**

**SII** SERVICIOS INTERNOS DE IMPUESTOS

Declaración Jurada anual sobre el Reporte País por País.

FOLIO 1187

AÑO TRIBUTARIO 20

Sección A: IDENTIFICACIÓN DEL DECLARANTE

RUC UNICO TRIBUTARIO		NOMBRE D RAZON SOCIAL	
DOMICILIO FISCAL		COMUNA	
CORREO ELECTRONICO		FAX	TELÉFONO

Sección B: DISTRIBUCIÓN GENERAL DE INGRESOS, IMPUESTOS Y RESULTADOS POR PAÍS

País - Jurisdicción Tributaria	INGRESOS			Generación (Pérdida) antes de Impuestos	Impuesto Pagado	Impuesto Determinado (Año Actual)	Capital Declarado	Utilidades Acumuladas	Número de Trabajadores	Activos Tangibles (Edificios e Efectivo o Equivalentes a Efectivo)
	Partes Relacionadas	Partes Independientes	Total							
C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11

Sección C: LISTADO DE TODAS LAS ENTIDADES QUE INTEGRAN EL GRUPO Y LAS ACTIVIDADES POR PAÍS

País - Jurisdicción Tributaria	Entidades Integrantes	País de Constitución (o de domicilio si de residencia)	Principales Actividades (de Negocio)									
			Investigación y Desarrollo	Tenencia o Administración de Propiedad Intelectual	Compra o Adquisición	Manufactura o Producción	Ventas, Marketing o Distribución	Servicios Administrativos o de Apoyo a la Gestión	Producción de Servicios a Terceros	Financiamiento del Grupo	Otro*	
C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18	C19	C20	C21	C22	C23	

\* Especificar naturaleza de la actividad de la entidad que integra el Grupo de Empresas Multinacionales en la sección D: Información Adicional.

Sección D: INFORMACIÓN ADICIONAL

Tax ID o Número de identificación tributaria.	C24
Nombre del grupo de empresas multinacionales	C25
Tipo de cambio utilizado en la Declaración.	C26
Descripción de la fuente información utilizada en la preparación de la presente Declaración	C27
Descripción de actividad "Otro" (si aplica) de la entidad que integra o pertenece al Grupo de la Tabla 2 de la Declaración	C28
Incluir cualquier información o explicación que se considere necesaria, o bien que facilite la comprensión de la información presentada en la Declaración	C29
Total datos informados.	C30

Fuente: Servicios Internos de Impuestos (SII) Chile, (2017)

Anexo III: la tabla I del Código Tributario aplicable a personas o entidades generadoras de renta de tercera categoría (renta empresarial) incluidas las del régimen MYPE Tributario (Medianas y Pequeñas Empresas).

(279) TABLA I

**CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO  
(INFRACCIONES Y SANCIONES)**

**PERSONAS Y ENTIDADES GENERADORES DE  
RENTA DE TERCERA CATEGORÍA INCLUIDAS LAS  
DEL REGIMEN MYPE TRIBUTARIO**

*(Nombre de la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias modificado por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1270, publicado el 20.12.2016 y vigente desde el 1.1.2017 de acuerdo con su Primera Disposición Complementaria Final).*



**TEXTO ANTERIOR**

*(279) TABLA I  
CÓDIGO TRIBUTARIO - LIBRO CUARTO (INFRACCIONES Y SANCIONES)  
PERSONAS Y ENTIDADES GENERADORES DE  
RENTA DE TERCERA CATEGORÍA*

*(279) Tabla I sustituida por el artículo 51° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.*

Infracciones	Referencia	Sanción
<b>4. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES Y COMUNICACIONES</b>	<b>Artículo 176°</b>	
- No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.	Numeral 2	30% de la UIT o 0.6% de los IN (14)
- Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad.	Numeral 4	30% de la UIT
- <del>Item</del> derogado por la Segunda Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 11.12.2016.		
<p><b>TEXTO ANTERIOR</b></p> <p>- Presentar más de una declaración rectificatoria relativa al mismo tributo y período tributario.</p>	Numeral 5	30% de la UIT (15)

<p>- <del>Item</del> derogado por la Segunda Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 11.12.2016.</p>		
<p><b>TEXTO ANTERIOR</b></p> <p>- Presentar más de una declaración rectificatoria de otras declaraciones o comunicaciones referidas a un mismo concepto y período.</p>	<p>Numeral 6</p>	<p>30% de la UIT (15)</p>
<p>- Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria.</p>	<p>Numeral 8</p>	<p>30% de la UIT</p>
<p><b>5. CONSTITUYEN INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PERMITIR EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INFORMAR Y COMPARECER ANTE LA MISMA</b></p>	<p>Artículo 177°</p>	

Infracciones	Referencia	Sanción
<p>- No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia el inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta o, de ser el caso, su traducción al castellano; que, entre otros, respalde las declaraciones juradas informativas Reporte Local, Reporte Maestro y/o Reporte País por País. (Vigésimo séptimo ítem del rubro 5 de la Tabla I, modificado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30.12.2016 y vigente desde el 31.12.2016).</p> <p><b>TEXTO ANTERIOR</b></p> <p>- No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del artículo 32°A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que entre otros respalde el cálculo de precios de transferencia, conforme a ley.</p>	<p>Numeral 27</p>	<p>0.6% de los IN (10) (20)</p>

Fuente: Tabla I, Código Tributario (2016)

#### Anexo IV Sumillas de Resoluciones del Tribunal Fiscal citadas:

Sumilla RTF:05198-5-2006
<p>Se revoca la apelada, que declaró infundada la reclamación contra valores girados por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y por la infracción del numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, en el extremo referido a los gastos por servicios de taller, atendiendo a que la SUNAT no desvirtuó lo señalado por el recurrente respecto a que durante el ejercicio 2000 se dedicó a la prestación de servicios de mantenimiento y reparación de vehículos de sus clientes, según el listado de facturas presentado durante la fiscalización, ni lo alegado por éste en el sentido que no contaba con personal dependiente, según constaba en su Libro de Planillas, por lo que fue necesario la contratación de mecánicos para prestar el referido servicio, por lo que considerando que los gastos de taller reparados son razonables en relación con los ingresos que obtuvo por la prestación de tales servicios a sus clientes, si la SUNAT consideraba que dichas operaciones no eran fehacientes, debió acreditar ello con los medios probatorios respectivos, lo que no efectuó. Se confirma en cuanto al reparo por gastos por servicios de apoyo administrativo de cobranza, atendiendo a que la documentación presentada por el recurrente no resulta suficiente para acreditar la efectiva prestación de los servicios brindados por la Srta. XX, puesto que no evidencia que haya realizado en su favor gestiones de cobranza o de seguimiento de la cartera de créditos, lo que podía haberse demostrado mediante los reportes o informes elaborados por ella indicando los clientes visitados o el avance de las gestiones realizadas, o con documentación que acreditara el control de tales labores por el recurrente, no siendo suficiente como medio probatorio del destino y realidad de los servicios prestados, los recibos por honorarios presentados, el registro contable respectivo o el listado de créditos a terceros elaborado por éste último.</p>

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas, Resolución del Tribunal Fiscal N° 05198 (2006)

Sumilla RTF:08281-5-2008
<p>Se confirma la apelada que en cumplimiento de la RTF 0440-5-2003, declaró procedente en parte la reclamación contra la resolución de determinación, por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 y contra la Multa, girada por la infracción tipificada en el numeral 1) del art. 178° del CT, atendiendo a que: i) la RTF 04405-5-2003 declaró nula e insubsistente y dispone que la Administración emita nuevo pronunciamiento según lo señalado en ella, esto es, en cuanto al Impuesto a la Renta se confirma los reparos sustentados en recibos simples y por gastos personales ajenos al giro del negocio y se pide que la Administración analice el reparo por gastos sustentados en comprobantes de pago que antes de su emisión fueron dados de baja por su proveedor, lo cual también incidía en la multa ii) la Administración sobre la base de su facultad de reexamen analizó el reparo indicado por el Tribunal, efectuando el requerimiento sobre determinadas facturas de su proveedor, sin que la recurrente cumpliera con acreditar fehacientemente la realización de dichas operaciones, en efecto, no presentó guías de remisión, ni proporcionó los partes en los que se registre el ingreso y salida de dichos bienes de su almacén, ni los documentos en los que conste la planificación o pedidos de esos bienes, ni la entrega de dichos bienes a los trabajadores, ni acreditó la realización de los pagos; por el contrario señaló que su documentación interna se encuentra destruida lo cual contradice lo dispuesto por el numeral 7) del art. 87° del CT, por lo que la documentación presentada resulta insuficiente, cabe tener en cuenta que la RTF 04779-5-2004 ha establecido que para tener derecho a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago o con el registro contable sino se necesita acreditar que éstas se han realizado, y</p>

iii) se mantiene la multa al haberse mantenido los reparos de renta, iv) Existe actos de interrupción y de suspensión por lo que la prescripción no ha operado

**Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas, Resolución del Tribunal Fiscal N° 08281 (2008)**

Sumilla RTF:06764-1-2016

Se confirma la apelada que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las resoluciones de determinación y de multa giradas por el Impuesto a la Renta y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al haberse mantenido el reparo por concepto de gastos de seguros que no cumplen con el principio de causalidad, toda vez que la recurrente no acreditó que el seguro de vida contratado a favor de su gerente general cumpla con el referido principio contenido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Se indica que si bien las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal constituyen ingresos afectos al Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo previsto en el inciso a) del artículo 3° de la Ley de Impuesto a la Renta, tal circunstancia no determina por sí misma que los gastos incurridos en el pago de las primas por dichos seguros sean deducibles como lo sostiene la recurrente, pues para tal efecto es necesario que los mismos guarden una relación de causalidad con la generación de rentas o con el mantenimiento de la fuente productora de las mismas.

**Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas, Resolución del Tribunal Fiscal N° 06764 (2016)**

Sumilla RTF:02658-1-2017

Se revoca la apelada respecto al cálculo del exceso de gastos de representación, pues corresponde que se considere como ingresos brutos para el cálculo del límite de dichos gastos, a los ingresos financieros gravados, de acuerdo a la declaración jurada de la recurrente. Se agrega que no se acreditó el error en la contabilización alegado. Se confirma la apelada en cuanto al reparo al gasto por adquisición de bienes que no cumplen el principio de causalidad, pues no se presentó documentación sustentatoria alguna que acredite que los bienes observados fueron recibidos o fueron destinados efectivamente al personal de la empresa, como afirmó la recurrente. Se señala con relación a los gastos por seguros no devengados, que en aplicación del principio del devengado, los pagos efectuados en un ejercicio por pólizas de seguros cuya cobertura abarca hasta el ejercicio siguiente, sólo pueden ser considerados como gasto en la parte correspondiente a la cobertura del período comprendido entre la vigencia del contrato del ejercicio en análisis al 31 de diciembre del mismo. Se confirma la apelada en cuanto a la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario, ya que la declaración de la DAOT no se presentó conforme con los registros contables, lo que ha sido aceptado. Se revoca la apelada respecto a la multa girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, por llevar con atraso mayor al permitido el Libro Mayor, toda vez que del documento denominado Situación Legal de Libros Contables, se observa que en el referido Libro se habían anotado las operaciones

hasta diciembre de 2008, lo que se corrobora de las copias del Libro Mayor que obran en el expediente y teniendo en consideración que no obra documentación alguna que permita verificar que la recurrente solo había anotado operaciones hasta marzo de 2008, motivo por el que fue emitida la multa, por tanto, no se encuentra acreditada la infracción.

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas, Resolución del Tribunal Fiscal N° 02658 (2017)

