

FACULTAD
DE ADMINISTRACION
Y CONTABILIDAD

**Memoria de Desempeño Profesional para optar el título de
Contadora**

**Sugerencias para una Mejor Adecuación de la Ley del Impuesto a la
Renta y su Reglamento, en relación a los Precios De Transferencia,
con la Aplicación Práctica**

PRESENTADA POR:

Karina Gisella Mendoza Egoávil

Asesor: Profesora C.P.C. Zully Chevarría Arrieta

San Miguel, Noviembre del 2011

DEDICATORIA

Esta memoria está dedicada a mis padres, Javier Mendoza Uribe y Ana Egoávil de Mendoza, por sus cuidados y apoyo incondicional, que me han brindado y me siguen ofreciendo.

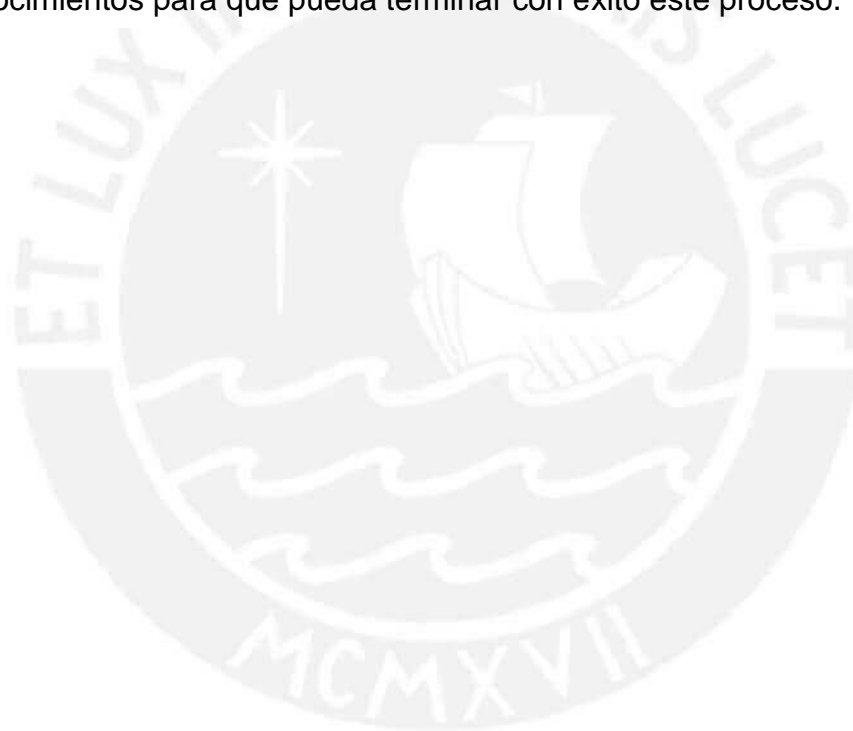


AGRADECIMIENTOS

A Dios, por permitirme llegar a este momento, y por darme la dicha de compartirlo con mis padres y seres queridos.

A mis padres, por su apoyo y aliento constante para así poder desarrollar y sustentar esta memoria.

A mi profesora Zully Chevarría, por la orientación y tiempo dedicado, de manera incondicional; y por compartir conmigo toda su experiencia y conocimientos para que pueda terminar con éxito este proceso.



RESUMEN

La presente memoria contiene el análisis realizado a algunos de los problemas cotidianos que afrontan las personas relacionadas con la aplicación y evaluación de los precios de transferencia (en adelante, “PT¹”). Es preciso indicar que muchos de los problemas planteados en esta memoria como los casos prácticos fueron tomados de la experiencia laboral desarrollada en Deloitte LATCO – Perú (en adelante, “Deloitte Perú”)².

El estudio de dichos problemas se realizó con el objetivo de plantear soluciones viables y rápidas de implementar, a fin de mejorar el alcance de la legislación vigente, en el Perú, en relación a PT.

Los problemas que se identificaron y son materia de análisis en este documento son:

1. El hecho de que en la práctica se soslaye lo indicado en la legislación vigente, en relación al ámbito de aplicación de la norma de PT, y en su lugar, se aplique lo expuesto en las resoluciones de superintendencia publicadas por la Administración Tributaria.
2. La escasez de información con la que cuentan los contribuyentes para determinar la vinculación comercial con cualquier otra empresa que no pertenezca a su grupo corporativo.
3. Las deficiencias que se presentan en la aplicabilidad de los métodos de PT para el caso específico del análisis de los ingresos y egresos por reembolsos, la venta o compra de un activo fijo, las evaluaciones de operaciones con un referente interno de mercado y la evaluación del pago de las regalías.

¹ PT: Precios de Transferencia.

² En el Capítulo 1 de este documento, se expone el diagnóstico organizacional de Deloitte Perú, a fin de proporcionarle al lector una idea de las funciones que realiza Deloitte Perú como empresa prestadora de servicios profesionales y líder en la atención de temas de PT.

4. El hecho de que la Administración Tributaria, en sus procesos de fiscalización, no considere los criterios de comparabilidad mínimos que la misma legislación vigente incluye.
5. La aplicabilidad indebida, por parte de la Administración Tributaria, del ajuste unilateral a las operaciones que generan gastos con territorios de baja o nula imposición que son reparados por los contribuyentes para efectos de la Declaración Jurada de Impuesto a la Renta (en adelante, “DJIR³”). La desconfianza que genera en los contribuyentes el procedimiento actual para realizar el ajuste bilateral, por temor a una posterior revisión por parte de la Administración Tributaria.
6. El hecho de que en el proceso de solicitud, por parte de un contribuyente, de la firma de un Acuerdo Anticipado de Precios (en adelante, “AAP⁴”), la Administración Tributaria no tenga obligación alguna de emitir un informe en el lapso de 12 meses –a partir de la fecha de presentación por parte del contribuyente- a fin de sustentar su desestimación, de presentarse esta situación.

Cada uno de los problemas mencionados, se presenta con una alternativa de solución que ayude a simplificar y transparentar la aplicación de la legislación actual de PT.

A continuación se exponen las soluciones planteadas:

1. Respecto al ámbito de aplicación, se sugiere que el alcance de las normas de PT consideren la materialidad de cada operación para delimitar las obligaciones formales a las cuales está sujeta el contribuyente. Asimismo, se sugiere cambiar la aplicación de la regla general de la legislación de PT (cause de perjuicio fiscal) y utilizarla sólo para efectos del cálculo del ajuste; más no para delimitar el ámbito de aplicación.

³ DJIR: Declaración Jurada de Impuesto a la Renta.

⁴ AAP(s): Acuerdo(s) Anticipado de Precios.

2. Respecto a la determinación de la vinculación comercial, se sugiere la incorporación de un procedimiento de verificación, el cual se inicia con el envío de una carta de confirmación a la potencial empresa vinculada, a fin de que indique si los niveles de compra o venta realizados al contribuyente, alcanzan los niveles establecidos para determinar la vinculación tributaria. En caso el contribuyente no reciba respuesta en el lapso de 5 días hábiles, la Administración Tributaria sería la encargada de emitir dicha confirmación.
3. En el caso de la aplicación de la metodología, se sugiere explícitamente que se permita la comparación de precio a precio para los reembolsos. Asimismo, se sugiere que en el caso de la compra y venta de activo fijo se permita la utilización de tasaciones como referentes de comparación tal y como lo establece el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, "LIR⁵") para efectos de la determinación del valor de mercado. También se sugiere que para determinadas operaciones como venta de acciones, alquiler de cesiones mineras, entre otras, se permita la utilización de informes de valorización realizados por peritos expertos, independientes al contribuyente (procedimiento similar al de las tasaciones para los activos fijos), y que para el caso de la evaluación de intangibles, se permita la aplicación del método del Precio Comparable No Controlado (en adelante, "PCNC⁶") y el Método del Margen Neto Transaccional (en adelante "MMNT⁷").
4. En lo que respecta a la comparabilidad, se sugiere que la Administración Tributaria, principalmente, tome en cuenta las consideraciones expuestas en la legislación vigente a fin de que las conclusiones de las evaluaciones realizadas por las partes involucradas (Administración Tributaria, Contribuyente y Especialista) no disten abruptamente.

⁵ LIR: Ley del Impuesto a la Renta.

⁶ PCNC: Precio Comparable No Controlado.

⁷ MMNT: Método del Margen Neto Transaccional.

5. Por el ajuste unilateral, se sugiere que exceptúen del mismo a las operaciones que representan un costo o gasto reparado en la DJIR del contribuyente, por tratarse de una operación con paraíso fiscal, tal y como lo indica nuestra legislación actual. En cuanto al ajuste bilateral, se sugiere que se mantenga el análisis bilateral a fin de ejecutar el ajuste (cálculo y pago del monto de ajuste) sólo en los casos en donde se genere el perjuicio al fisco.
6. Dado que para el caso de los AAP no se cuenta con la experiencia de algún contribuyente que haya presentado alguna solicitud a la Administración Tributaria, se expone como precedente, el procedimiento seguido en los Estados Unidos en la negociación de un AAP. Asimismo, se sugiere modificar el inciso e) del artículo 118° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, “RLIR⁸”) a fin de que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante “SUNAT⁹”) siempre se pronuncie sobre los AAP que le alcancen los contribuyentes, ya sea mediante un informe de aprobación o de desestimación. Ello a fin de que la Administración Tributaria no deje de emitir su opinión dentro de los 12 meses siguientes de presentado el AAP por parte del contribuyente.

⁸ RLIR: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

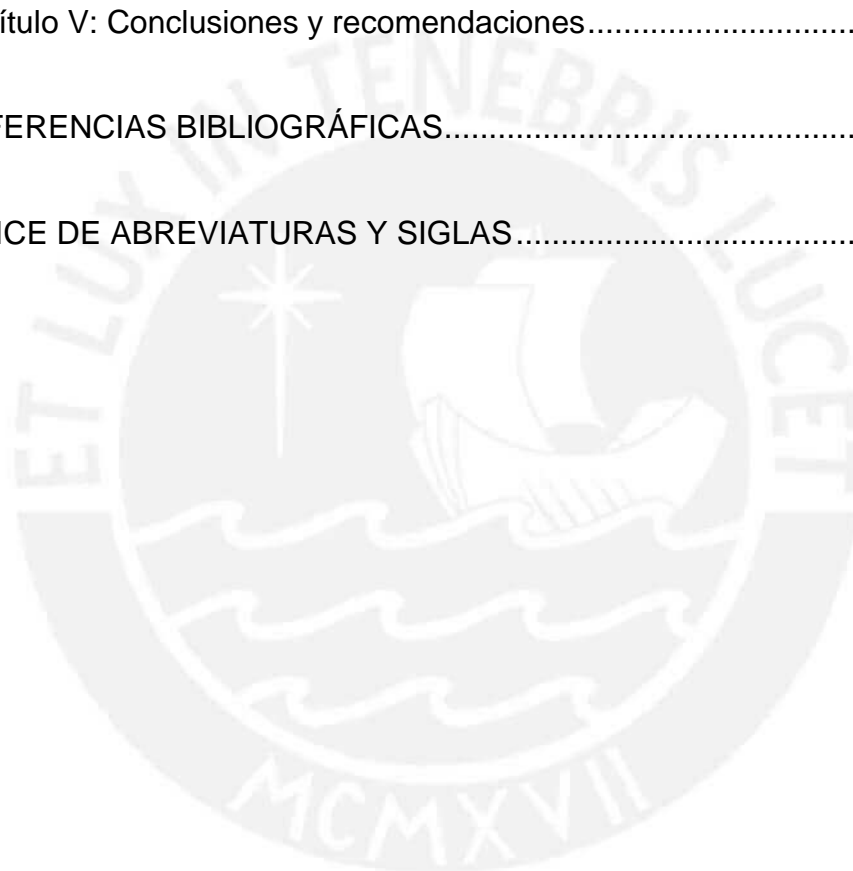
⁹ SUNAT: Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	1
Capítulo I: Diagnóstico organizacional de Deloitte & Touche S.R.L...	3
1.1. Historia	3
1.2. Visión.....	5
1.3. Valores	6
1.4. Organigrama Deloitte Perú.....	6
1.5. Servicios.....	7
1.5.1 Precios de Transferencia.....	8
a. Estructura del Área de Precios de Transferencia	9
b. Fortalezas	9
c. Soluciones para los clientes.....	11
Capítulo II Marco Teórico.....	14
2.1 Antecedentes	14
2.1.1 Historia de los primeros casos de regulación de precios de transferencia a nivel mundial	14
2.1.2 Precios de transferencia en América desde sus orígenes hasta la fecha	14
2.1.3 Precios de transferencia en el Perú	17
2.2 Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE	20
2.2.1 Ámbito de aplicación y criterios de vinculación ..	22
2.2.2 Métodos de precios de transferencia	23
a. Métodos tradicionales: como métodos tradicionales se consideran al PCNC, al Precio de Reventa (en adelante, “PR”) y al Costo Incrementado (en adelante, “CI”).....	23
b. Otros métodos: dentro del grupo de los “Otros Métodos”, de acuerdo a lo indicado en los lineamientos, se encuentra el método del reparto del beneficio y el método del margen neto de la operación	32
2.2.3 Análisis de comparabilidad.....	35
2.2.4 Ajustes de precios de transferencia: el ajuste	

	correlativo y el procedimiento amistoso: artículo 9 y 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.	
	Ajustes Secundarios.....	37
a.	El ajuste correlativo: párrafo 2 del artículo 937	
b.	El procedimiento amistoso	38
c.	Ajustes secundarios.....	40
2.2.5	Acuerdos anticipados de precios de transferencia y obligaciones formales	40
a.	Definición y características de los acuerdos previos sobre precios de transferencia	40
b.	Obligaciones formales	42
Capítulo III: Problemas identificados - análisis.....		53
3.1	Ámbito de aplicación y criterios de vinculación ..	54
3.1.1	Problemas identificados con el ámbito de aplicación	54
3.1.2	Sugerencias para la mejora del ámbito de aplicación	70
3.1.3	Problemas identificados con los criterios de vinculación.....	73
3.1.4	Sugerencias para la mejora de los criterios de vinculación.....	74
3.2	Métodos utilizados.....	76
3.2.1	Problemas identificados con la aplicación de la metodología.....	76
3.2.2	Sugerencias de mejora para la aplicación de la metodología.....	83
3.3	Análisis de comparabilidad.....	85
3.3.1	Problemas identificados en el análisis de comparabilidad.....	85
3.3.2	Sugerencias de mejora para el análisis de comparabilidad.....	92
3.4	Ajustes.....	92
3.4.1	Problemas identificados con los ajustes.....	92
3.4.2	Sugerencias de mejora para los ajustes	108
3.5	Acuerdos Anticipados de Precios y Obligaciones Formales	111
3.5.1	Problemas identificados con los acuerdos anticipados de precios.....	111
3.5.2	Sugerencias de mejora para los Acuerdos Anticipados de Precios.....	112
3.5.3	Problemas identificados con las obligaciones formales.....	123
3.5.4	Sugerencias de mejora para las obligaciones formales.....	123

Capítulo IV: Evaluación del impacto del aporte realizado	125
4.1 Comparación de la situación actual y la situación propuesta	125
4.2 Ventajas a ser alcanzadas	126
4.2.1 Para la Administración Tributaria	126
4.2.2 Para los Contribuyentes	130
4.2.3 Para los Especialistas de Precios de Transferencia	133
4.3 Análisis costo – beneficio de las propuestas planteadas.....	134
Capítulo V: Conclusiones y recomendaciones.....	139
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	146
ÍNDICE DE ABREVIATURAS Y SIGLAS.....	150



INDICE DE TABLAS

Cuadro 1:	Resumen de las Resoluciones de Superintendencia No 167-2006/SUNAT y 008-2007/SUNAT	19
Cuadro 2:	Resumen del inciso a) del Artículo 113° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta	77
Cuadro 3:	Resumen de los Dos Préstamos Sujetos a Análisis	99
Cuadro 4:	Determinación de Intereses No Deducibles según la Regla de Subcapitalización	106
Cuadro 5:	Determinación de Intereses No Deducibles por Acreedor	106
Cuadro 6:	Determinación del Ajuste de Precios de Transferencia ...	107
Cuadro 7:	Determinación de la Retención de Rentas	107
Cuadro 8:	Estatus de los Acuerdos Anticipados de Precios Negociados en el 2009 por el Internal Revenue Services	123
Cuadro 9:	Resumen de los Problemas Planteados, su Situación Actual y la Situación Propuesta	125
Cuadro 10:	Análisis Costo-Beneficio: Ámbito de Aplicación	136
Cuadro 11:	Análisis Costo-Beneficio: Criterios de Vinculación	136
Cuadro 12:	Análisis Costo-Beneficio: Métodos Utilizados	137
Cuadro 13:	Análisis Costo-Beneficio: Comparabilidad	137
Cuadro 14:	Análisis Costo-Beneficio: Ajustes	137
Cuadro 15:	Análisis Costo-Beneficio: APA'S	138

INDICE DE FIGURAS

Grafico 1: Estructura Organizacional de Deloitte Perú como parte de LATCO.....	7
Gráfico 2: Estructura del Área de Precios de Transferencia.....	9



INTRODUCCIÓN

En un entorno de negocios globalizado, donde las empresas realizan numerosas transacciones con entidades de un mismo grupo alrededor del mundo, así como con territorios de baja o nula imposición; es de vital importancia, tanto para las mismas empresas, como para las Autoridades Tributarias de los países en donde se llevan a cabo estos negocios, contar con una política clara de PT.

Los PT en el ámbito tributario, permiten que las Autoridades Fiscales de los diversos países que desarrollan su práctica, lleven un mayor control de los precios pactados entre sujetos vinculados tributariamente y con sujetos ubicados en territorios de baja o nula imposición. Ello, a efectos de disminuir los desvíos de rentas gravables hacia jurisdicciones distintas, configurando un perjuicio fiscal.

Tanto a nivel global como en el Perú, para efectos de la determinación de los precios o contraprestaciones en las operaciones intragrupo, se debe tomar en consideración el principio de arm's length o de libre competencia, el cual busca que las operaciones entre partes vinculadas se lleven a cabo tal y como se desarrollarían las transacciones entre sujetos independientes tributariamente.

En efecto, en el caso peruano, las normas sobre PT buscan evitar que empresas vinculadas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 24 del RLIR, manipulen los precios bajo los cuales realizan sus operaciones comerciales, de forma tal que aumenten sus costos y/o gastos deducibles, o disminuyan sus ingresos gravables.

En ese sentido, la presente memoria busca exponer algunos de los principales problemas que se presentan en el día a día, producto de la evaluación que se realiza a los PT de los diversos contribuyentes.

Asimismo, precisa las alternativas de solución para cada uno de los problemas identificados y expuestos.

La estructura de la memoria consta de cinco capítulos. El primero, en el cual se realiza un diagnóstico organizacional de Deloitte & Touche S.R.L. El segundo capítulo, expone el marco teórico bajo el cual se ha desarrollado la memoria. El tercer capítulo, contiene los problemas identificados en la legislación actual de PT, así como el análisis de los mismos. El cuarto capítulo, muestra la evaluación del impacto del aporte realizado, así como la relación costo-beneficio de los mismos; y, finalmente el capítulo quinto, expone las conclusiones y recomendaciones del presente trabajo.



CAPITULO I: DIAGNÓSTICO ORGANIZACIONAL DE DELOITTE & TOUCHE S.R.L.

1.1. HISTORIA¹⁰

Deloitte & Touche USA LLP es una compañía con una historia y tradición de más de 150 años. Fue fundada por William Welch Deloitte¹¹, en Londres, en 1845. Inició sus operaciones como una oficina especializada en contabilidad, y estableció alianzas importantes. En 1883, W.W. Deloitte partió hacia América y se fusionó con la firma Haskins & Sells.

Paralelamente, en 1883, el también escocés George Touche se instaló en Londres, y abrió oficinas en EEUU, en donde se fusionó con J.B. Niven & Co., constituyendo la firma Tuch, Niven & Co. en New York, en 1900.

En 1990 se dio la fusión entre Deloitte y Touche, creando así una de las compañías multinacionales más respetadas a nivel mundial, brindando una gran variedad de servicios.

En 1990, Nobuzo Tohmatsu¹², quien en 1966 había fundado Tohmatsu & Co., se unió a W.W. Deloitte y G. Touche. Tras la fusión de Deloitte

¹⁰ Para mayor información, se puede revisar la siguiente dirección electrónica:
www.deloitte.com/view/es_PE/pe/conozcanos/historia/index.htm

¹¹ Contador especializado en la solución de problemas de quiebras. En 1845, a la edad de 25 años, Deloitte abrió su propia oficina frente a la Corte de Quiebras, en Basinghall Street. En 1849 en el Great Western Railway llegó a ser el primer auditor independiente nombrado.

¹² Contador público certificado desde 1952. Llegó a ser socio en una firma de contabilidad afiliada extranjera y director de una corporación privada. En mayo de 1968, Tohmatsu & Co. (antes Tohmatsu Awoki & Co.) fue incorporada a Deloitte.

Haskins & Sells con Touche Ross y Tohmatsu & Co. nace Deloitte & Touche Tohmatsu (en adelante, “Deloitte” o DTT¹³).

Actualmente, los valores comunes de integridad, compromiso con los demás y fortaleza a través de la diversidad cultural rigen el funcionamiento de cada una de las firmas que conforman Deloitte.

LATCO (Latin American Countries Organization)¹⁴

Deloitte ha organizado una oficina regional denominada LATCO para brindar excelencia a los clientes que operan en la región.

El objetivo de Deloitte LATCO (en adelante “LATCO”) es marcar una tendencia en la región, desarrollando una amplia gama de servicios para sus clientes internacionales y brindando dinamismo a sus clientes locales.

Unificando las firmas de Argentina, Bolivia, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, República Dominicana, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela, con casi 5,500 profesionales distribuidos en 28 oficinas a través de 15 países, LATCO se presenta como una de las empresas líderes en Latinoamérica en servicios profesionales.

Los profesionales de cada una de las firmas miembro de LATCO trabajan de manera coordinada y organizada en equipos multidisciplinarios para asegurar la calidad en la prestación de los servicios.

¹³ DTT: Deloitte & Touche Tohmatsu

¹⁴ Se puede revisar la siguiente dirección electrónica, para mayor información:
www.deloitte.com/view/es_PE/pe/conozcanos/index.htm

Deloitte LATCO - Perú

En 1936, Deloitte & Touche S.R.L. abrió sus puertas al mercado peruano, como miembro de la firma DTT, organización global, líder en proporcionar servicios profesionales de Auditoría, Consultoría, Asesoría Tributaria y Legal y Asesoría Financiera a grandes empresas multinacionales y nacionales en todo el mundo.

Deloitte Perú presta servicios profesionales en Auditoría, Impuestos, Consultoría y Asesoramiento Financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Deloitte Perú brinda su experiencia y profesionalismo, junto con las firmas miembro en 140 países, para ayudar a sus clientes a alcanzar el éxito desde cualquier lugar del mundo en el que estos operen.

Los profesionales de la firma están unidos por una cultura de cooperación basada en la integridad y en el compromiso mutuo.

1.2. Visión

Ser modelo de excelencia¹⁵

Durante la última década, las firmas miembro de DTT se enfocaron en potenciar su crecimiento y alcance global. Sin embargo, los desafíos y las oportunidades existentes, exigen una nueva orientación estratégica.

¹⁵ Para mayor información se puede visitar el sitio web:
www.deloitte.com/view/es_PE/pe/conozcanos/vision-y-estrategia/index.htm

En ese sentido, los líderes y socios de las firmas miembro alrededor del mundo, se enfocan en convertir a DTT en el modelo de excelencia en todos los sectores de actividad y servicios que las firmas miembro presten, como parte de la visión y estrategia para la década de 2010.

1.3. VALORES¹⁶

Los valores que todas las firmas miembro de DTT comparten, son la base de la cultura deloitteana, y son los que se mencionan a continuación:

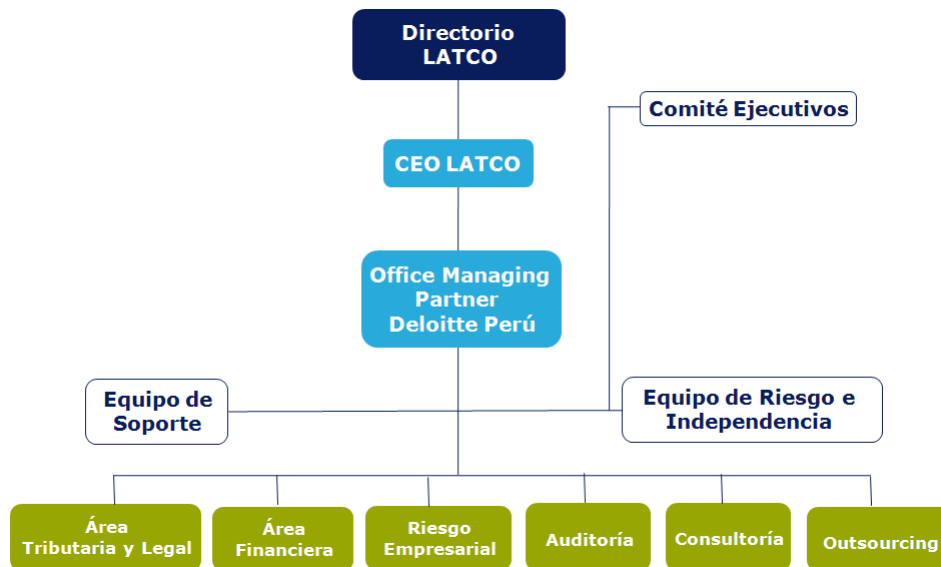
- a. Integridad
- b. Agregar valor a los mercados y a sus clientes.
- c. Compromiso mutuo.
- d. Fortaleza de su diversidad cultural.

1.4. ORGANIGRAMA DELOITTE PERÚ

En el siguiente gráfico se muestra la estructura organizacional de Deloitte Perú, dentro de la estructura de LATCO.

¹⁶ Para mayor información revisar el sitio web:
http://careers.deloitte.com/chile/profesionales-con-experiencia/culture_benefits.aspx

Grafico 1: Estructura Organizacional de Deloitte Perú como parte de LATCO



Tal y como se muestra en el gráfico previo, si bien el Office Managing Partner se ubica en Perú, este reporta directamente al CEO de LATCO, ubicado en Argentina, así como al Directorio de LATCO.

1.5. SERVICIOS

Deloitte Perú es una firma global líder en la prestación de servicios profesionales de Auditoría, Asesoría Tributaria y Legal, Consultoría Gerencial y Contabilidad, tanto a grandes empresas nacionales y multinacionales, como a medianas y pequeñas empresas en expansión, razón por la cual ha sido reconocida por “Euromoney” como la mayor red mundial y de profesionales líderes en materia de PT.

Como firma miembro, Deloitte Perú cuenta con 75 años en el mercado. A lo largo de estos años ha logrado reunir una amplia y significativa experiencia, sirviendo a clientes multinacionales y nacionales que operan en las diversas actividades económicas.

1.5.1 Precios de Transferencia

En un mundo globalizado como el de hoy, los negocios trascienden las fronteras. Ello, no sólo implica la obtención de nuevos nichos sino también, nuevas reglas de mercado. Es por dicho motivo que los líderes de las empresas se deben adaptar a la legislación tributaria de jurisdicciones diferentes. La globalidad del negocio, junto con el entorno gubernamental correspondiente, hace de los PT un tema cada vez más complejo y fundamental a la hora de operar. Su correcta utilización, puede convertirla en una efectiva herramienta en la planificación impositiva global.

Precios de Transferencias es una división que pertenece al área de Tax and Legal de Deloitte Perú. Esta división nació debido a la necesidad del mercado y como exigencia de la Administración Tributaria, para que las personas jurídicas que estuvieran obligadas a contar con un Estudio de Precios de Transferencia (en adelante, “EPT¹⁷”) puedan contar con Deloitte Perú como una consultora especializada en el tema; teniendo como respaldo la participación de profesionales de otros países en donde el tema de PT fue

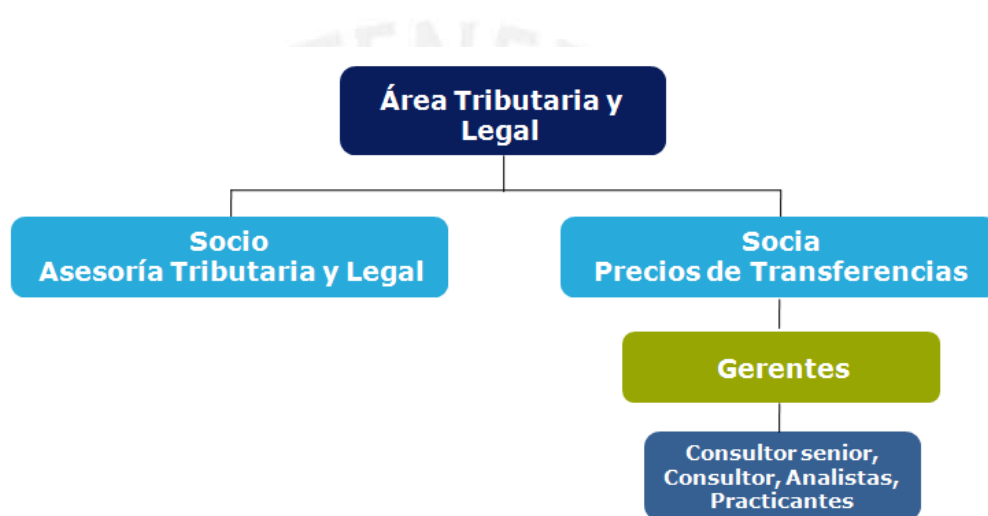
¹⁷ EPT: Estudio de Precios de Transferencia.

implementado mucho antes y se encontraba bastante más desarrollado.

a. Estructura del Área de Precios de Transferencia

A continuación se muestra el organigrama del área de Precios de Transferencia de Deloitte Perú:

Gráfico 2: Estructura del Área de Precios de Transferencia



b. Fortalezas

Las fortalezas que ofrecen los servicios profesionales que presta el Departamento de Precios de Transferencia de Deloitte Perú se muestran en:

1. El mejor equipo de especialistas en PT del país, el mismo que es reconocido como el equipo más grande y experimentado del Perú; con compromiso con el cliente a través de una filosofía de servicio, basada en el trato directo y la transparencia.

2. Asistencia en todos los niveles que sean requeridos, de los abogados y contadores tributaristas del staff local así como del Global Transfer Pricing Team de DTT (especialistas de las oficinas de los Estados Unidos de América, México, Argentina y/o Venezuela), quienes han combinado lo mejor de sus experiencias nacionales para desarrollar la práctica peruana de PT.
3. La integridad, la cual nunca está comprometida, ya que los profesionales hacen su trabajo según una rigurosa metodología que respeta las normas internacionales más exigentes.
4. Experiencia en la industria, todos los profesionales se concentran en industrias objetivo y desarrollan un conocimiento profundo en sectores específicos de negocios y en las tecnologías y disciplinas que los impulsan.
5. Su trayectoria de servicios, así por ejemplo, la prestigiosa editorial International Tax Review, una de las publicaciones más importantes a escala global en materia de impuestos, ha publicado los resultados de su última encuesta en su edición 2010, reconociendo a Deloitte Perú como la Firma de Precios de Transferencia del Año¹⁸.
6. El Reconocimiento otorgado por la SUNAT ello al recibir la buena pro de la mencionada institución para ser los

¹⁸ Para mayor información se puede revisar la siguiente dirección electrónica:
www.deloitte.com/view/en_GX/global/press/global-press-releases-en/a92db1087e88b210VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm

profesionales encargados de dictar los cursos de especialización en Precios de Transferencia -aplicación práctica- impartidos en agosto de 2005 y octubre de 2006.

c. Soluciones para los clientes

Luego del respectivo análisis de cada caso se presentan soluciones específicas ofreciendo conocimiento y pericia que ayuda a los clientes a entender mejor temas complejos y tomar las mejores decisiones estratégicas.

Los servicios de PT contenidos, corresponden al de elaboración de Planeamientos, Diagnósticos, Estudios Técnicos, Asesoramiento en la Documentación, Asesorías Anuales, Llenado o Revisión de la Declaración Jurada, Defensa frente a Auditorías por parte de la Administración Tributaria y Asesoría en la Elaboración y Negociación de AAP.

En el Capítulo 2: Marco teórico de la presente memoria, se muestran los temas recurrentes y sensibles, que los servicios ofrecidos a los clientes de Deloitte Perú han permitido revelar.

A continuación se expone un resumen de cada uno de los servicios prestados por Deloitte Perú.

Planeamientos Estratégicos: además de asistir a sus clientes en el cumplimiento de aspectos mandatorios legales, Deloitte Perú realiza diagnósticos y estudios de planeamientos que aseguran que la

empresa cliente pueda anticiparse a los problemas y aprovechar las oportunidades de ahorro fiscal que son inherentes a sus planes de desarrollo.

Desarrollo de Diagnósticos: el trabajo consiste en realizar una evaluación de las operaciones con partes vinculadas y/o desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición, materia de análisis, antes del cierre contable de la compañía, a fin de que en caso se identifiquen operaciones que no estén a valor de mercado, la compañía pueda tomar las medidas correctivas del caso.

Desarrollo de Estudios Técnicos: los cuales se realizan con el enfoque de asesoramiento integral y con el sustento técnico de la metodología aplicada.

En efecto, el trabajo consiste en realizar una exploración exhaustiva de las alternativas de análisis individuales, para cada una de las transacciones, incluyendo –como complemento– un análisis agregado.

Asesoramiento en la Documentación: su familiarización con las exigencias de documentación comprobatoria aplicables, permite diseñar programas de documentación acordes a cada tipo de negocios.

Asesorías Anuales: el servicio consiste en absolver las consultas que los clientes puedan tener respecto de las operaciones con partes vinculadas y/o desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición.

Llenado o Revisión de la DJPT¹⁹: el primer servicio consiste en el llenado del PDT²⁰ de PT, ciñéndose exclusivamente a la información que el cliente proporciona para dicho llenado. Asimismo, realiza la Revisión del Llenado de la DJ, en los casos en donde el cliente ha llenado por su cuenta el formato de declaración.

Defensa frente a Auditorías: ofrece su experiencia en defensa de sus clientes, desde los procesos iniciales de fiscalización administrativa, hasta eventuales procedimientos en la vía judicial.

Acuerdos Anticipados de Precios: los AAP ofrecen una forma segura de contar con la aprobación previa de la autoridad fiscal en materia de PT, hasta por cuatro años. Deloitte Perú ofrece un análisis de la estrategia de precios a desarrollar, reuniones con la autoridad fiscal para analizar la situación de su empresa, negociación y establecimiento de los acuerdos con la autoridad.

¹⁹ DJPT: Declaración Jurada de Precios de Transferencia.

²⁰ PDT: Programa de Declaración Telemática.

CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

2.1 ANTECEDENTES

2.1.1 Historia de los primeros casos de regulación de precios de transferencia a nivel mundial

En 1915, el Reino Unido fue el primer país que promulgó una norma interna para combatir la manipulación de los PT. Ello lo logró a través de la Ley de Finanzas de 1915, la cual establecía que, si dos compañías realizaban transacciones entre sí, existiendo control de una sobre la otra, y siendo la compañía no residente en el Reino Unido la que recibía el mayor beneficio, entonces esta última (compañía no residente en el Reino Unido) debía tributar en el Reino Unido como agente de la empresa residente por los beneficios desviados hacia ella en la operación vinculada.

2.1.2 Precios de transferencia en América desde sus orígenes hasta la fecha

En 1917, Estados Unidos con la reglamentación complementaria a la Sección 1331 (a) de la War Revenue Act, estableció la exigencia de declaraciones consolidadas, a las empresas asociadas, en el impuesto federal sobre la renta de sociedades. Posteriormente, en 1935, en la Sección 45 del Código de Rentas Internas (*Internal Revenue Code* (en adelante, "IRC") - antecedente de la Sección 482 del IRC, norma actual que rige el tema de PT en ese país), aparece la primera definición del

principio de plena concurrencia o arm's length como criterio base para la fiscalización de los PT por la Administración Tributaria estadounidense.

Esta norma autorizaba a la Administración Tributaria, en caso de que dos o más organizaciones fueran de la misma propiedad o estuviesen controladas por los mismos intereses, a distribuir, prorratear o asignar la renta bruta, las deducciones, los créditos o los descuentos entre dichas organizaciones.

Por otro lado, en Latinoamérica en 1932, Argentina presentó el primer antecedente de una regulación sobre PT. Posteriormente, países como México (1992), Brasil (1996), Perú (2001, 2004, 2006), Colombia (2002), entre otros, desarrollaron el tema de PT dentro de su legislación de renta.

Por su parte, en México desde el 1° de enero de 1992 se estableció una normativa dentro del IR que contemplaba en detalle todos los aspectos del régimen de PT. Sin embargo, esta reglamentación especificaba los métodos tradicionales de PT de una forma muy general y no separaba entre operaciones locales de las internacionales.

En 1995, la ley mexicana sobre PT empezó a evolucionar significativamente, introduciendo dos importantes modificaciones en el aspecto tributario, en materia de PT con un especial énfasis en la

industria maquiladora, la cual estaba en pleno desarrollo en virtud del Tratado de Libre Comercio.

La primera modificación introdujo para las utilidades de las maquiladoras la obligación de ajustarse al principio de arm's length y la segunda modificación, implementó la figura de los safe harbors como una opción simplificada como método de valuación de los PT para este tipo de industria.

Si bien, como se mencionó en párrafos anteriores, fue Argentina el primer país en Latinoamérica que presentó un antecedente a la regulación de PT, fue México el primer país de Latinoamérica en adoptar el régimen de PT acorde con los principios y pautas de la OCDE.

Actualmente, aún quedan varios países por incorporarse a esta regulación, tal es el caso de Paraguay y Chile. Paraguay, no tiene legislación que hable sobre PT, en tanto que Chile tiene un proyecto pendiente de revisar y aprobar.

Por su parte, en los casos de El Salvador y Panamá ya se está iniciando la práctica de PT con la modificación de sus respectivas normas de IR que ya incorporan la normativa de PT en su contenido. En el caso de El Salvador la ley entró en vigencia el 1 de enero de 2011, para presentar el EPT del 2010. En el caso de Panamá, la ley entrará en vigencia el 1 de enero de 2012 para presentar los EPT del 2011.

Finalmente, después de varios años desde que el primer país implementó las normas de PT, las Administraciones Tributarias han ido desarrollando experiencia y conocimiento, la cual las ubica ahora en una posición fiscalizadora intensa. Tal es el caso de Argentina, Ecuador, Colombia y recientemente, Perú.

En efecto, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP²¹) en Argentina, así como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN²²) y el Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI²³) han iniciado campañas fiscalizadoras fuertes de PT desde inicios del 2009, centrándose en determinados sectores. Así por ejemplo, en el caso de Argentina los sectores observados han sido el farmacéutico y el automotriz; por su parte, en el caso colombiano la DIAN dirigió su atención a empresas carboneras; en tanto que en el caso ecuatoriano el SRI se enfocó en las bananeras y las exportadoras de flores. En el Perú, SUNAT durante el 2010, se centró en fiscalizar empresas del sector energético y minero.

2.1.3 Precios de transferencia en el Perú

En el caso peruano la LIR introdujo por primera vez en el año 2001, el concepto de Documentación Sustentatoria de PT. Posteriormente, en el ejercicio 2004 entró en vigencia la modificación de la LIR en donde

²¹ Es el homólogo a la SUNAT en Lima.

²² íd.

²³ íd.

se realizaron varios cambios a la sección de PT²⁴. Cabe precisar, que la reglamentación de dicha modificación, fue publicada recién en diciembre de 2005, entrando en vigencia desde el 1 de enero del ejercicio fiscal 2006. De ello se puede concluir que en el Perú se tienen cuatro periodos de regulación sobre la materia.

A continuación muestro un resumen del alcance de la normativa vigente en cada periodo de tiempo:

- Durante el periodo 2001-2003: la Administración Tributaria podía requerir sólo la Documentación Sustentatoria que acredite los PT.
- Durante el periodo 2004-2005: estuvo vigente la LIR modificada, en donde ya se hablaba de EPT pero no se modificó su respectivo Reglamento. En este periodo, la Administración Tributaria en función a la LIR, podía requerir el EPT; pero en función al RLIR, no. Ello debido a que el RLIR regulaba la ley que estuvo vigente hasta el 2003, la misma que hablaba de Documentación Sustentatoria de PT.
- Durante el periodo 2006-2007: en el ejercicio fiscal 2006 entró en vigencia el RLIR modificado, en donde se incorporaba la regulación de PT. A partir de dicho ejercicio fiscal, la

²⁴ En la modificación de dicha legislación, se precisa dentro del ámbito de aplicación, que la normativa de Precios de Transferencia también sería de aplicación para el caso del Impuesto General a las Ventas como para el caso del Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. Y precisa, que no son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.

Administración Tributaria se encuentra facultada a pedir el EPT, tanto por la LIR como por su reglamento.

- Adicionalmente, en el ejercicio fiscal 2006 la SUNAT emitió la Resolución de Superintendencia N°167-2006/SUNAT en la cual se establecen los parámetros para determinar que contribuyentes estarían obligados a contar con un EPT y/o a presentar la DJPT.

El siguiente cuadro muestra lo estipulado por dicha resolución:

Cuadro 1: Resumen de las Resoluciones de Superintendencia No 167-2006/SUNAT y 008-2007/SUNAT

	Obligados a contar con Estudio de PT y/o Documentación de PT			Obligados a Presentar la DJ de PT	
	Escenario A		Escenario B	Escenario A	Escenario B
	Monto de Operaciones con Partes Vinculadas	Monto de Ingresos Devengados	Operaciones con Territorios de Baja o Nula Imposición	Monto de Operaciones con Partes Vinculadas	Operaciones con Territorios de Baja o Nula Imposición
Monto de operaciones superiores al millón de Nuevos Soles	X				
Monto superior a los seis millones de Nuevos Soles		X			
No existe monto mínimo.			X		X
Monto de operaciones superiores a los S/. 200,000 Nuevos Soles				X	

Posteriormente, el 5 de enero de 2007 SUNAT emitió la Resolución de Superintendencia N° 008-2007/SUNAT, en donde precisa que, por excepción, para los ejercicios fiscales 2006 y 2007, para efectos de determinar la obligatoriedad de contar con un EPT y presentar la DJPT, sólo se tendrían que considerar las operaciones con vinculadas del exterior, más no las transacciones realizadas con partes vinculadas locales.

En el Capítulo 3: Problemas identificados-análisis, se presentan las deficiencias de la actual normativa para el caso del

cumplimiento de las obligaciones formales de PT, específicamente; así como de temas relacionados tales como: el ámbito de aplicación, criterios de vinculación, métodos de PT y análisis de comparabilidad, entre otros temas.

2.2 GUÍAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES FISCALES DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO – OCDE²⁵

Los Lineamientos de la OCDE (en adelante, “los lineamientos”), son considerados como fuente bibliográfica referente para consultar la regulación de PT, según lo indicado en el inciso h) del artículo 32ºA de la LIR.

En esta sección, se presentará el marco teórico expuesto por los mencionados lineamientos, limitándose a aquel relacionado con la problemática que plantea la presente Memoria.

Los temas serán abordados en el siguiente orden, para efectos de un mejor entendimiento:

2.2.1 Ámbito de aplicación y criterios de vinculación

2.2.2 Métodos de precios de transferencia

2.2.3 Análisis de comparabilidad

2.2.4 Ajustes de precios de transferencia

2.2.5 Acuerdos anticipados de precios y obligaciones formales

²⁵ Cabe precisar que la presente memoria ha sido desarrollada en base a la versión original de los Lineamientos, publicada en Marzo de 1996.

No obstante la estructura presentada, es importante exponer en primer lugar, el concepto que rige los PT, es decir, el concepto del principio de plena competencia o arm's length.

En ese sentido, es preciso indicar que el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, es el documento que hace oficial el principio de plena competencia. En efecto, el artículo 9 del párrafo 1, señala:

(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia. (Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 2000: 7)

De manera complementaria, los lineamientos precisan que el principio de plena competencia busca tratar a los miembros de un grupo multinacional como empresas independientes (no relacionadas, sin ventaja) y no como partes relacionadas que son.

Asimismo, los lineamientos en su párrafo 1.7 señala que hay varias razones que explican por qué los países miembros de la OCDE y otros no miembros han adoptado el principio de plena competencia. Una de las primeras causas es que este principio ofrece un tratamiento tributario equitativo para empresas multinacionales y para empresas

independientes. El trato más igualitario para efectos tributarios entre empresas vinculadas e independientes que supone el principio de plena competencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada compañía. Asimismo, el principio de plena competencia facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 35).

A continuación se desarrolla la estructura planteada para el marco teórico:

2.2.1 Ámbito de aplicación y criterios de vinculación

Si bien los lineamientos no indican de manera explícita el ámbito de aplicación de las normas de PT, sólo mencionan a modo general que dicha normativa será de aplicabilidad para todas las operaciones intragrupo a fin de disminuir la transferencia de rentas entre las distintas jurisdicciones.

Por otro lado, los lineamientos en el párrafo 11 indican que:

...una "empresa asociada" es una empresa que cumple las condiciones fijadas en el artículo 9, subapartados 1a) y 1b), del Modelo de Convenio Fiscal. Bajo estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra; o si "las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital"

de ambas empresas (por ejemplo, si ambas empresas se encuentran bajo un control común)” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 15).

De esta manera, los lineamientos proporcionan un alcance del concepto de empresas asociadas, contribuyendo así en la determinación del ámbito de aplicación y de los criterios de vinculación de PT, el cual, se define en cada país según su legislación interna de impuestos.

2.2.2 Métodos de precios de transferencia

En los capítulos II y III de los lineamientos, se expone la definición de cada uno de los métodos de PT. Los mismos se agrupan en “tradicionales” y “otros métodos”.

A continuación se precisa el marco teórico expuesto por los lineamientos respecto de este tema:

- a. Métodos tradicionales: como métodos tradicionales se consideran al PCNC, al Precio de Reventa (en adelante, “PR²⁶”) y al Costo Incrementado (en adelante, “CI²⁷”)

Precio Comparable No Controlado

El mencionado método consiste en comparar el precio pactado entre dos entes vinculados, por los activos o servicios transferidos, con el precio pactado entre partes independientes en operaciones

²⁶ PR: Precio de Reventa.

²⁷ CI: Costo Incrementado.

realizadas bajo condiciones comparables²⁸ (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 60).

Los lineamientos también indican que en caso de presentarse alguna diferencia en los precios pactados entre vinculados con los precios pactados entre independientes es señal de que, probablemente, las condiciones tanto comerciales como financieras, bajo las cuales se dieron las mencionadas transacciones no responden a condiciones de plena competencia; motivo por el cual el precio pactado entre vinculados podría ser reemplazado por el precio pactado entre independientes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 60).

A fin de aplicar el método del PCNC, se dice que una operación es comparable a la transacción materia de análisis si se cumple una de las siguientes condiciones:

1. Que, en caso de existir diferencias entre las dos operaciones que se comparan, estas no afecten materialmente el precio de referencia de mercado.
2. Que, en caso de existir diferencias que puedan afectar el precio de mercado de manera sustancial, puedan minimizarse mediante la aplicación de ajustes, suficientemente precisos,

²⁸ En el punto 3.2.1 del Capítulo 3 se expone el caso de la aplicación de tasaciones para la evaluación de la transferencia de inmuebles, maquinarias o vehículos (activos fijos); dada la complejidad de identificar información confiable de operaciones comparables.

como para eliminar los efectos de dichas diferencias (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 60-61).

Por su parte, los lineamientos indican que de encontrarse operaciones comparables que permiten aplicar el método del PCNC, este sea seleccionado en comparación a los demás, por ser el método más directo y fiable para la verificación del valor de mercado.

Precisamente en el punto 3.2 del capítulo 3 de este documento, se expone el caso de la aplicabilidad del PCNC en relación al análisis del pago de regalías, dada las precisiones que establece la legislación peruana sobre la aplicabilidad del PCNC en la evaluación de intangibles.

La experiencia laboral, acumulada en esta materia, me ha mostrado que resulta difícil encontrar una operación entre dos empresas independientes suficientemente similar a la operación que es materia de análisis, de tal forma que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio.

Asimismo, los lineamientos indican que, en caso de no poderse aplicar ajustes que permitan disminuir el efecto de las diferencias de las operaciones en los precios de referencia de mercado; no se debe descartar automáticamente la aplicación del PCNC, pues el mencionado método, se podría utilizar flexibilizando algunos

parámetros de la comparación y, de manera complementaria, aplicar un método adicional de PT que sea seleccionado según la precisión que se tenga en su aplicación (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 61).

A efectos de presentar las ventajas de la aplicación del PCNC, en comparación a los otros métodos, en el punto 3.2 del capítulo 3, se presenta el caso de la evaluación de los ingresos y egresos por reembolso, con su respectivo análisis y sugerencia.

Precio de Reventa

El método del PR se utiliza para analizar las compras de bienes o recepciones de servicios.

Dicho método busca determinar si el margen bruto obtenido por una empresa, en la reventa a clientes independientes, de productos adquiridos de sus proveedores vinculados, es el mismo que el margen bruto obtenido por dicha compañía en la reventa a clientes independientes, de productos adquiridos de proveedores, también independientes.

En ese sentido, de acuerdo a lo indicado por los lineamientos, la aplicación del método del PR se inicia con el precio al que se ha comprado, a una empresa, un producto que es revendido a un cliente independiente. Este precio (el precio de reventa), entonces, se reduce en un margen bruto (el "margen del precio de reventa" o "margen de reventa") representativo de la cuantía con la que el

revendedor pretendería cubrir sus costos de venta, considerando las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos para obtener un beneficio apropiado, dadas las características de la metodología en mención (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 63).

El margen de reventa obtenido en las operaciones vinculadas con empresas se puede determinar tomando como referencia el margen de reventa que se obtiene en la venta de productos comprados y vendidos a clientes independientes. Asimismo a efectos de aplicar el método del PR en su versión externa²⁹ se puede tomar como referencia el margen de reventa conseguido por una empresa independiente en operaciones con partes independientes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 63).

Al igual que en el método del PCNC, una operación es comparable a la transacción materia de análisis, cuando se cumple una de las condiciones siguientes:

1. Que, ninguna de las diferencias (si es que existe alguna) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que desarrollan dichas operaciones, afecta materialmente en el margen de reventa del mercado.

²⁹

Hace referencia a una comparación con operaciones realizadas entre clientes o proveedores independientes entre ellos; o también, a una comparación con los márgenes brutos obtenidos por compañías independientes y comparables a la compañía analizada.

2. Que, se puedan realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos sustanciales de dichas diferencias.

Cabe precisar que, en la aplicación del PR, normalmente se requieren menos ajustes en caso de existir diferencias entre los productos que, al aplicar el método del PCNC. Ello debido a que es menos probable que las diferencias secundarias entre productos tengan un impacto sustancial sobre los márgenes brutos, como el que tienen sobre los precios.

Por su parte, la aplicación del PR en su versión externa, corresponde a la comparación del margen bruto de la operación o compañía analizada, versus el rango de márgenes brutos de mercado de operaciones o compañías similares.

Cuando las prácticas contables difieren entre la operación vinculada y la no vinculada, se deben aplicar los ajustes a los datos utilizados para calcular el margen de reventa a fin de asegurar que se manejan los mismos tipos de costos en cada caso, para llegar al margen bruto³⁰. Sin embargo, dado que la información disponible, que sea confiable (vale decir, información financiera auditada), no muestra el detalle de la composición de los costos de la gran mayoría de empresas que son seleccionadas como comparables, en casi la

³⁰ Por ejemplo, los gastos de investigación y desarrollo pueden estar reflejados en los gastos de operación o en los costos de venta. Los respectivos márgenes brutos no serían comparables sin los ajustes oportunos.

mayoría de los casos, el mencionado método en su versión externa es descartado por falta de confiabilidad en la información obtenida³¹.

Costo Incrementado

El método del CI, a diferencia del método del PR, se utiliza para analizar las ventas de productos o prestación de servicios a empresas vinculadas.

Por su parte, el objetivo del método del CI es determinar si el margen bruto obtenido por el contribuyente en la venta de productos a clientes vinculados, es similar al margen bruto obtenido por el mismo contribuyente, en la venta de productos similares a clientes independientes; considerando en ambos casos, que el costo de dichos productos es asumido con proveedores independientes solamente, de lo contrario el análisis no sería confiable.

Expuesto lo anterior, la aplicación del método del CI parte del costo del producto o servicio, el mismo que debe ser incurrido con partes independientes, al cual se añade un margen de costo incrementado para de esa forma aplicarle un beneficio adecuado tomando en cuenta las funciones desempeñadas, los activos y riesgos asumidos por el contribuyente, así como las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del costo incrementado a los costos antes mencionados, es considerado como precio de plena competencia de la operación

³¹ Este mismo motivo de descarte es aplicable para el caso del CI en su versión externa

vinculada original (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 1995: 68).

A fin de determinar el margen del costo incrementado del proveedor en la operación vinculada, se puede tomar como referencia el margen del costo incrementado que el mismo proveedor obtiene en operaciones con clientes independientes comparables. Asimismo, a efectos de aplicar el método del CI en su versión externa se puede tomar como referente del mercado el mismo margen bruto que hubiera sido obtenido en operaciones comparables de una empresa independiente.

Al igual que en el caso del método de PR, una operación es comparable a la transacción materia de análisis cuando:

1. Ninguna de las diferencias (si es que existe alguna) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que desarrollan dichas operaciones, afecta materialmente en el margen de reventa del mercado.
2. Se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos sustanciales de dichas diferencias.

A fin de determinar si una operación con clientes independientes es comparable a la operación materia de análisis, y poder aplicar el método del CI, son aplicables los mismos principios descritos en el método del PR.

Otro aspecto importante en la aplicación del mencionado método, en su versión externa, es la consistencia de la contabilidad.

En efecto, si bien a la fecha varios países están implementando la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, hasta que su aplicación no se homogenice a nivel mundial, el riesgo de considerar diferentes elementos dentro del costo para efectos de calcular el margen bruto, aún permanece latente.

Es así que, cuando las prácticas contables empleadas difieren en la operación entre partes vinculadas y en la operación entre partes independientes, deben practicarse los ajustes oportunos de los datos utilizados con el objeto de asegurar que se utiliza el mismo tipo de costos en cada caso, en aras de la consistencia.

Ello debido, principalmente a que la estructura de costos y gastos de una compañía está compuesta por:

1. Costos directos de producción de un bien o un servicio, como el costo de las materias primas.
2. Costos indirectos de producción que, aunque no están muy relacionados con el proceso de producción, son comunes a varios bienes o servicios (por ejemplo, el costo de un departamento de reparaciones que atiende a los equipos utilizados en la producción de los diferentes bienes).
3. Gastos operativos de la empresa en su conjunto, como los gastos de venta y de administración.

En ese sentido, la diferencia entre el análisis del margen bruto y el margen neto, se debería comprender en los siguientes términos: por un lado el método del CI utiliza márgenes calculados sobre los costos directos e indirectos de producción, mientras que el MMNT utiliza márgenes calculados sobre los costos directos e indirectos y los gastos operativos de la empresa.

Es necesario resaltar que como consecuencia de las diferencias en las prácticas contables de los países, es difícil marcar la diferencia entre las tres categorías descritas anteriormente.

- b. Otros métodos: dentro del grupo de los “Otros Métodos”, de acuerdo a lo indicado en los lineamientos, se encuentra el método del reparto del beneficio y el método del margen neto de la operación

Método del reparto del beneficio

Cuando las operaciones están estrechamente relacionadas, no es factible evaluarlas de forma separada. En circunstancias similares, empresas independientes podrían decidir la constitución de una sociedad de personas y acordar una metodología de reparto de los beneficios. Así pues, el método del reparto del beneficio trata de eliminar la incidencia que, sobre los beneficios, provocan las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación con empresas vinculadas, fijando una metodología de reparto de la

utilidad que habrían acordado partes independientes bajo condiciones similares.

El método de reparto del beneficio identifica la utilidad que ha de distribuirse entre las empresas vinculadas por las operaciones realizadas entre ellas.

El reparto de dicho beneficio se da entre las empresas vinculadas, en función de criterios razonables que reflejan la realidad económica de la operación, tal y como se hubiese pactado entre terceros independientes en condiciones similares, bajo circunstancias comparables.

Dependiendo de la transacción materia de análisis, el beneficio podría ser la utilidad generada en dichas operaciones o una utilidad residual que representa la utilidad que no puede asignarse fácilmente a una de las partes, tal y como sucede en el caso de los intangibles de gran valor y, en ocasiones, únicos³².

La contribución que le corresponde a cada empresa, se determina a partir de un análisis funcional³³, y se cuantifica en la medida en que ello resulte factible utilizando siempre, información externa fiable disponible en el mercado.

³² Cabe precisar que, en el caso peruano, el método del reparto del beneficio se presenta como dos métodos; el primero llamado Método de la Partición de Utilidades, el cual considera la determinación del valor de mercado mediante la distribución de la utilidad global. El segundo, llamado Método Residual de la Partición de Utilidades, el cual considera dos pasos: (1) determinación de la utilidad mínima de cada parte sin considerar los intangibles significativos; (2) cálculo de la utilidad residual, disminuyendo la utilidad mínima de la utilidad global; tomando en cuenta los intangibles significativos.

³³ El análisis funcional es un análisis de las funciones desempeñadas por cada empresa, (dados los activos empleados y los riesgos asumidos por cada una de ellas).

Método del margen neto transaccional

El MMNT determina, a partir de una base adecuada (por ejemplo, costos, ventas, activos), el margen neto de beneficio que obtiene un contribuyente en una operación con partes vinculadas. En consecuencia, el MMNT se implementa de modo similar al método del CI y al método del PR.

Esta similitud significa que, para que el MMNT se aplique de forma fiable, debe hacerse de manera compatible con la puesta en funcionamiento de los otros dos métodos (método del CI y método del PR).

Esto implica que el margen neto que obtiene el contribuyente de una operación vinculada idealmente debiera fijarse tomando como referencia al margen neto que el mismo contribuyente obtiene en transacciones comparables no vinculadas.

Si lo expuesto anteriormente no es factible, puede resultar como un buen referente, el margen neto que habría obtenido una empresa independiente en operaciones comparables. Es entonces necesario un análisis funcional de la empresa asociada y, en último término, una evaluación de la empresa independiente, para de esa forma determinar la comparabilidad, o en todo caso, los ajustes que deben practicarse para obtener resultados confiables.

2.2.3 Análisis de comparabilidad

a. Razones para el examen de comparabilidad

La aplicación del principio de plena competencia, se basa en la comparación de las condiciones de una operación con vinculadas con las condiciones de las operaciones con empresas independientes. Para que estas comparaciones sean válidas, las características económicas relevantes de las transacciones que se están evaluando deben ser lo suficientemente comparables. En ese sentido, ser comparable significa, tal como se ha mencionado en el punto anterior, que ninguna de las diferencias (si existen) entre las situaciones que se comparan puedan afectar materialmente el objeto de análisis (ya sea, el precio o el margen) o que se puedan realizar ajustes, lo suficientemente precisos, y económicamente razonables y sustentables para eliminar los efectos de dichas diferencias.

Por su parte, cuando las Administraciones Tributarias, realicen las revisiones respectivas, las cuales impliquen la verificación del incumplimiento del principio de plena competencia, también deberán tener en cuenta estas diferencias a fin de determinar si hay comparabilidad entre las situaciones evaluadas y cuáles son los ajustes que puedan resultar necesarios para lograrla.

Todos los métodos que aplican el principio de plena competencia giran en torno a la idea de que las empresas independientes consideran las opciones que tienen disponibles y, al compararlas

entre sí, atienden a cualquier diferencia que pudiera afectar a su valor de manera significativa.

En efecto, en el punto 3.3 del capítulo 3, se expone la dificultad que se presenta en la práctica, en la aplicación de los métodos, debido a la falta de comparabilidad entre las operaciones independientes y las operaciones sujetas a análisis.

b. Los factores determinantes de la comparabilidad: características de los activos o de los servicios:

Producto de la aplicación de la metodología de PT, se observa que las características de los activos o servicios transmitidos son más relevantes cuando se realiza una comparación de precios, esto es, cuando se aplica el método del PCNC. Por otro lado, dichas características son menos relevantes cuando se realiza una comparación de márgenes, es decir, cuando se aplican los métodos del PR, CI, distribución de utilidades y/o MMNT. El proceso de comparabilidad debe considerar las siguientes características: (1) en el caso de transmisiones de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; (2) en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y, (3) en el caso de activos intangibles, la forma de la operación (por ejemplo, la concesión de una licencia o su venta), el tipo de activo (por ejemplo, patente, marca o know-how), la duración y el grado de

protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión.

2.2.4 Ajustes de precios de transferencia: el ajuste correlativo y el procedimiento amistoso³⁴: artículo 9 y 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Ajustes Secundarios.

a. El ajuste correlativo: párrafo 2 del artículo 9

Para eliminar la doble imposición en los casos de PT, las Administraciones Tributarias pueden considerar las solicitudes de ajustes correlativos tal y como están descritas en el párrafo 2 del artículo 9 del modelo de convenio fiscal de la OCDE.

Un ajuste correlativo que en la práctica puede desarrollarse como parte del procedimiento amistoso puede atenuar o eliminar la doble imposición en los casos en que una primera Administración Tributaria incrementa las utilidades sujetas a imposición de una sociedad (es decir, efectúa un "ajuste primario") como resultado de aplicar el principio de arm's length a operaciones donde interviene una empresa vinculada de una segunda jurisdicción tributaria.

En este supuesto, el ajuste correspondiente consiste en un ajuste a la baja de la deuda tributaria de esta empresa asociada, efectuado por la Administración Tributaria de la segunda jurisdicción, de manera que la asignación de utilidades entre las dos Autoridades

³⁴

Entiéndase como el acto por el cual dos países se juntan para llegar a un acuerdo respecto de la interpretación y aplicación de un determinado artículo legal, de determinada norma, sobre el cual el contribuyente se queja.

Tributarias esté conforme con el ajuste primario y no se produzca una doble imposición. Es también posible que la primera Administración Tributaria acepte reducir (o eliminar) el ajuste primario como consecuencia de las consultas llevadas a cabo con la otra Administración Tributaria, en cuyo caso el ajuste correlativo sería inferior (o quizás innecesario).

Una vez que una Administración Tributaria haya aceptado realizar un ajuste correlativo, es necesario establecer si ese ajuste ha de ser atribuido al año en el que han tenido lugar las operaciones vinculadas que han exigido el ajuste, o a otro año, como por ejemplo al año en el cual se efectuó el ajuste primario³⁵. A este respecto, a menudo se plantea la cuestión de determinar si un contribuyente tiene derecho a intereses por los impuestos que ha ingresado en exceso en la jurisdicción que ha aceptado proceder al ajuste correlativo.

b. El procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso constituye para las Administraciones Tributarias un medio tradicional de resolver las controversias relativas a la aplicación de los Convenios de doble imposición. Este procedimiento, descrito y autorizado por el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, puede ser utilizado para eliminar la

³⁵ En el caso peruano, el ajuste, según el inciso c) del artículo 32°A de la Ley del Impuesto a la Renta, se imputará al ejercicio gravable en el que se realizó la operación.

doble imposición que podría producirse como consecuencia de un ajuste de PT.

El artículo 25 indica tres áreas en las cuales el procedimiento amistoso suele utilizarse.

1. La primera área incluye ejemplos de "imposición que no es conforme con las disposiciones del presente Convenio" y está contemplada en los párrafos 1 y 2 del artículo. En esta área, los procedimientos se inician generalmente por el contribuyente.
2. Las otras dos áreas, que no involucran necesariamente al contribuyente, se tratan en el párrafo 3 y se refieren a cuestiones de "interpretación o aplicación del Convenio" y a "la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio".

El párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 precisa que el artículo 25 constituye igualmente un mecanismo que permite a las autoridades competentes resolver los casos de doble imposición jurídica y económica, derivados de los ajustes de los PT efectuados conforme a los párrafos 1 y 2 del artículo 9.

El procedimiento amistoso no obliga a las autoridades competentes a llegar a un acuerdo y a resolver sus controversias en materia fiscal. Las autoridades competentes únicamente están obligadas a

esforzarse en alcanzar un acuerdo. En caso de no llegar a dicho acuerdo, las autoridades podrán recurrir al arbitraje.

c. Ajustes secundarios

Como consecuencia de los ajustes primarios de PT, se tienen los ajustes secundarios.

A fin de que el reparto de utilidades sea conforme con el ajuste primario del PT, algunos países que han propuesto un ajuste de PT asumen, en virtud de su propia normativa tributaria, la existencia de una operación presunta u operación secundaria, en la cual el excedente de utilidad resultante del ajuste primario se trata como si hubiese sido transferido, de una u otra forma, y, en consecuencia, estuviese sujeto a imposición. En general, la operación secundaria adoptará la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de fondos propios o de préstamos.

2.2.5 Acuerdos anticipados de precios de transferencia y obligaciones formales

a. Definición y características de los acuerdos previos sobre precios de transferencia

Un AAP es un acuerdo que determina, de manera anticipada a las operaciones entre empresas vinculadas, un conjunto de criterios relacionadas al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes

a eventos futuros, por ejemplo; para la determinación de los PT de dichas operaciones, por un determinado periodo. Un AAP se inicia formalmente por solicitud del contribuyente; sin embargo, durante el proceso de desarrollo existen negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas vinculadas y una o más Administraciones Tributarias.

Un punto importante durante la negociación de los AAP es el grado de exactitud al establecer los PT de un contribuyente a lo largo de cierto número de años. En ese sentido el contribuyente debe ser muy prudente en caso el AAP tenga un alcance superior al de la metodología de aplicación e hipótesis fundamentales, dado que las conclusiones se determinan en función a predicciones de eventos futuros.

En ese sentido, es muy importante trabajar los AAP con información confiable, ya que todo se basa en proyecciones y estimaciones. Sin embargo, no hay que dejar de considerar que la fiabilidad de una predicción depende de los hechos y circunstancias de cada caso en particular. Los contribuyentes y las Administraciones Tributarias deben prestar una gran atención a la fiabilidad de las predicciones al plantearse el enfoque de un AAP. Es por ello que las predicciones que no sean confiables deben excluirse de un AAP.

Debido a los problemas de doble imposición, la mayor parte de los países prefiere los AAP bilaterales o multilaterales y, en efecto,

ciertos países no conceden un AAP unilateral a los contribuyentes de su jurisdicción.

El procedimiento bilateral (o multilateral) ofrece mayores posibilidades de reducir el riesgo de doble imposición, de ser equitativo para el conjunto de Administraciones Tributarias y de contribuyentes afectados, así como ofrecer mayor seguridad a dichos contribuyentes.

b. Obligaciones formales

Los contribuyentes deben identificar la documentación que resulta más útil para demostrar que sus operaciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia y, así, resolver cuestiones sobre PT y facilitar las inspecciones tributarias.

Las obligaciones en materia de documentación se verán afectadas por las normas reguladoras de la carga de la prueba en la jurisdicción pertinente. En la mayoría de las jurisdicciones, la Administración Tributaria tiene la carga de la prueba. De esta manera, al contribuyente no le corresponde probar la correcta determinación de sus PT a menos que la Administración Tributaria demuestre, en primera instancia, que dicha determinación no es consistente con el principio de arm's length. Debe indicarse que, incluso cuando la carga de la prueba corresponde a la Administración Tributaria, esta puede razonablemente obligar al contribuyente a presentar la documentación sobre sus PT, toda vez

que la Administración Tributaria no podría inspeccionar el caso adecuadamente sin la información oportuna. De hecho, cuando el contribuyente no suministra información adecuada, en algunos países puede producirse el traslado de la carga de la prueba mediante la presunción, salvo prueba en contrario, en favor del ajuste propuesto por la Administración Tributaria. Quizás sería más conveniente que tanto la Administración Tributaria como el contribuyente hicieran un esfuerzo de buena fe para demostrar que sus determinaciones de PT satisfacen el principio de plena competencia, independientemente de quién soporta la carga de la prueba. Durante los procedimientos de inspección las actuaciones de la autoridad tributaria no debieran resultar afectadas por la certeza de que la carga de la prueba lo soporta o recae sobre el contribuyente. La carga de la prueba no debiera nunca ser utilizada ni por la Administración Tributaria, ni por el contribuyente, como pretexto para sostener afirmaciones infundadas o inverificables en relación con los PT.

Siempre hay que considerar que “el tributo no es un mecanismo de financiación pública, sino algo que es preciso coordinar para el logro de los objetivos comunitarios”. (García Novoa, 2004: 322), en su libro “El Derecho Comunitario Europeo ante el Fraude y la Elusión Fiscal. Aportaciones del Tribunal de Justicia de la comunidad Europea”.

En la medida en que el interés último de la Administración Tributaria quedaría satisfecho si se presentan los documentos necesarios a tiempo cuando fueran solicitados en una fiscalización, el procedimiento de conservación de documentos debería dejarse al arbitrio del contribuyente. Por ejemplo, el contribuyente puede elegir almacenar documentos relevantes en su forma original o compilados en forma de libro, en el idioma que prefiera,³⁶ antes de tener que suministrarlos a la Administración Tributaria. Aún así, el contribuyente debe cumplir con requerimientos razonables para traducir –al idioma correspondiente- los documentos que se sometan a la Administración Tributaria.

Al considerar si un PT cumple con el principio de arm's length, puede ser necesario, que el contribuyente prepare o se refiera a documentos escritos que de otra forma no habría preparado o a los que no se habría referido en ausencia de consideraciones tributarias, incluyendo documentos de empresas asociadas extranjeras³⁷. Cuando se requiera la presentación de este tipo de documentos, la Administración Tributaria debe mostrarse cuidadosa y medir la

³⁶ Para el caso peruano, el segundo párrafo del inciso g) del artículo 32°A de la LIR señala que: “La documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, deberá ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, durante el plazo de prescripción”.

³⁷ Para el caso peruano, el RLIR, en sus artículos 116° Documentación y 117° Información que debe contener un EPT, menciona las pautas que debe seguir el contribuyente a fin de actuar acorde a las normas de PT.

necesidad de los documentos en relación con el costo y la carga administrativa que supone para el contribuyente crearlos u obtenerlos. Por ejemplo, no se debe esperar que el contribuyente incurra en costos y cargas desproporcionadamente altas para obtener documentos de empresas asociadas extranjeras o que efectúe una investigación exhaustiva de datos comparables de operaciones no vinculadas cuando considera razonablemente, que no existen datos comparables o que los costos de localizar datos comparables serían desproporcionadamente altos en relación con los importes que se cuestionan.

Trayendo a colación un caso real, de un cliente perteneciente a un grupo transnacional, a inicios del 2010 dicha compañía fue sometida a una fiscalización por PT. Antes de culminar con el proceso, el fiscalizador le requirió los estados financieros de la matriz, la cual se ubica en Europa Occidental y en la cual la compañía peruana participa con menos del 3% de los ingresos del Grupo de acuerdo a los estados financieros consolidados, según lo informó la compañía. Tal y como se muestra el caso, ya es de prever que el conseguir la información financiera de la matriz, por un requerimiento explícito de la SUNAT, sin mayor justificación que el solo hecho de “revisar documentación” no sería tarea fácil ni mucho menos nada costosa.

En efecto, dada la negativa de la matriz de enviar dicha información por no mediar una razón lógica y justificable, la compañía local, tuvo que acudir a su líder de impuestos en el jab regional (el cual no se

encuentra en Perú). Este líder de impuestos, hizo la consulta a la oficina de DTT en dicho país, y luego fue transferida la consulta a la oficina de Perú; con lo cual, el cliente incurrió en el pago de honorarios a ambas oficinas por la asesoría brindada para absolver tal requerimiento.

Como nos lo demuestra el caso, efectivamente, en el Perú, la Administración Tributaria no tiene el menor reparo en efectuar los requerimientos de información, haciendo que las compañías incurran en gastos innecesarios por el sólo hecho de que la Administración Tributaria no cuente con un procedimiento adecuado de fiscalización de PT.

Las Administraciones Tributarias deberían considerar que para obtener esa información, disponen de instrumentos sobre intercambio de información expresamente, en los convenios bilaterales de doble imposición.

Asimismo, se espera que el contribuyente no incurra en gastos desproporcionadamente altos en la elaboración de la documentación que sustente el cumplimiento del principio de arm's length.

Con arreglo a los criterios anteriormente expresados, sólo se debe obligar a los contribuyentes a conservar por un tiempo razonable los documentos que fueron preparados o que se refieran a operaciones que tuvieron lugar en unos años respecto de los cuales el ajuste no es factible por prescripción, dado que el tiempo transcurrido es

superior al período exigido en la legislación interna para la conservación de documentos de naturaleza similar. Además, normalmente las Administraciones Tributarias no deberían requerir documentos relativos a esos años aun cuando se hubieran conservado. Sin embargo, esos documentos pueden ser relevantes, en ocasiones, para la investigación de PT de un año posterior respecto del cual no ha transcurrido el período de prescripción. Por ejemplo, cuando los contribuyentes conservan por propia iniciativa los documentos relativos a sus contratos a largo plazo o para determinar si se cumplen las normas (estándares) de comparabilidad relativas a la aplicación de un método de fijación de los PT de ese año ulterior. Las Administraciones Tributarias no deberían olvidar las dificultades que supone la ubicación de documentos de años anteriores y deberían restringir sus requerimientos a aquellos casos en que existan razones fundadas para revisar la información en cuestión, en relación con la operación objeto de inspección.

Trayendo otro ejemplo real a colación, en el 2008 una compañía local inició todo un proceso de fusión por absorción de diversas compañías de su grupo local, tales operaciones concluyeron recién en el 2010. Si bien, la matriz local se adjudicó todos los documentos de las empresas que estaban siendo absorbidas por ella, todo proceso de absorción implica una serie de cambios (desde la ubicación física, hasta los intangibles, traducidos en información). Justamente en el 2009, dos de las empresas que fueron absorbidas

iniciaron un proceso de fiscalización de PT por el ejercicio 2006 y 2007 (un año para cada compañía), con lo cual, si bien la matriz, tuvo organizada la documentación básica para dicho requerimiento, una vez que el proceso de fiscalización estaba en curso, el auditor requirió información más detallada que fue imposible de proporcionar justamente por todos los cambios que tuvieron como consecuencia de las fusiones. Finalmente, sólo una de las compañías pudo responder en un 100% el requerimiento, en tanto que la otra compañía tuvo que asumir las sanciones correspondientes por no presentar lo solicitado por el auditor.

Asimismo, las Administraciones Tributarias deberían limitar sus requerimientos tan sólo a los documentos que se encuentran disponibles, sólo después de que la operación en cuestión haya tenido lugar, limitándose a aquellos que razonablemente contengan información relevante, según los principios rectores de la utilización de datos de múltiples años, o información acerca de los hechos que concurren en el momento en que se determinó el precio de transferencia. Al valorar qué información resulta oportuna, la Administración Tributaria debería considerar en qué medida el contribuyente podría haber dispuesto razonablemente de esa información cuando se determinó el precio de transferencia³⁸.

³⁸ A manera de comentario, en el caso de filiales peruanas de empresas transnacionales, la mayoría de ellas no tienen acceso a documentación de determinación de precios, tarifas, tasas, márgenes, etc. La práctica muestra que dichas filiales, al igual que sus pares en otros países, sólo se atienen a acatar órdenes, siempre y cuando no sean perjudiciales en ningún aspecto, incluido el tema de precios de transferencia, toda vez que la Matriz de dichas filiales, por lo

Además, las Administraciones Tributarias no deberían exigir a los contribuyentes que presenten documentos que estos no mantienen o que los mismos no controlan o que no les son asequibles. Por ejemplo, la información que no se puede obtener legalmente, o de la cual el contribuyente no puede disponer por ser información de carácter confidencial y reservada para sus competidores, o porque se trata de información que no está disponible públicamente y no es factible de ser obtenida a través de una solicitud.

A manera de ejemplo en referencia al mencionado punto: en el caso específico de una empresa farmacéutica que mantuve dentro de mi cartera de clientes, los resultados de un determinado análisis no mostraban resultados de mercado, con lo cual se le solicitó cierta información a la compañía, que ellos denominaban confidencial y que no se nos pudo proporcionar. Más aun, porque estaba directamente relacionada con un producto al que le habían asignado una cantidad considerable de inversión porque competía fuertemente con un producto similar que la competencia había lanzado y que les venía restando participación en el mercado. Ante ello, se buscó una solución alternativa, asumiendo la compañía, todo el riesgo de dicha operación y justificación a la Administración Tributaria ante una eventual fiscalización de PT.

En muchos casos, la información sobre empresas asociadas

general (dependiendo del país) es sometida a normas más rigurosas de precios de transferencia, por lo mismo que el tema está más desarrollado en esos países.

extranjerías es crucial para las inspecciones de PT. Sin embargo, el contribuyente se puede encontrar frente a dificultades para reunir dicha información, que no tendría, si tan sólo fuera necesario proporcionar sus propios documentos.

Cuando el contribuyente es una filial de una empresa extranjera asociada o es sólo un accionista minoritario, puede ser difícil obtener la información como consecuencia de que el contribuyente no tiene control sobre la empresa asociada. En cualquier caso, las normas contables y las obligaciones legales de documentación (incluidos los plazos para su preparación y remisión) difieren de un país a otro. Los documentos requeridos al contribuyente pueden ser diferentes a aquellos que conservan como parte de su política interna. Asimismo traducir y presentar dichos documentos puede suponer un tiempo y un costo importantes. Estas consideraciones deben ser sopesadas al definir las obligaciones de documentación exigibles al contribuyente.

Las Administraciones Tributarias deben ser cuidadosas en asegurar que no se divulguen secretos comerciales o científicos y otros datos confidenciales. Por lo tanto, deberían dar pruebas de discreción al requerir este tipo de información y únicamente deberían proceder cuando puedan comprometerse a que la información se mantenga confidencial frente a terceras partes, salvo cuando la divulgación resulte necesaria en procedimientos públicos ante tribunales o en resoluciones judiciales. Deberían realizarse todos los

esfuerzos para garantizar que se mantiene la confidencialidad en la mayor medida posible en dichos procedimientos y resoluciones. Es preciso traer a colación uno de los derechos fundamentales de todo ciudadano, estipulado por nuestra Constitución Política del Perú, en el inciso 10 del artículo 2, del capítulo I “Derechos Fundamentales de la Persona”, comprendido en el título I “De la Persona y de la Sociedad”, el cual señala que toda persona tiene derecho:

.....Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos sólo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley.

Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen.

Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.

Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial.

De esta manera, no sería lógico exigir que el contribuyente aporte, junto con la declaración tributaria, documentos que justifiquen de manera específica la procedencia de los PT determinados.

En tal sentido, bien podría obstaculizarse el comercio internacional y la inversión extranjera. La documentación exigible en la fase de presentación de la declaración tributaria se debe limitar a requerir que el contribuyente suministre información suficiente como para permitir que la Administración Tributaria determine aproximadamente qué contribuyentes necesitan una comprobación a mayor profundidad.



CAPÍTULO III: PROBLEMAS IDENTIFICADOS - ANÁLISIS

En este capítulo, desarrollaré cada uno de los problemas identificados, tomando en consideración la legislación vigente: Artículo 32-A de la LIR, el capítulo XIX y el artículo 24 del RLIR.

La metodología a seguir será la siguiente: (1) el análisis del artículo de la LIR y el RLIR relacionados con los problemas identificados, (2) para luego contrastarlo con la realidad, precisando la problemática que se genera en el día a día tanto para la SUNAT, como para los contribuyentes y los especialistas en PT. (3) Finalmente, se indicará el planteamiento de las sugerencias de mejora.

Antes de dar inicio al desarrollo del presente capítulo, es preciso dar un breve alcance en relación al Principio de Legalidad-Reserva de Ley, estipulado por nuestro Código Tributario, en su Norma IV. Ello a fin de un mejor entendimiento del punto 3.1 Ámbito de Aplicación y Criterios de Vinculación.

En estricto, el principio de legalidad se podría entender como el principio por el cual una norma de mayor rango prevalece sobre las normas de inferior jerarquía. En efecto, la norma IV del Código Tributario, precisa que sólo por Ley o Decreto Legislativo, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el

agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10.

3.1 ÁMBITO DE APLICACIÓN Y CRITERIOS DE VINCULACIÓN

3.1.1 Problemas identificados con el ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación está definido en el inciso a) del artículo 32-A de la LIR así como en el artículo 108 del capítulo XIX del RLIR.

El mencionado inciso hace referencia al ámbito de aplicación, indicado por la LIR, estableciendo como primer condicionante y como regla general, que los PT se han de aplicar cuando se genere un menor pago de IR en el país del que se hubiera generado por la aplicación del Valor de Mercado³⁹.

Adicionalmente, indica que en todo caso, se aplicarán los siguientes 3 supuestos:

1. En operaciones internacionales, cuando participen 2 o más jurisdicciones distintas, vale decir, si una empresa peruana tiene operaciones con cualquier empresa domiciliada en el exterior, se encontrará dentro del ámbito de PT. En ellas se incluyen operaciones con empresas domiciliadas en territorios de baja o

³⁹ Cabe precisar que las normas de Valor de Mercado, están reguladas en el artículo 32 de la LIR, y están referidas, exclusivamente, a operaciones realizadas entre partes independientes (consideradas como tal, a todas aquellas partes a las cuales no apliquen los Criterios de Vinculación del artículo 24 del RLIR) y no entre partes vinculadas, como lo establece el artículo 32-A.

nula imposición y aquellas que están domiciliadas en un país distinto a los de baja o nula imposición.

2. En operaciones nacionales, sólo si una de las partes:
 - a. Es un sujeto inafecto, exceptuando al Sector Público; con lo cual ningún organismo del Estado estaría dentro del alcance de PT.
 - b. Goza de exoneraciones del IR,
 - c. Pertenezca a regímenes diferenciales del IR; o,
 - d. Tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
3. En operaciones nacionales, cuando al menos una de las partes haya obtenido pérdidas tributarias en los últimos 6 ejercicios gravables.

También indica, que las normas de PT se aplicarán al IGV y al ISC, excepto para la determinación del saldo a favor materia de devolución o de compensación. En tanto que no se aplicarán para efectos de la valoración aduanera.

Por su parte, el RLIR amplía el alcance establecido en la LIR y menciona 3 grandes puntos, que se han de considerar:

1. El primer punto indica de manera taxativa que se aplicarán las normas de PT en 3 casos:
 - a. Cuando la valoración pactada determine un menor IR tanto en el país como en el ejercicio gravable

respectivo, del que hubiera correspondido por la aplicación del valor de mercado. Dicha determinación se podría generar por el diferimiento de rentas o por la generación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar.

- b. Cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del artículo 32-A de la LIR⁴⁰. Con esta precisión se aclara la expresión “En todo caso”, indicada en el artículo 32-A de la LIR respecto del ámbito de aplicación. Asimismo, precisa que el condicionante referido a la pérdida tributaria en los últimos 6 años, aplica para cualquiera de los mencionados ejercicios; así por ejemplo si un contribuyente obtuvo pérdidas tributarias en el año 2005, este se encontrará dentro del ámbito de aplicación de PT en el año 2010⁴¹.

⁴⁰ Dichos incisos cubren gran parte del alcance del artículo 32° de la Ley. Los mencionados incisos, señalan: 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurran dos o más países o jurisdicciones distintas, 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria; y, 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.

⁴¹ Aquí es preciso hacer una salvedad respecto a la temporalidad que el presente párrafo podría generar, pues, indica que el conteo de los 6 ejercicios debe considerar el hecho de que ya debe haber vencido el plazo para presentar la DJIR. Así por ejemplo, por un tema de temporalidad, si en el año 2004 un contribuyente obtuvo pérdida tributaria, estará en el ámbito de aplicación de PT hasta el año 2009, y por los meses de enero y febrero del 2010. No obstante ello, si se realiza un análisis del fondo económico de la norma, se concluiría que por el ejercicio 2010 ya no estaría dentro del ámbito de aplicación, puesto que dicho ejercicio sería el año 7 y no el sexto que indica el RLIR.

c. Cuando se trate de operaciones gratuitas u onerosas, precisando que están incluidas también las cesiones gratuitas de bienes muebles señaladas en el inciso h) del artículo 28° de la LIR⁴².

2. El segundo punto trae consigo 3 consideraciones:

a. La primera señala que de presentarse supuestos distintos a los establecidos en el inciso a), vale decir, si en operaciones nacionales, los participantes:

- No son sujetos inafectos. Al respecto, el artículo 18° de la LIR y el artículo 7° del RLIR, precisan cuales son las entidades inafectas a dicho impuesto, entre las que se pueden mencionar: los gobiernos regionales, locales y central, las sociedades de beneficencia económica, los colegios profesionales, al formar parte del Sector Público Nacional⁴³, entre otras.
- No son sujetos exonerados. Asimismo, los artículos 19° de la LIR y los artículos 8°, 8° A y 9° del RLIR, precisan las rentas y sujetos exonerados al 31 de diciembre del 2011 del IR.

⁴² El inciso h) del artículo 28° de la LIR señala lo siguiente: “La derivada de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios, cuya depreciación o amortización admite la presente Ley, efectuada por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza; a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del Artículo 14° de la presente Ley. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al seis por ciento (6%) del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio, ajustado, de ser el caso, de los referidos bienes. Para estos efectos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada.”

⁴³ RTF N° 7394-1-2004 y RTF N° 7378-2-2007.

Ejemplo de ello son: las rentas que, las sociedades o instituciones religiosas, destinen a la realización de sus fines específicos; las regalías por asesoramiento técnico, económico, financiero, o de otra índole, prestados desde el exterior por entidades estatales u organismos internacionales; las universidades privadas constituidas bajo la forma jurídica referida en el artículo 6° de la Ley N° 23733, en la medida que cumpla con los requisitos señalados, entre otras.

- No son sujetos que pertenezcan a regímenes diferenciales. Al respecto, el capítulo XV de la LIR y el RLIR señalan el alcance del mencionado régimen, el cual tiene una cuota fija mensual de 1.5%, por pago de IR, de sus ingresos netos mensuales provenientes de rentas de tercera categoría.
- No son sujetos que tengan convenios de estabilidad tributaria, y,
- Que ninguna de las partes haya tenido pérdida tributaria en cualquiera de los últimos 6 ejercicios gravables.

Ya no se aplicarían las normas de PT sino las normas de valor de mercado configuradas en el artículo 32° de

la LIR, que como es sabido, hace alusión a las operaciones entre partes independientes⁴⁴.

- b. No obstante lo anterior, aclara que ello no se aplicaría para las operaciones desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición, con lo cual, se interpreta que dichas operaciones (aquellas realizadas desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición) siempre se evaluarían bajo las normas de PT. Al respecto, cabe traer a colación la Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT, la cual en su artículo 5 precisa que toda persona natural que no genere rentas de tercera categoría no está obligada a contar con un EPT o a presentar su DJPT⁴⁵:

Se exceptúa de la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa y de contar con estudio técnico de precios de transferencia, respecto de las transacciones con partes vinculadas:

- a) A las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales para efectos del Impuesto a la Renta,

⁴⁴ MUÑOZ SALGADO, Silvia
2006 "Reglamento de Precios de Transferencia. Ámbito de aplicación y ajustes". Ponencia presentada en la conferencia Precios de Transferencia y Otras Modificaciones al Impuesto a la Renta. Lima. Consulta: 19 de noviembre de 2009.
<http://www.ifaperu.org/ver_evento2.jsp?pIdEvento=21&tipo=pasados&spage=1>

⁴⁵ Entendiéndose por esto, de que si una persona natural realizó operaciones con territorios de baja o nula imposición, por ejemplo, y no genera rentas de tercera categoría; no está obligada a contar con un EPT o a presentar la DJPT.

que no generan rentas de tercera categoría...”

(SUNAT 2006: 3).

- c. Asimismo, precisa que las normas de PT tampoco se aplicarán a las transferencias de bienes efectuadas en el país al amparo de contratos cuyo plazo de vigencia sea mayor a quince (15) años, siempre que los bienes objeto de la transacción se destinen a su posterior exportación por el adquirente. Ello debido a que mediante decreto supremo se determinará el valor de mercado de dichas transferencias de bienes. Para ello, el mencionado decreto tomará en cuenta los precios con referencia a precios spot de mercados como Henry Hub u otros del exterior distintos a países de baja o nula imposición publicados regularmente en medios especializados de uso común en la actividad correspondiente y en contratos suscritos por entidades del sector público no financiero a que se refiere la Ley N° 27245 y normas modificatorias. Asimismo, el decreto supremo fijará los requisitos y condiciones que deberán cumplir las transacciones antes mencionadas⁴⁶.

3. Finalmente, el último punto del artículo 108 del RLIR, señala que las normas de PT tampoco se aplicarán en los casos

⁴⁶ Tomado del último párrafo del artículo 32° de la Ley.

indicados en el inciso n) del artículo 37° de la LIR⁴⁷, siempre que se verifique la vinculación económica entre la persona pagadora de la renta y el trabajador del negocio; y, en su lugar serán de aplicación las normas de valor de mercado, específicamente las establecidas en el inciso b) del artículo 19° A.

De lo expuesto, se tiene lo siguiente:

Por un lado, la LIR precisa que las normas de PT se aplicarán sólo cuando se configure un menor IR en el país y el RLIR complementa, aclarando que dicho menor impuesto se podría generar vía diferimiento de rentas⁴⁸ u originando mayores pérdidas, todo ello en el ejercicio gravable.

En ese sentido, si nos referimos sólo a lo indicado por la LIR y su Reglamento, los contribuyentes, en estricto, no estarían obligados a

⁴⁷ El inciso n) del artículo 37° de la Ley señala: “Las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor del mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación.

En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada diviendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.”

⁴⁸ Sobre el tema del diferimiento de rentas, es preciso comentar que, las empresas constructoras que opten por diferir sus ingresos, en función a lo estipulado en el artículo 63° de la LIR, estarían siempre dentro del ámbito de aplicación de PT, en función a lo estipulado por la legislación actual. Sin embargo, la propuesta que se presenta en esta memoria considera el tema del perjuicio fiscal para efectos de los ajustes de PT, solamente, y no para efectos del ámbito de aplicación.

contar con EPT si en sus operaciones con vinculadas y con territorios de baja o nula imposición, no se genera un perjuicio al interés fiscal, bajo todas las perspectivas que la misma norma establece (menor pago de IR en el ejercicio gravable, vía diferimiento o generando mayores pérdidas).

Sin embargo, la práctica de PT en Perú es distinta a lo regulado por nuestra legislación vigente. Ello principalmente, por la interpretación que se ha dado a las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria en el año 2006, en donde se delimitan los condicionantes para que los contribuyentes conozcan si están obligados o no a contar con un EPT o a presentar la DJPT.

En efecto, el 14 de octubre del 2006, la SUNAT emitió la Resolución de Superintendencia N° 167-2006 SUNAT, en donde se establecen excepciones a la obligación de presentar la DJPT así como a la de contar con un EPT. Posteriormente, el 5 de enero de 2007, la SUNAT emitió la Resolución de Superintendencia N° 008-2007 SUNAT, en donde se ampliaban las excepciones a contar con un EPT y precisaba quienes serían los contribuyentes obligados a contar con un EPT por los años 2006 y 2007, por excepción.

Si, interpretamos de manera complementaria las resoluciones emitidas por la SUNAT con la normativa de PT vigente, podríamos señalar que sólo aquellas empresa que: 1) ocasionen perjuicio al interés fiscal, 2) estén dentro del ámbito de aplicación de PT, e 3) incurren en los montos

de operaciones con vinculadas o territorios de baja o nula imposición, estarían obligadas a contar con un EPT y a presentar la DJPT.

No obstante, en la práctica, tanto los contribuyentes como los especialistas en PT y la Administración Tributaria, sólo se ciñen a lo establecido por las Resoluciones de la Administración, sin considerar si podría o no estar la compañía dentro del ámbito de aplicación de PT.

En ese sentido, nos preguntamos lo siguiente:

1. ¿Por qué los 3 entes involucrados⁴⁹ tendrían que hacer caso omiso de lo regulado por la Ley y guiarse de Resoluciones de SUNAT?. En otras palabras, ¿por qué se estaría violando el principio de legalidad?

La respuesta es precisamente el principal problema identificado en este punto, y es que la forma en la que está redactada la norma de PT convierte en un círculo vicioso su aplicación. En efecto, como se mencionó anteriormente, el ámbito de aplicación de las normas de PT señalan, tanto en la LIR como en el RLIR, que dichas normas serían de aplicación sólo en el caso de que el contribuyente cause perjuicio al fisco; entendiéndose que en los casos en que el contribuyente no cause tal perjuicio, no habría de aplicarse las normas de PT.

A fin de dejar clara la gravedad del problema en mención, es preciso indicar que la Carta Magna en su artículo 51° precisa que

⁴⁹ Contribuyente, asesor y Administración Tributaria.

la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente.

Asimismo, el Código Tributario en su Norma IV establece el concepto de principio de legalidad, el cual fue descrito a inicios de este capítulo.

La siguiente pregunta que salta a la luz es:

2. ¿Cómo el contribuyente o la Administración Tributaria podrían verificar si la empresa involucrada causa perjuicio al fisco en sus operaciones con vinculados o con territorios de baja o nula imposición si no hace una evaluación previa?

Pues bien, justo aquí podemos observar el círculo vicioso que el alcance de la normativa vigente trae a colación, y es que esto, en términos coloquiales se puede equiparar a la pregunta “¿qué es primero, el huevo o la gallina?”. Si bien el alcance de PT involucra como tema principal el perjuicio fiscal que se pueda generar al fisco, no hay forma que el contribuyente, la Administración o los especialistas en PT puedan conocer de forma ex ante, si el contribuyente causó o no perjuicio al fisco.

De lo expuesto, se puede inferir que a la fecha, si alguna empresa luego de realizar su EPT verifica que todas sus operaciones materia de análisis no causaron perjuicio al interés fiscal, los únicos beneficiados habrían sido los asesores de PT, por el trabajo encomendado y el mismo contribuyente, dado que

se evitará la sanción por no contar con el EPT, en caso la Administración Tributaria así lo requiera.

Ante la situación expuesta, si el objetivo de la normativa de PT es disminuir la evasión y elusión fiscal, e incrementar medidas de control para la Administración Tributaria, que le permitan mejorar el sistema de recaudación fiscal; la obligatoriedad de contar con un EPT por parte de los contribuyentes debiera de mantenerse en el tiempo. No obstante, se tiene que mejorar el alcance del ámbito de aplicación actual para que las reglas de juego queden bien claras tanto para el contribuyente como para el asesor de PT; y en paralelo para que la Administración Tributaria no quede descubierta por vacíos o incongruencias que esta norma contiene.

3. ¿Es realmente eficiente para la Administración Tributaria, los asesores y el contribuyente considerar operaciones inmateriales en la evaluación de PT?

En efecto, un punto importante que no considera la legislación vigente ni ha sido cubierto por las Resoluciones de SUNAT, es el relacionado a la materialidad de cada una de las operaciones materia del análisis. En la actualidad, una vez que se determina la obligatoriedad de contar con un EPT, el contribuyente deberá considerar que en su EPT se incluyan absolutamente todas las operaciones realizadas con partes vinculadas (gratuitas y onerosas) y aquellas realizadas desde, hacia o a través de

territorios de baja o nula imposición. Un punto con el que los asesores de PT nos enfrentamos todos los días es el hecho de tener que incorporar en las evaluaciones sobre PT las operaciones que en montos son inmateriales, y que, en muchos casos se dan de manera excepcional y ocasional. De igual forma, muchos contribuyentes, consideran que el tema debiera dirigirse hacia las operaciones materiales, dentro de cada compañía. Cabe mencionar que en los procesos de fiscalización, la Administración, en efecto, presta mayor importancia a las operaciones materiales y no a las que puedan generar una mínima recaudación. Con lo cual, la práctica de PT no hace más que confirmar la falta de precisión de la norma respecto al tema de la materialidad.

4. ¿Realmente tiene sentido aplicar las normas de PT al IGV y al ISC, cuyo objetivo no es gravar la riqueza que genera el contribuyente?

Por su parte la legislación vigente indica que PT aplica no sólo para efectos de IR sino también para efectos del IGV e ISC.

En ese sentido; para efectos de aplicar PT en el IGV, se debe considerar lo enmarcado en su propia normativa, específicamente, en los temas de nacimiento de obligación tributaria, determinación de la base imponible y generación del crédito fiscal.

- a. En el caso en concreto del nacimiento de la obligación tributaria; y, consecuentemente de la determinación de la base imponible, se aprecia en términos globales, que el IGV se determina, por lo general, en función a lo percibido y no a lo devengado como en el IR⁵⁰. Por lo que la adjudicación de un ajuste por valor de mercado no coincidiría necesariamente con la fecha en la que la compañía causa el perjuicio al fisco. A manera de ejemplificar lo expuesto: se tiene a la compañía “Z” y a su vinculada “X”. Ambas domiciliadas, pertenecientes al mismo régimen y pagando un IR del 30%. La compañía “Z” se dedica a prestar servicios de backoffice a todas las compañías del grupo. En el mes de diciembre contabilizó todo el ingreso generado en la prestación del servicio, en la medida que los trabajadores que prestaron los servicios cargaron las horas dedicadas a cada una de las compañías en su sistema SAP. Sin embargo, por problemas logísticos, no se pudo facturar el servicio prestado a cada vinculada, emitiéndose los mencionados comprobantes recién en el mes de febrero.
- A inicios del siguiente ejercicio, la compañía inicia la elaboración de su EPT con sus asesores y estos determinan

⁵⁰ Es preciso mencionar la RTF N° 2285-5-2005, de observancia obligatoria, publicada el 13 de mayo de 2005 en el diario oficial El Peruano. En la mencionada RTF el Tribunal Fiscal aclara que el nacimiento de la obligación tributaria, en relación al IGV, para el caso de los servicios, se origina en la fecha en la que se emite el comprobante de pago, o en la fecha en la que se perciba la retribución, lo que ocurra primero; más no con el vencimiento del plazo para el pago, como se podría interpretar del RLIGV.

que las tarifas de dicho servicio están por debajo del valor de mercado, procediendo a realizar el ajuste correspondiente.

En este sentido, se puede apreciar claramente que la compañía ajustará su IR correspondiente al ejercicio fiscal en el que se brindó el servicio.

En cambio, para efectos del IGV, dado que los comprobantes fueron emitidos en la primera semana de febrero, existiría un desfase en lo que corresponde a la temporalidad del perjuicio por el lado del IGV.

- b. En lo que respecta al crédito fiscal, la LIR en su artículo 32°A establece el ajuste bilateral, por lo que se entiende que en caso el receptor de un servicio o comprador de un bien, “pueda asignar un mayor costo o gasto” como consecuencia del mencionado ajuste bilateral, el contribuyente ¿tendría el comprobante de pago que demuestre ese mayor crédito fiscal⁵¹, siendo justamente la posesión del comprobante de pago respectivo, el requisito principal para la acreditación del crédito fiscal?

De manera complementaria, ¿qué pasaría o cómo se aplicarían los ajustes al IGV en una operación gratuita, si para efectos del IGV, dicha operación no está gravada?.

⁵¹ Ello luego de haber verificado que dicho concepto cumple con los requisitos para ser considerado como crédito fiscal.

Es pertinente señalar que: (1) el Perú es el único país en América Latina que relaciona PT con impuestos indirectos como el IGV. En efecto, Ecuador, Colombia, Argentina, Uruguay, Venezuela, Panamá y El Salvador son países cuyas normas de PT están dirigidas únicamente al IR, más no al IGV o al ISC; (2) la práctica demuestra que tanto los contribuyentes como la propia Administración Tributaria relacionan el tema de PT exclusivamente con el IR, más no con el IGV ni con el ISC.

Por otro lado, y para complementar lo ya expuesto; el trasfondo de PT es el evitar la transferencia de rentas imponibles a jurisdicciones de otras administraciones fiscales; y, en el Perú, específicamente, a la ejecución de un perjuicio fiscal a SUNAT. En ese sentido, y dadas las características que tiene el IGV como impuesto indirecto que es⁵²; no se estaría causando perjuicio alguno, ello debido a que por tratarse de un impuesto indirecto, se transfiere la obligación del pago al contribuyente final que adquiere el bien o recibe el servicio (último participante de la cadena comercial: consumidor final); y lo más importante de dicho impuesto, es que sólo grava las ventas o transferencias en general, más no las rentas en si de los contribuyentes.

⁵² Lo mismo aplica para el ISC.

3.1.2 Sugerencias para la mejora del ámbito de aplicación

Si el objetivo fundamental de la Administración Tributaria es incrementar las medidas de control para disminuir las posibilidades de evasión y elusión del impuesto, entonces la redacción del artículo referido al ámbito de aplicación de la LIR y del RLIR, en su conjunto, no debiera considerar el perjuicio fiscal, de tal forma que el universo de obligados a contar con un EPT se sujete a lo siguiente:

1. Operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
2. Operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
3. Operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.
4. En transacciones celebradas a título oneroso o gratuito, incluyendo las que corresponden a la cesión gratuita de bienes muebles a que se refiere el inciso h) del Artículo 28° de la LIR.

Como se puede apreciar se estaría limitando la aplicación de las normas de PT al universo de contribuyentes, que se encuentran bajo el ámbito de aplicación y que no necesariamente estarían causando perjuicio al fisco según la LIR y el RLIR.

Por su parte, recomiendo que el tema del perjuicio al interés fiscal sea considerado en la sección de Ajustes. De tal forma que se le dé énfasis al ajuste que todo contribuyente debiera realizar en su DJIR, por concepto de PT, en la medida que logre determinar que en alguna de las operaciones materia de análisis, del ejercicio a declarar, ha causado algún perjuicio fiscal. En consecuencia, el contribuyente ha de contar con su EPT en los primeros días de enero o a más tardar en febrero.

Por otro lado, respecto del caso de la materialidad de las operaciones que se deban analizar una vez que se determine la obligatoriedad de contar con un EPT, se recomienda que vía Resolución de Superintendencia⁵³ se establezcan aquellos parámetros que se han de considerar para la evaluación de las operaciones sujetas a análisis, los cuales bien se podrían determinar en función al porcentaje que representan cada una de las operaciones con partes vinculadas respecto de los ingresos del mismo ejercicio gravable, de forma tal que se recoja la variable “materialidad de la operación respecto de los ingresos del contribuyente”, a diferencia de considerar un parámetro estándar, para todos los contribuyentes, como lo es la Unidad Impositiva Tributaria (UIT⁵⁴). Este último parámetro mide el total de operaciones sujetas a análisis, pudiendo englobar a las grandes transacciones, así como a las más pequeñas.

⁵³ En este caso, se sugiere que las especificaciones de materialidad para determinar qué operaciones se tendrían que evaluar, sean vía Resolución de SUNAT, para poder adecuar dichos parámetro en función a la realidad económica que esté afrontando el país.

⁵⁴ UIT: Unidad Impositiva Tributaria.

Incorporando esta nueva variable y considerando la precisión de que todo contribuyente que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de PT, se obliga a contar con un EPT; se estaría cumpliendo con el principio de legalidad, principio rector de la tributación.

Además, si bien un contribuyente, puede estar dentro del ámbito de aplicación, considero que al restarle énfasis al tema del perjuicio fiscal contemplado en la legislación actual y reforzando la incorporación de la materialidad de la operación; y si además en la evaluación que realiza el contribuyente se determina que las operaciones con vinculadas o paraísos fiscales no superan los límites de materialidad propuestos, entonces, no se tendría que contar con un EPT.

Se sugiere que la normativa de PT limite su alcance al IR, y no así al IGV y el ISC como se regula actualmente. Cabe mencionar que nuestro país, a diferencia de Venezuela, Ecuador, Colombia, Argentina, Uruguay; es el único país en la región, cuyo alcance de PT cubre no sólo IR sino también IGV e ISC.

Respecto del hecho de considerar el mayor crédito fiscal trasladado, como consecuencia de un ajuste bilateral de IR, se sugiere que se trabaje con notas de débito a fin de que el contribuyente tenga un comprobante de pago con el cual sustentar dicho crédito fiscal.

Finalmente, en caso las normas de PT mantengan como alcance el IGV e ISC, además del IR, se sugiere evaluar la posibilidad de

incorporar medidas que permitan a los contribuyentes beneficiarse del ajuste bilateral que la propia norma establece.

3.1.3 Problemas identificados con los criterios de vinculación

Si bien es cierto que la LIR indica de forma general los criterios de vinculación que se han de considerar para efectos de PT; es el artículo 24° del RLIR el que precisa cada uno de los criterios aplicables en las evaluaciones de PT.

De cada uno de los criterios definidos por el artículo 24° del RLIR, los que se presentan de manera más frecuentes son los relacionados al accionariado de manera directa o indirecta, inclusive los relacionados al grado de consanguinidad o afinidad; son pocos los casos, pero significativos, de aquellas empresas que creen guardar vinculación económica, del tipo comercial con sus principales clientes.

En efecto, ha sido más de uno, el cliente que en su oportunidad tenía dudas de si mantenía o no vinculación comercial con determinada empresa. Ello debido a que el último párrafo del inciso 12 establece que existirá vinculación económica, del tipo comercial, cuando una empresa genere el 80% o más de sus ingresos con determinada empresa y a su vez, dichos ingresos, representen para la contraparte, el 30% o más de sus costos o gastos. Cabe precisar que dichos porcentajes se han de calcular con información del año precedente sobre el cual se quiere establecer la vinculación.

En la práctica son muchos los contribuyentes que no pueden acceder a la información de sus clientes o proveedores, a fin de conocer con exactitud si esta empresa guarda vinculación o no por razones comerciales. Ante estas situaciones, algunas empresas prefieren asumir el riesgo y no considerarlos, ni declararlos en el PDT, como vinculados, bajo el argumento que no recibieron la confirmación de la contraparte.

3.1.4 Sugerencias para la mejora de los criterios de vinculación

Con respecto al tema relacionado a la vinculación comercial, se recomienda incorporar el siguiente procedimiento:

1. Una vez que el contribuyente materia de estudio determine el porcentaje de ventas realizadas a su principal cliente durante el ejercicio previo al que es materia de análisis; preparará y enviará una solicitud de confirmación a la contraparte para que indique si el monto consignado en dicha solicitud, como monto total de ingresos generados con dicha compañía, representó en ella, por lo menos el 30% de su costo o gasto.

Cabe precisar que en dicho procedimiento se consideraría un plazo de respuesta, el cual podría equivaler a 5 días hábiles. En caso la contraparte no proporcione respuesta a la solicitud de confirmación de vinculación, se aplicaría una sanción, la cual se calcularía en función a la UIT vigente.

2. Si, transcurrido el plazo establecido para que el contribuyente sea informado, este no recibe respuesta, sería entonces la Administración Tributaria la encargada de efectuarla, previa presentación de una solicitud por parte del contribuyente. Cabe precisar que, a fin de no interferir en la confidencialidad de la información que debe guardar la Administración Tributaria respecto de las declaraciones que cada uno de los contribuyentes realizan a SUNAT, la confirmación se resumirá a:

“En función a lo solicitado por el contribuyente XXX y luego de revisar la información declarada por el contribuyente ZZZ, se concluye que existe/no existe vinculación comercial, por el ejercicio fiscal 1, según lo establecido en el último párrafo del inciso 12 del artículo 24 del RLIR.”

Con la incorporación de dicho procedimiento, tanto la compañía sujeta a análisis como la Administración Tributaria podrían conocer exactamente si existe vinculación comercial o no.

Cabe señalar que, una vez que la Administración Tributaria recepcione la solicitud de información, podrá conocer lo siguiente:

- a. A qué contribuyentes les resultaría aplicable la sanción sugerida en el primer punto del procedimiento.
- b. Si existe vinculación comercial entre ambos. De tal forma que si iniciado un proceso de fiscalización a la contraparte que omitió informar acerca de la existencia de la vinculación

comercial a la Administración Tributaria, le podrá exigir que le demuestre al fisco si las transacciones fueron pactadas a valor de mercado, considerando, si las mismas sobrepasaron el límite de materialidad.

3.2 MÉTODOS UTILIZADOS

3.2.1 Problemas identificados con la aplicación de la metodología

En este caso, la normativa vigente en nuestro país, señala los métodos permitidos para la evaluación de todas aquellas operaciones que se encuentren dentro del alcance de PT.

Por su parte, el RLIR señala que a efectos de seleccionar el método de valoración más apropiado, ha de considerarse aquel que compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; cuente con la mejor calidad y cantidad de la información, contemple el más adecuado grado de comparabilidad; y, requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes.

Asimismo, precisa los métodos que son aplicables, según el tipo de operación que se esté evaluando.

En el siguiente cuadro se muestra el resumen de lo que indica el RLIR respecto de la aplicación de los métodos por tipo de operación:

Cuadro 2: Resumen del inciso a) del Artículo 113° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta

Metodología	Compatibiliza	No Compatibiliza
Precio Comparable No Controlado	Compatibiliza con operaciones de compraventa de bienes sobre los cuales existen precios en mercados nacionales o internacionales y con prestaciones de servicios poco complejas.	No compatibiliza con aquellas operaciones que impliquen la cesión definitiva o el otorgamiento de la cesión en uso de intangibles valiosos. Tampoco compatibiliza con aquellas operaciones en las cuales los productos objeto de la transacción no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen y cuando tratándose de bienes intangibles no significativos o no valiosos, estos no sean iguales o similares.
Precio de Reventa	Compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a las cuales no se les ha agregado un valor significativo.	
Costo Incrementado	Compatibiliza con operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes a los que no se les introduce intangibles valiosos, se provee de bienes en proceso o donde se proporcionan servicios que agregan bajo riesgo a una operación principal.	
Partición de Utilidades	Compatibiliza con operaciones complejas en las que existen prestaciones o funciones desarrolladas por las partes que se encuentran estrechamente integradas o relacionadas entre sí que no permiten la individualización de cada una de ellas. Generalmente es útil en el contexto de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia	
Método Residual de Partición de Utilidades	Compatibiliza con operaciones complejas similares a las señaladas en el método de Partición de Utilidades, en las que adicionalmente se verifica la existencia de intangibles valiosos y significativos utilizados por las partes.	
Margen Neto Transaccional	Compatibiliza con operaciones complejas en las que existen prestaciones o funciones desarrolladas por las partes que se encuentran estrechamente integradas o relacionadas entre sí, cuando no pueda identificarse los márgenes brutos de las operaciones o cuando sea difícil obtener información confiable de alguna de las partes involucradas en la transacción.	No compatibiliza con aquellas transacciones que involucren un intangible valioso. En este caso se utilizará el método de Partición de Utilidades o el método Residual de Participación de Utilidades.

De lo expuesto previamente, tal y como lo establece el RLIR, surge la primera pregunta, ¿cómo evaluaríamos entonces la venta de activo fijo, así como los ingresos y egresos por reembolsos?. De igual manera, ¿la aplicación del rango intercuartil, necesariamente debe darse o se podría aplicar una comparación precio versus precio en determinadas ocasiones?

A continuación citaré casos del día a día para reflejar los problemas que trae consigo la delimitación que nos da el RLIR respecto de la aplicación de los métodos:

Caso 1: Evaluación de los ingresos y egresos por reembolsos de gastos

Los reembolsos de gastos son operaciones con las cuales nos encontramos frecuentemente entre vinculadas. Curiosamente, la forma en la que se da esta operación no nos permite, en estricto, aplicar uno de los métodos directos que nos indica la LIR y el RLIR

No obstante, queda la posibilidad de evaluarlos mediante la aplicación del MMNT, pero pregunto ¿será el MMNT el mejor método, que refleje la realidad económica de dicha operación; más aun, si estamos hablando de un reembolso por S/.10,000,000 y las ventas de la compañía analizada fueron por S/.100,000,000?. Realmente, lo único que se logra a través de esta incorrecta aplicación es incluir en la “bolsa (MMNT)” una operación más para evaluar.

Si nos detenemos a analizar la naturaleza del reembolso, es básicamente asumir los gastos de alguien, por un corto plazo⁵⁵, a fin de que la contraparte pueda estar cubierta por dicha obligación. Una

⁵⁵ Habrá que tener cuidado con el concepto del reembolso, toda vez, que el hecho de asumir los gastos de otra compañía se podría confundir con un financiamiento. Para ello, es importante resaltar el concepto del “Corto plazo” pues sería la única línea, y fina, que diferencie un reembolso de un financiamiento. Para ello, podría estipularse que el reembolso se dé en un 1 mes como máximo, por ejemplo, tomando como referencia que la SBS publica tasas de interés para préstamos a partir de 30 días.

vez entendida la naturaleza del reembolso, podríamos hacer un *check list* de los métodos para determinar cual es el mejor método aplicable.

Si comenzamos por los métodos directos, dado que el contribuyente al cual estamos analizando no ha tenido las mismas ni similares operaciones con clientes o proveedores independientes⁵⁶, se descarta la aplicabilidad de los métodos del PCNC, PR y CI.

Ahora, si procedemos a evaluar la aplicabilidad de los métodos indirectos, veremos que también quedan descartados los métodos de partición de utilidades y el residual de partición de utilidades, dado que el reembolso no es una operación compleja que implique funciones desarrolladas por ambas partes específicamente para este reembolso, y mucho menos, considera la participación de un intangible valioso; en ese sentido sólo sería aplicable, “por descarte”, el MMNT.

Del análisis previamente expuesto, se concluye que para el caso del reembolso, se aplicaría el MMNT, no obstante, ya se mencionó también que dicho método, no necesariamente refleja la realidad económica de la transacción.

Caso 2: Evaluación de la venta o compra de un activo fijo

El caso de la venta o compra de los activos fijos, es otro ejemplo de los complementos que le faltan a la normativa de PT actualmente.

⁵⁶ Dependiendo si estamos hablando de un ingreso o egreso por reembolso.

Para este caso, es importante citar el artículo 32° de Valor de Mercado, pues en él, se indica lo siguiente, respecto del valor de mercado de un activo fijo: “cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el que corresponda a dichas transacciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el valor de tasación” (Congreso de la República 2006).

Cabe resaltar que la primera parte referida a “.....transacciones frecuentes en el mercado, será el que corresponda a dichas transacciones.....” (Congreso de la República 2006), se podría ver en paralelo con la aplicación del PCNC. Por otro lado, en caso no existieran operaciones frecuentes en el mercado, la norma brinda la opción de determinar el valor de dicha operación tomando como referencia el valor de tasación.

Por otro lado, retomando el análisis de la misma operación (venta o compra de activo fijo) pero entre partes vinculadas, en la cual se ha de aplicar cualquiera de los 6 métodos permitidos por la normativa actual, bajo la aplicación estadística del rango intercuartil, tendríamos que comenzar con el *check list* de los métodos para ver cual es aplicable.

Haciendo el mismo ejercicio desarrollado en el caso 1, y dadas las mismas respuestas⁵⁷, llegamos a la misma conclusión: el método que

⁵⁷ El contribuyente no realizó las mismas operaciones con terceros independientes, con lo cual no se podría aplicar el PCNC, ni el CI, ni el PR. La operación no es compleja y no implica funciones desarrolladas por ambas partes específicamente para esta transacción, y mucho menos, considera la participación de un intangible valioso.

aplicaría y que “reflejaría de la mejor manera la realidad económica de la operación” sería el MMNT.

Al respecto, planteo dos observaciones, una relacionada a la venta de un activo fijo y la otra, referida a la compra de un activo fijo.

1. Si estamos concluyendo que el método que se aplicaría sería el del MMNT, en el caso de la venta del activo fijo, si bien los ingresos por la venta de dicho activo debieran estar debajo de los ingresos por la operatividad de la empresa, aún hay muchas empresas que registran dicho ingreso debajo de la utilidad operativa. Con ello, no quedaría otra cosa que realizar una reclasificación de dicho ingreso –con su costo respectivo-, para efectos de la aplicación del MMNT, y ubicar el ingreso y el costo por la venta del activo sobre la rentabilidad operativa, a fin de que dicha operación sea realmente evaluada.
2. Por otro lado, en el caso de la compra del activo fijo, si utilizamos el MMNT, no estaría quedando evaluada dado que el desembolso de dicho dinero no afecta el Estado de Ganancias y Pérdidas. Asimismo, si bien la depreciación del activo adquirido, irá afectando el Estado de Ganancias y Pérdidas, el precio que la Compañía pactó por dicha adquisición no será evaluado directamente con la aplicación de este método.

Por lo expuesto, de la aplicación del MMNT, para evaluar la compra de activo fijo, se podría concluir si el monto de la

depreciación⁵⁸ asumida en el ejercicio fue razonable o no, con lo cual, se podría inferir –de manera muy indirecta- que el precio de la adquisición se dio a valores de mercado.

Una vez expuestas las 2 observaciones respecto del análisis de la compra o venta de un activo fijo entre partes vinculadas, al igual que en el caso 1, concluyo que si bien el MMNT es el método que quedó seleccionado dado el descarte aplicado a los primeros métodos, no necesariamente dicho método refleja la realidad económica de la transacción.

Caso 3: Evaluación de operaciones con un referente interno de mercado

Otro punto importante que se podría tomar en consideración, y que se presenta en varios casos, es el hecho de descartar una operación realmente comparable, por la falta de muestras para poder construir el rango intercuartil.

En efecto, en la práctica, se han presentado situaciones en las cuales se tiene sólo una operación comparable, y a pesar de ser una operación realmente comparable, no se puede utilizar, dado que no se seguiría la aplicación del rango intercuartil, establecida por el propio RLIR. De ello, sólo queda la aplicación del MMNT, que como se vio en los casos 1 y 2, es muy indirecto para el análisis, por ejemplo, de la

⁵⁸ Siempre y cuando se verifique que el monto total de la depreciación del año evaluado, del activo adquirido, se encuentra registrada antes del nivel operativo.

compra o venta de activos fijos, venta de acciones vía valorizaciones, alquiler de cesiones mineras, entre otras.

Caso 4: Evaluación de regalías con el PCNC

En este caso, el problema viene porque la misma norma limita la aplicación del método PCNC, para la evaluación de operaciones que impliquen la cesión definitiva o el otorgamiento de la cesión en uso de intangibles valiosos; y, a diferencia de los otros casos, la norma también limita la aplicación del MMNT. Precisando que son los métodos de partición de utilidades y el método residual de participación de utilidades, los mejores para determinar el cumplimiento del Principio de arm's length.

Sin embargo, en la práctica, la aplicación de dichos métodos queda descartada. En efecto, el MPU se descarta porque las operaciones sujetas a análisis, en la mayoría de los casos, no se encuentran relacionadas con otras que no permitan su evaluación individual y, además, porque la aplicación de este método no implica explícitamente la existencia de intangibles. A su vez, el método RPU quedó descartado por la primera razón de descarte del MPU.

3.2.2 Sugerencias de mejora para la aplicación de la metodología

Para el caso 1 planteado, se sugiere considerar la posibilidad de permitir las comparaciones directas (precio a precio, por ejemplo) y no incurrir en la aplicación estadística del rango intercuartil. Ello,

principalmente, porque hay operaciones cuyo análisis no es recogido de una manera adecuada con la aplicación del MMNT.

Así por ejemplo, dada la naturaleza del reembolso, se podría aplicar una comparación de precios directa, comparando el precio cobrado por el proveedor independiente y el precio cobrado por el contribuyente a su parte vinculada. De la aplicación de dicho método, se podría concluir si el reembolso se dio o no a valores de mercado, verificando que la refacturación se dio al mismo valor que la facturación inicial, y consecuentemente, no hubo un margen de ganancia cobrado, pues, de manera directa y recogiendo la naturaleza propia de la operación, podríamos llegar a dicha conclusión.

Para el caso 2 planteado, se sugiere considerar para efectos de la evaluación de la compra o venta de un activo fijo entre partes vinculadas, la utilización de una tasación realizada por un perito independiente; tal y como se sugiere para las normas de valor de mercado. En efecto, la evaluación de la compra o venta de un activo fijo, vía tasación y sin la aplicación del rango intercuartil, se aproxima más a la realidad económica de la operación que la aplicación del MMNT que se explicó en la sección previa. Cabe precisar que de permitirse la utilización de una tasación, se han de indicar los requisitos con los que ha de cumplir la tasación a fin de que esta sea válida para efectos de PT. Una de las consideraciones que se tendrían que incluir es el hecho de que el tasador debe ser un profesional independiente, sin ningún tipo de relación económica, funcional,

laboral, y mucho menos tributaria, con las empresas involucradas en la operación; además de estar inscrito en el Colegio de Tasadores.

Para el caso 3, al igual que en el caso 1, se sugiere la aplicación de una comparación precio a precio, pudiendo tomar como referencia tasaciones, valorizaciones o estudios específicos, realizadas por expertos independientes.

Finalmente, para el caso 4, se sugiere que no se restrinja la aplicación del método PCNC ni el MMNT para la evaluación de operaciones que incluyan la cesión definitiva o el otorgamiento de la cesión en uso de intangibles valiosos. Asimismo, se podría reforzar la idea de que las operaciones comparables debieran considerar las mismas condiciones bajo las cuales se da la operación materia de análisis, y podría inclusive, mencionar algunos puntos que considerar, como lo hace el RLIR en la sección “Análisis de Comparabilidad”; tales como: duración del contrato, base sobre la cual se determina la tarifa de la contraprestación, entre otras.

3.3 ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD

3.3.1 Problemas identificados en el análisis de comparabilidad

Tanto la LIR como el RLIR señalan que las operaciones comparables serán consideradas como tales, siempre y cuando se hayan dado en condiciones iguales o similares, para lo cual, las diferencias que pudieran existir con las operaciones que son materia de análisis, no debieran

afectar de manera material los precios o márgenes de ganancia; o, en todo caso, de existir diferencias como las mencionadas, que sea posible aplicar algún tipo de ajuste que elimine dichas diferencias. Sólo de esta manera, se podrán considerar como operaciones comparables.

De manera complementaria, el RLIR precisa que para poder determinar si una operación es comparable o no, se habrá de considerar las características de la operación⁵⁹, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados y las estrategias de negocios. Cabe precisar que entre uno de los puntos que menciona, dentro de las circunstancias económicas, se encuentra: (1) el nivel de competencia de los mercados, (2) la participación en el mercado de los productos, bienes y servicios, (3) los costos de producción y de transporte, (4) entre otros.

En la práctica, el tema de la comparabilidad se queda, en la mayoría de los casos, sólo en la teoría. A fin de poder entender más el alcance de la comparabilidad en el día a día, relacionaré este punto con los métodos de PT más utilizados⁶⁰, pues, sólo en la aplicabilidad de los mismos es que se puede mencionar la comparabilidad.

Cabe precisar, que tanto para el caso del PCNC como para el PR y el CI,

⁵⁹ El RLIR en el Artículo 110, precisa en su inciso 1) las características que se han de considerar para las transacciones financieras y prestación de servicios.

⁶⁰ Cubre al PCNC, PR, CI y MMNT.

mencionaré tanto la versión interna⁶¹ como la versión externa de su aplicación.

La comparabilidad en la aplicación del método del precio comparable no controlado:

La práctica muestra que son muy pocas las compañías que venden o compran los mismos productos, bajo condiciones similares⁶², a clientes o proveedores, vinculados e independientes; con lo cual, si bien la comparación de precios aplicaría sin mayor problema en dichos casos, las operaciones en las que se aplicaría el PCNC en su versión interna sería mínima respecto del total de operaciones.

En lo que se refiere a los servicios, la comparación de tarifas es aún más complicada: (1) en primer lugar, porque la gran mayoría de compañías presta servicios específicos a sus vinculadas, que por lo general, corresponden a servicios de financiamiento o backoffice, con lo cual no prestan los mismos servicios a clientes independientes y, consecuentemente, no tienen comparables internas. (2) En segundo lugar, por las condiciones propias del servicio, dadas las diferencias que pueden existir en el personal que preste el servicio por el tema del expertise o capacitación del mismo, la dificultad o complejidad del servicio, entre otros, hacen que los servicios en general, sean menos accesibles a una comparación directa de precios.

⁶¹ Hace referencia a una comparación con operaciones realizadas entre la Compañía analizada y sus clientes o proveedores independientes.

⁶² Entre las condiciones de la operación se pueden mencionar: volumen, ventas financiadas (plazos del crédito) o al contado, garantías, moneda, mercado geográfico, entre otras.

Por su parte, la aplicación del método PCNC en su versión externa, no es muy frecuente, salvo se traten de productos commodities, de los cuales se pueda contar con información pública y fidedigna. De igual manera, en el caso de los servicios, no se tienen comparables en el mercado que permitan realizar las evaluaciones correspondientes. En el caso de los préstamos, por ejemplo, se puede acceder a información pública fidedigna⁶³, pero no para todos los casos, pues dependerá también de las características⁶⁴ de los préstamos que se quieran evaluar.

La comparabilidad en la aplicación del método del precio de reventa y del costo incrementado:

En este caso, es importante traer a colación el objetivo de cada uno de estos métodos. Vale decir, recordemos que el PR se ha de utilizar para evaluar operaciones que generan egresos a la compañía analizada, tales como compra de bienes o recepción de servicios. Por su parte, el método del CI se ha de utilizar para evaluar operaciones que generen ingresos a la Compañía, tales como la venta de bienes y la prestación de servicios.

Dicho esto, en el caso de las distribuidoras, por ejemplo, la mayoría de casos evaluados en la práctica, son de compañías que compran productos para revender, pero sólo de compañías vinculadas, en tanto que las empresas locales son representantes o sucursales. Con ello, no existe la opción siquiera de la comparación. En los pocos casos en los

⁶³ Como por ejemplo: la página web de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP; el Banco Central de Reserva del Perú y de otros países, la Reserva Federal de Estados Unidos, entre otras.

⁶⁴ Como por ejemplo: capital, moneda, domicilio del deudor, garantías otorgadas, plazo, entre otras.

cuales se han identificado importaciones de productos similares de independientes con los importados de vinculadas, se evidenciaron diferencias en volúmenes y en las condiciones de compra bajo las cuales había negociado la compañía analizada; y al no haberse podido cuantificar dichas diferencias a fin de ajustarlas, el método del PR no resultó aplicable.

De la misma manera, en el caso de las manufactureras, por ejemplo, que tienen vinculadas en el exterior, la casuística muestra que muchas de ellas, no sólo realizan adquisiciones de la materia prima, para la manufactura de los productos, de proveedores independientes, sino que también los adquieren de empresas vinculadas, o realizan importaciones desde o a través de territorios considerados de baja o nula imposición.

Con ello, la aplicación del método del CI quedaría descartada. Cabe precisar que, hasta la fecha por ejemplo, no se ha encontrado alguna compañía que cuente con un sistema de costos que permita identificar los productos vendidos a clientes independientes que contengan solamente, costos y gastos asumidos con terceros independientes. De igual manera, el sistema de costos tendría que identificar las ventas realizadas a clientes vinculados que contengan solamente, costos y gastos asumidos con terceros independientes. Ambas condiciones, a fin de poder realizar la comparación.

Por su parte, tanto el PR como el CI, en su versión externa, no son recomendables de aplicar. Ello principalmente a las diferencias existentes

en los registros contables de las distintas compañías a nivel mundial⁶⁵, además de las políticas propias de cada empresa, en lo que respecta al registro de los costos y gastos operativos.

La comparabilidad en la aplicación del método del margen neto transaccional:

Primero es preciso indicar que la práctica difiere de la teoría en la aplicación del MMNT. Ello debido a que los lineamientos hablan del Margen Neto de la Transacción, pero en la realidad son muy pocas las compañías que pueden construir un estado de ganancias y pérdidas sólo por la operación sujeta a análisis. Por lo que, a efectos de evaluar el resto de operaciones es preciso aplicar el margen neto a la compañía como tal.

Es en este último caso, precisamente –y que por cierto es la forma más frecuente de aplicar el margen neto, lo cual no significa que sea la mejor– que el tema de la comparabilidad es mucho más sensible, o al menos, es el que más resalta en los clientes, dado que implica comparar la rentabilidad de la compañía con la rentabilidad de compañías ubicadas en distintas partes del mundo, pero que desarrollan las mismas funciones, asumen los mismos riesgos y cuentan con un nivel de activos similares.

Si bien, objetivamente se aplican ajustes que permiten realizar la comparación de manera confiable; en la práctica, son varios los

⁶⁵ Esto debido a las diferencias en normas contables de los distintos países del mundo, hasta que se homogenice la aplicación de las NIIF.

contribuyentes que muestran su desacuerdo con la selección de empresas “comparables a su compañía”, las cuales, generalmente, terminan siendo, del exterior.

En efecto, el primer problema de comparabilidad que se presenta en la aplicación del MMNT es el tema del mercado geográfico. Si bien, dicha diferencia es subsanada con la aplicación de ajustes, hay muchos aspectos que los contribuyentes señalan, no se pueden eliminar vía ajustes, como por ejemplo, el efecto de una crisis económica, o el de elecciones presidenciales, o algún desastre natural, etc.

Otras diferencias que se pueden mencionar, son precisamente las políticas de inventarios, así como de cuentas por cobrar y cuentas por pagar que tienen las compañías “comparables” con sus respectivos clientes y proveedores, que definitivamente no serán las mismas que las que maneje el contribuyente evaluado. En este caso, si bien se aplican ajustes a fin de eliminar dichas diferencias, no se puede asegurar que dichas diferencias hayan quedado eliminadas totalmente, dado que ello sólo permite obtener datos aproximados de las mencionadas cuentas del balance, en un escenario comparable al del contribuyente.

Tal y como se mostró, por cada uno de los métodos permitidos por nuestra normativa y los lineamientos, la comparabilidad que se pretende aplicar, en función a la teoría, no existe en la mayoría de los casos, y ello queda evidenciado en la práctica.

3.3.2 Sugerencias de mejora para el análisis de comparabilidad

Respecto a la comparabilidad que se exige aplicar en los análisis de PT, la práctica muestra que son muy pocos los casos en donde sí se cuenta con operaciones realmente comparables a las evaluadas. En ese sentido, la sugerencia va dirigida no a una mejora de la norma, sino a la aplicación de la misma, pues, si bien habla de “comparabilidad”, dada la realidad de las operaciones de las cuales se dispone, es importante que la Administración Tributaria en sus procesos de fiscalización, considere ello a fin de tenerlo en cuenta y evaluar, por un lado, las comparaciones que se pueden realizar, considerando las limitaciones de información; y, por el otro, los ajustes aplicados a fin de eliminar las posibles diferencias existentes.

3.4 AJUSTES

3.4.1 Problemas identificados con los ajustes

Actualmente, el inciso c) del artículo 32° A de la LIR indica que la posibilidad de un ajuste bilateral, aplicado por parte de la Administración Tributaria o por parte del contribuyente, se ha de imputar en el ejercicio en el cual se dio la operación materia de evaluación. Asimismo, menciona que en los casos en los cuales la contraparte, siendo esta no domiciliada, haya tenido algún ajuste por parte de la Administración Tributaria de su país, como consecuencia de operaciones con su vinculada peruana, y a su vez, el Perú tenga firmado un Convenio para evitar la doble imposición con dicho país, el contribuyente peruano podrá presentar una DJ

rectificatoria que refleje dicho ajuste sin hacerse acreedor a alguna sanción. Vale la pena aclarar, que para que la empresa domiciliada en el Perú pueda presentar dicha DJ rectificatoria, el ajuste debe estar permitido por el Convenio y autorizado por la Administración.

Más adelante se expone la problemática de un caso de financiamiento de una compañía peruana por parte de sus vinculadas domiciliadas en Ecuador y en Chile, en la cual, la tasa de interés resultó ser mayor a la tasa de interés del mercado; y, resultó estar a valores de mercado, respectivamente.

Por su parte, el RLIR, especifica que se han de considerar 3 tipos de ajustes: los secundarios, los correlativos y los primarios.

Si bien, los ajustes secundarios y correlativos no se han de aplicar muy seguido por su naturaleza intrínseca, los ajustes primarios presentan una serie de precisiones, las cuales analizo a continuación:

Los ajustes primarios, consideran tanto el ajuste al IR como al IGV e ISC.

En el caso de los ajustes al IR, el RLIR precisa que se podrían presentar los ajustes unilaterales y bilaterales, y es justo sobre este último punto que se hace la primera apreciación:

Si bien la normativa precisa que los ajustes bilaterales están permitidos, vale la pena resaltar que en la práctica son muy pocos los contribuyentes que deciden aplicar los ajustes de manera bilateral; y ello, principalmente,

al riesgo intrínseco que esto significa (riesgo latente de la apertura de alguna revisión o fiscalización por parte de SUNAT).

De manera complementaria, vale la pena traer a colación la regla general de la normativa actual de PT, lo cual indica que las normas de PT serán aplicables siempre y cuando se verifique el perjuicio al interés fiscal⁶⁶. En ese sentido, se sobreentiende que, en el caso de los ajustes unilaterales, sólo se aplicaría el ajuste en los casos en los cuales, el resultado del mismo, signifique algún tipo de beneficio a SUNAT, pues, de lo contrario no se podría ajustar esto en función a lo que indica la norma actual. Siguiendo la misma línea, ¿entonces por qué sí se permiten los ajustes bilaterales?, si el efecto de ello, en muchos casos sería neto, con lo cual no sólo se estaría reconociendo el perjuicio a la Administración Tributaria sino también el perjuicio que la contraparte que participa en la operación asumió por dicha transacción.

En este orden de ideas, y yendo en el mismo sentido de la propuesta de esta memoria, de ajustar aquellas operaciones que como efecto neto causen perjuicio a SUNAT; se propone aplicar el ajuste unilateral, sólo a aquellas operaciones que se den entre un contribuyente domiciliado y uno no domiciliado; exceptuando de dicho universo, las operaciones con paraísos fiscales, cuyos gastos tengan que ser reparados según lo indica la LIR.

⁶⁶ A fin de que este punto sea coherente con la propuesta de cambiar el tema del perjuicio fiscal de la sección del Ámbito de Aplicación a la de Ajustes; se tiene que indicar en la sección de ajustes que es taxativa la obligación del contribuyente de realizar el ajuste de IR correspondiente, siempre y cuando exista el perjuicio al fisco.

Vale la pena traer a colación el informe N° 208-2007-SUNAT/2B0000 de SUNAT en donde de manera expresa, indica que para efectos de establecer si, en los términos del inciso a) del artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, existe un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado, considerando el carácter bilateral del ajuste, ello sólo podrá ser estimado evaluando de modo conjunto el impacto sobre la determinación del Impuesto a la Renta de las partes intervinientes⁶⁷. Tal y como está la norma expuesta, se interpreta que el contribuyente podría ajustar a ambos participantes de la operación, con lo cual, por un lado, ajustaría a favor de SUNAT, y en el otro, ajustaría a su favor. En la sección “Sugerencias”, se mencionará una recomendación para este punto.

¿Y qué pasó con el IGV y el ISC pendiente de ajustar en aquellas operaciones que, luego de la evaluación bajo los métodos de PT, permitían concluir que dichas operaciones no se dieron a valor de mercado?.

Pues, bien, en la práctica, hasta la fecha, sólo conozco de una empresa que intentó calcular el IGV que tendría que ajustar por las operaciones que no se encontraban a valor de mercado. Por su parte, la Administración Tributaria hasta la fecha no se ha pronunciado, en sus fiscalizaciones de PT (no de IR), respecto de los ajustes que se tendrían

⁶⁷ SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
2007 Informe N° 208-2007-SUNAT/2B0000. 13 de noviembre.

que hacer al IGV y al ISC, con lo cual, podríamos presumir, que aún no lo están considerando para efecto de sus revisiones.

Algo adicional que vale la pena preguntarse es, ¿la evaluación del perjuicio fiscal que se pudiera causar a SUNAT, para efectos de aplicar el ajuste, se tendría que hacer por compañía o por grupo empresarial?, la norma tal y como está escrita da a entender que se debieran considerar ambas partes, vale decir, tanto al transferente como al adquirente, y lo afirma en el informe N° 208-2007-SUNAT/2B0000. Ello daría pie a pensar que, se podría determinar si un grupo, como tal, causa perjuicio a la Administración Tributaria y después de considerar el efecto neto de los ajustes, declarar o corregir sólo aquel que resulte, en efecto, como perjuicio al fisco.

Por otro lado, a la fecha, si el contribuyente, luego de realizar su EPT verifica que hay operaciones que no cumplen con el principio de libre concurrencia y que además causan perjuicio al interés fiscal, tendría que declarar el ajuste correspondiente en su DJIR. En caso no lo declare y ajuste, ya en la DJPT tendría que informar de ello y presentar una DJIR rectificatoria, con lo cual tendría que asumir las sanciones correspondientes⁶⁸.

En caso, el contribuyente declare y pague el monto del ajuste por PT vía DJIR, posteriormente, en la DJPT, tendría que evidenciar el monto del

⁶⁸ Multas e intereses por haber declarado un menor IR.

ajuste que ha reconocido en su DJIR, a fin de cumplir con la formalidad del llenado que muestra el PDT⁶⁹.

De manera complementaria, es preciso traer a colación el tema de la subcapitalización así como los Convenios para Evitar la Doble Tributación.

En cuanto a la subcapitalización, en el artículo “Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades y su regulación en el Perú⁷⁰”, la autora cita un fragmento de Rey y Collado, “Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: Derecho Comparado”:

Aquella situación en la que la proporción entre el volumen de recursos propios y ajenos procedentes directa e indirectamente de sociedades del grupo supera aquella proporción que podría considerarse normal en una situación de libre competencia. La subcapitalización implica la existencia de una estructura financiera en la que priman los recursos ajenos procedentes de sociedades vinculadas con el objetivo, normalmente, de reducir el beneficio imponible de la sociedad filial. (Pontificia Universidad Católica del Perú 2009)

Por el lado de la subcapitalización, es el párrafo quinto, del inciso a) del artículo 37° de la LIR, así como el numeral 6 del inciso a) del artículo 21° del RLIR, los que establecen que no serán deducibles como gastos financieros, los intereses provenientes de financiamientos con partes

⁶⁹ Tomando como referencia el PDT vigente para la DJ de PT de las operaciones del 2010.
⁷⁰ Artículo de Karina Montestruque Rosas, publicado en la “Revista Peruana de Derecho de la Empresa” (N° 61: Tributación Empresarial) e incluido en el material de enseñanza del XVII Diploma de Especialización en Tributación 2009.

vinculadas, en la proporción que el endeudamiento exceda al triple del patrimonio neto de la compañía (considerando el ejercicio anterior).

En tanto que, por el lado de los convenios, el Perú a la fecha sólo tiene firmado convenios para evitar la doble tributación con Chile (vigente desde el 01/01/2004), Canadá (vigente desde el 01/01/2004) y Brasil (vigente desde el 01/01/2010)⁷¹, asimismo, participa de la Decisión 578 en la que también se encuentran Venezuela, Ecuador, Colombia y Bolivia.

Precisamente, como se mencionó al inicio de este punto, a continuación se presenta un caso de financiamiento en donde se expone de manera didáctica los temas en alusión.

Caso:

En Perú se ubica la empresa “La Perucha”, la misma que tiene como vinculadas a las empresas “La Ecuatoriana”, domiciliada en Ecuador y “La Chilena”, domiciliada en Chile.

Ambas empresas no domiciliadas son vinculadas a la peruana, porque esta tiene el 70% de acciones en ambas. Asimismo, La Perucha al 31 de diciembre de 2009 tuvo un patrimonio neto equivalente a S/. 300,000.

⁷¹ Para mayor información revisar la siguiente página web:
http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=302&Itemid=100878&lang=es

Si bien, La Perucha es la principal accionista, durante el ejercicio 2010 recibió financiamiento de ambas vinculadas para poder iniciar un proceso de investigación.

El siguiente cuadro, muestra la información referida a los 2 préstamos recibidos:

Cuadro 3: Resumen de los Dos Préstamos Sujetos a Análisis

Conceptos	Acreedores	
	Chile	Ecuador
Fecha de desembolso del préstamo	15/02/2010	26/03/2010
Cantidad de días por los cuales se devengó el préstamo en el 2010	317	280
Monto del préstamo	\$300,000*	\$150,000*
Tasa de interés efectiva anual que le ofrecía un banco local	9.50%	10.00%
Tasa de interés efectiva anual que le cobra la vinculada	7.00%	13.00%
Intereses devengados durante el 2010	\$18,416	\$14,958
Vigencia del préstamo	1 año	1 año
Garantías	No	No
Condiciones especiales	No	No
Rango de tasa de interés de mercado	6.22% - 9.97%	6.31% - 10.17%

* Para efectos prácticos se considera un tipo de cambio equivalente a S/.3,00

De los datos expuestos, se aprecia que:

1. En cuanto al tema de la subcapitalización: dado que el patrimonio neto de La Perucha al 31 de diciembre de 2009 fue de S/. 300,000, el límite para el endeudamiento con partes vinculadas es S/.900,000. En la medida que la compañía recibió durante el 2010 la suma de US\$450,000 (equivalentes a S/. 1,350,000), se puede inferir que, en principio, La Perucha sólo podrá deducir como gasto financiero los intereses correspondientes a un endeudamiento

máximo de S/.900,000.

2. En cuanto a los convenios para evitar la doble tributación, se ha de evaluar cómo se interrelacionan en el caso, ya que:
 - a. La tasa de interés que tuvo que pagar La Perucha, en el caso de su vinculada chilena, estuvo dentro del rango de tasas de interés de mercado, con lo cual, cumplió con el Principio de *Arm's Length*.
 - b. En el caso del préstamo recibido de su vinculada ecuatoriana, se aprecia que la tasa pactada fue superior a las del valor de mercado, con lo cual, no habrían cumplido con el Principio de *Arm's Length* que se debe respetar entre vinculadas. En ese sentido, es claro que La Perucha deberá realizar un ajuste, en primera instancia, por el préstamo recibido de dicha vinculada.

A continuación se expone el análisis realizado para cada financiamiento, tomando en cuenta: la regla de subcapitalización (que se da solamente en las operaciones de financiamiento para partes vinculadas), el convenio con Chile para evitar la doble tributación, la decisión 578, la LIR y el RLIR; y así como, el tratamiento entre partes vinculadas (cumplimiento del principio de *Arm's Length*).

Análisis del financiamiento recibido de La Chilena:

1. La LIR en el inciso a) de su artículo 56°, precisa que la retención que los contribuyentes tienen que hacer a sus prestatarios como

consecuencia de los intereses provenientes del crédito externo recibido es del 4.99%, siempre y cuando cumplan con ciertas condiciones⁷², y no del 30% como lo indica la norma general.

2. Sin embargo, el inciso j) del mismo artículo, aclara que para el caso de los préstamos entre vinculadas, la retención será del 30%. Con lo cual no se aplicaría la tasa preferencial del 4.99%.
3. Los dos primeros párrafos corresponden al análisis realizado a la ley local, sin embargo, hay que considerar en primera instancia lo que indica el convenio con Chile, al ser este, una norma de mayor jerarquía y no ir en contra del principio de legalidad.
4. En ese sentido, el Convenio para evitar la doble tributación con Chile, en el artículo 11 "Intereses", indica que si bien el pago del impuesto lo puede hacer el prestatario (Acreedor) directamente en su país, precisa también, que dicho pago lo puede hacer el deudor del préstamos en su país de domicilio, tomando en consideración la legislación de su propio país.

⁷² El Art. 30° del RLI precisa que para que se pueda aplicar la tasa de retención del 4.99%, se debe cumplir con las siguientes condiciones: a) Los créditos externos, en efectivo o bajo otra modalidad, deben estar destinados a cualquier finalidad relacionada con el giro del negocio o actividad gravada, así como a la refinanciación de los mismos; b) Se considerará interés a los gastos y comisiones, primas y toda otra suma adicional al interés pactado, de cualquier tipo, que se pague a beneficiarios del extranjero; c) Tratándose de créditos obtenidos en la plaza americana de los Estados Unidos de América, se considera tasa preferencial predominante a la tasa PRIME más tres puntos; d) Tratándose de créditos obtenidos en la plaza del continente europeo, se considera tasa preferencial predominante a la tasa LIBOR más cuatro puntos. e) Tratándose de créditos obtenidos en otras plazas, la SUNAT determinará la tasa preferencial predominante de acuerdo a la documentación que presente el prestatario y sobre la base de la información técnica que al efecto proporcionará el Banco Central de Reserva del Perú; y f) La comparación de la tasa del crédito externo con la tasa preferencial predominante en la plaza, más tres puntos, se efectuará únicamente en la oportunidad que la tasa de interés del crédito sea concertada, modificada o prorrogada.

Asimismo, el Convenio hace la salvedad de que si el beneficiario efectivo⁷³ es residente en el país del acreedor, el impuesto exigido no podrá exceder del 15%.

Adicionalmente, el numeral 7) de dicho artículo precisa que las disposiciones del mismo no se aplicarán si el propósito principal fuera el sacar ventaja del artículo en mención. Es muy importante resaltar que el Convenio con Chile no muestra un tratamiento diferencial entre las operaciones de financiamiento entre vinculados e independientes.

5. El viernes 4 de julio de 2008 se publicó el Decreto Supremo N° 090-2008-EF, el cual indica que para poder gozar de los beneficios de los convenios para evitar la doble tributación se debe sustentar en el Perú, por parte del sujeto no domiciliado, su condición de domiciliado en el otro estado contratante; así como la acreditación de la residencia en el Perú, en un estado en el cual el Perú tenga celebrado el citado convenio. En el caso en mención se tendría que verificar la residencia del acreedor (chileno).
6. Hasta el momento lo que se tiene es:
 - a. Según nuestra normativa local:
 - Si se trata de un financiamiento entre terceros independientes, y se cumple con las condiciones que

⁷³ El beneficiario efectivo está definido como el sujeto que recibe el beneficio de los intereses (en el ejemplo citado de financiamiento sería el acreedor).

establece el artículo 30° del RLI, la tasa de retención es 4.99%.

➤ Si se trata de un financiamiento entre partes vinculadas, la tasa de retención es 30%.

b. Por su parte el convenio, sin diferenciar el tratamiento en operaciones entre vinculados o entre independientes, establece que el procedimiento a seguir para las operaciones de financiamiento tome como referencia lo que indica la norma local, es decir, la LIR. Sin embargo, no hay que dejar de considerar el hecho de que el Convenio precisa que la tasa del impuesto será máximo del 15%, siempre y cuando, se tenga el certificado de residencia y habiéndose verificado que el beneficiario efectivo es residente en el país del acreedor (Chile).

7. De lo anterior, dado que el Convenio indica que se ha de aplicar la norma local; en el caso planteado, la retención es la del 30%, al ser un financiamiento entre partes vinculadas y estar expresamente tratado en el inciso j) del artículo 56° de la LIR.

Más adelante, en el punto 4.2.2 del Capítulo IV, señalo una sugerencia específica en relación a los inconvenientes que se tienen actualmente con el tema de los ajustes, toda vez, que aparentemente:

1. Sólo los financiamientos entre independientes se verían beneficiados del convenio con Chile, con lo cual, al haber tanta inversión chilena en nuestro país, no resulta muy alentador para los

grupos transnacionales el hacer este tipo de operaciones, incurriendo muchas veces en mayores gastos financieros (al endeudarse con bancos locales), que a la larga perjudican el incremento de la recaudación fiscal peruana, al tener la empresa local, mayores gastos financieros que atender; tal y como hubiese sucedido en el caso de La Perucha, si esta se hubiese financiado con el banco local que le cotizó el préstamo a una tasa de 9.50%.

2. Sin embargo, al situarnos en un escenario de financiamiento entre independientes, aparentemente, sería más beneficioso no aplicar el Convenio, toda vez que la tasa de retención de acuerdo a la LIR es del 4.99%, siempre y cuando se cumplan con las exigencias expuestas por el RLIR⁷⁴.
3. En todo caso, el único escenario en donde es realmente beneficiosa la aplicación del Convenio es aquel en donde el financiamiento se da entre partes independientes; y, si bien se cuenta con el certificado de residencia, no se logra cumplir con todas las exigencias del RLIR, con lo cual la tasa de retención no será 30% sino que tendrá como tope el 15%, tal y como lo indica el Convenio.
4. Si bien el Convenio menciona el concepto de empresas asociadas, no precisa que las disposiciones en el mismo, apliquen para dichas empresas, toda vez que para el caso de intereses específicamente, el convenio cita a la norma local como primer referente.

⁷⁴ De lo contrario se aplicaría una tasa de retención del 30%.

Análisis del financiamiento recibido de La Ecuatoriana:

1. El análisis realizado al préstamo recibido de La Chilena, relacionado a lo que indica la LIR, aplica también para el préstamo recibido de La Ecuatoriana.
2. En ese sentido, el análisis parte con la evaluación de la Decisión 578, en la cual participan ambos países (Ecuador y Perú).
3. La Decisión 578 en su artículo 10 “Intereses” precisa que tanto los intereses como los demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el país miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago. Asimismo, el artículo 20 “Interpretación y Aplicación” precisa que no serán válidas las interpretaciones que permitan la evasión fiscal correspondiente a rentas sujetas a impuestos de acuerdo a la legislación, en este caso, de Perú y Ecuador.
4. De lo anterior, dado que Perú es el país en el que se registra el pago del préstamo, es aquí en donde se gravarán los intereses. Asimismo, ya que la Decisión 578 no precisa ningún tratamiento especial –como lo menciona el Convenio con Chile- se ha de aplicar lo indicado en la legislación peruana. Con ello, se retendría el 30% de los intereses por la renta del no domiciliado.
5. De manera complementaria, y apuntando al caso específico; La Perucha debe realizar el ajuste a la mediana por los intereses en exceso que pagó a su vinculada La Ecuatoriana. Ello en función a las normas de PT, las mismas que señalan que todo ajuste se

realizará a la mediana del rango intercuartil de mercado⁷⁵. En el caso específico, la tasa de interés que aplicó en la operación se igualará a 8.35% (mediana del rango intercuartil de tasas de interés de mercado)⁷⁶

Cálculos de los Ajustes y/o Reparos:

1. Cálculo de intereses por reparar en la DJIR por no ser deducibles según la regla de subcapitalización:

Cuadro 4: Determinación de Intereses No Deducibles según la Regla de Subcapitalización

Conceptos	Montos en Nuevos Soles
Límite (3 veces el patrimonio neto)	900,000
Endeudamiento real	1,350,000
Intereses reales	100,124
Capital de los intereses que no se aceptarán como deducibles	450,000
Ratio para calcular el tope de los intereses deducibles (Límite/Endeudamiento)	66.67%
Intereses deducibles	66,749
Intereses no deducibles	33,375

Cuadro 5: Determinación de Intereses No Deducibles por Acreedor

Cálculo por Acreedor	
Conceptos	Montos en Nuevos Soles
Capital de los intereses que no se aceptarán como deducibles (Chile)	300,000
Intereses no deducibles (Chile)	18,416
Capital de los intereses que no se aceptarán como deducibles (Ecuador)	150,000
Intereses no deducibles (Ecuador)	14,958

⁷⁵ Segundo párrafo del Artículo 114° del RLIR.

⁷⁶ El rango intercuartil calculado para dicho préstamo es: 6.31%; 8.35%; 10.17%.

2. Cálculo de intereses por ajustar en la DJIR, y posteriormente informado en la DJPT⁷⁷ por no cumplir con el principio de *Arm's Length*:

Cuadro 6: Determinación del Ajuste de Precios de Transferencia

Cálculo del Ajuste por Precios de Transferencia	
Tasa de interés pactada	13.00%
Intereses devengados (S/.)	44,875
Tasa de interés de mercado	8.35%
Intereses devengados de mercado (S/.)	28,963
Intereses asumidos en exceso (por reparar – S/.)	15,913

3. Cálculo de rentas retenidas:

Cuadro 7: Determinación de la Retención de Rentas

Conceptos	Chile (S/.)	Ecuador (S/.)
Intereses devengados	55,249	44,875
Renta retenida (30% de la base imponible)	16,575	13,463
Intereses pagados	38,674	31,413

A manera de supuesto, se precisa que la retención la hizo el contribuyente (La Perucha) cada fin de mes. En tanto que los ajustes por PT los realizó a inicios del 2011, cuando su nuevo asesor tributario se lo indicó. Por tanto, La Perucha habría retenido, en el caso de Ecuador, sobre una base sobrevalorada.

En este caso, cuando La Perucha prepare su liquidación de impuesto anual, tendrá que incluir el reparo por pago de intereses a valores superiores a los del mercado, pero, ¿cuál sería el procedimiento para recuperar las retenciones en exceso que pagó al fisco?

⁷⁷ Según el formato del PDT para declarar las operaciones del 2010.

Si bien ello, no va en perjuicio de La Perucha, sí va en perjuicio de La Ecuatoriana, y consecuentemente, en perjuicio del Grupo.

3.4.2 Sugerencias de mejora para los ajustes

Se propone incluir el tema del perjuicio fiscal, el mismo que se sugirió sea excluido de la sección “Ámbito de aplicación”.

Una vez incluido el tema del perjuicio, considerando a ambas partes de la operación, se podrá evaluar el ajuste que se ha de reconocer, ya sea, unilateral o bilateral; considerando lo expuesto en el Punto 4 “Ajustes”. Con ello sólo quedaría aplicar el ajuste a favor de SUNAT, por lo que sólo ajustaría la empresa que como parte de una operación con su contraparte (vinculada o desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición), cause perjuicio al fisco.

Ojo que tal y como está la norma, actualmente, también se permite el ajuste bilateral en el caso de las operaciones locales.

De la propuesta se tendría el siguiente escenario:

1. Sólo habría ajuste unilateral, que sería consecuencia de operaciones con partes vinculadas no domiciliadas y desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición, siempre y cuando en las operaciones que generen costo y/o gasto a la compañía domiciliada, contraídos con territorios de baja o nula imposición, no sean reparados tal y como lo indica la LIR.

De manera complementaria, se tendría que considerar si la contraparte está domiciliada en un país en el cual se tenga firmado algún convenio para evitar la doble imposición, como Chile.

Asimismo, también se han de considerar las tasas de retención y, por último, la situación tributaria de la compañía local, para así poder determinar la magnitud del perjuicio y, consecuentemente calcular el ajuste a aplicar vía DJIR, ya sea en la primera presentación o vía DJIR rectificatoria.

2. La aplicación del ajuste bilateral, consistiría en el reconocimiento y pago, por parte del contribuyente a SUNAT, en aquellos casos que como parte de una operación con su contraparte vinculada (domiciliada), el efecto neto de dicha operación, sea el perjuicio a SUNAT. Si luego de realizar la evaluación respectiva, se determina que la operación en su conjunto no causa perjuicio al fisco, no tendría sentido que ajusten ambas empresas, dado que el efecto es neto. Ello sólo traería consigo, por un lado, riesgo de alguna revisión para la compañía que ajuste a su favor, y mayor carga administrativa para la SUNAT.
3. De manera complementaria, como producto del ajuste, luego de la evaluación bilateral, se tendría que cuantificar el monto total del perjuicio y realizar el ajuste correspondiente vía DJIR, o en todo caso, se presente la declaración del ajuste en la DJPT y

posteriormente rectificar la DJIR, junto con los intereses moratorios y sanciones correspondientes.

Cabe precisar que el perjuicio se podría causar si se presentara cualquiera de las siguientes situaciones, además del hecho de que las operaciones no se hayan dado a valor de mercado: (1) alguna de las partes tenga pérdida tributaria, (2) alguna de las partes sea un sujeto inafecto⁷⁸, goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria. (3) Asimismo, hay que considerar que el perjuicio no sólo se genera por un menor pago del impuesto en el país y en el ejercicio gravable sino también por el diferimiento de rentas y la generación de mayores pérdidas.

Así por ejemplo si la empresa A, perteneciente al régimen agrario, con una tasa de IR preferencial del 15%, vendió productos a su vinculada B, por un total de S/. 100,000 - considerando que la tasa de IR de la vinculada B es del 30%- cuando el valor de mercado es S/. 70,000; el monto sobre el cual se realizará la evaluación del perjuicio será S/.30,000⁷⁹. En ese sentido; dado que, por un lado, la compañía A, perteneciente al sector agrario, pagó un IR de S/. 4,500 en exceso (en función a los S/. 30,000 adicionales a los que vendió sus productos), y, por otro lado, la vinculada B, acumuló un crédito fiscal de S/. 30,000 y

⁷⁸ Esto exime al Sector Público Nacional

⁷⁹ Proviene de la diferencia entre S/. 100,000 (productos vendidos) y S/. 70,000 (valor de mercado).

a su vez, dejó de tributar S/.9,000; al hacer la evaluación bilateral, se identifica un perjuicio al fisco por S/. 4,500 que corresponden a la diferencia entre el IR que pagó A versus el IR que dejó de pagar B (S/.9,000).

3.5 ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS Y OBLIGACIONES FORMALES

3.5.1 Problemas identificados con los acuerdos anticipados de precios

Si bien nuestra legislación vigente, señala la posibilidad de firmar AAPs con la Administración Tributaria; a la fecha de emisión de esta memoria, no se conoce de ningún caso de algún contribuyente que haya presentado al menos, la voluntad de querer firmar un AAP con la SUNAT.

En ese sentido, no habría casuística, que permita contrastar la realidad con la legislación a fin de sugerir puntos de mejora.

Sin embargo, es preciso llamar la atención respecto de lo estipulado por los incisos d) y e) del artículo 118° del RLIR, en relación al pronunciamiento de la SUNAT en caso le presenten un AAP.

En efecto, el inciso e) del Art. 118° del RLI indica que la SUNAT tiene un plazo de 12 meses para aprobar o desestimar la propuesta. En caso no se pronuncie en ese lapso de tiempo, se entenderá que la propuesta fue desestimada. Adicionalmente, el inciso d) del mismo artículo indica que la SUNAT deberá preparar un informe en donde

precise los motivos de su aprobación o desestimación, salvo en el caso citado en el párrafo anterior.

Con ello, no se hace más que regular el olvido y/o dejadez de la revisión de los AAPs que los contribuyentes le pudieran presentar a la SUNAT. A su vez, regulan la falta de motivación por parte de los contribuyentes en querer establecer AAPs con la SUNAT⁸⁰.

3.5.2 Sugerencias de mejora para los Acuerdos Anticipados de Precios

Como se mencionó anteriormente, si bien en la práctica peruana ningún contribuyente, a la fecha de emisión de esta memoria, no ha presentado señal alguna de querer iniciar un proceso de negociación para la firma de un AAP con la SUNAT; es preciso alcanzar una recomendación en función a lo que los incisos d) y e) del artículo 118° del RLI, establecen respecto del pronunciamiento de la SUNAT en caso le presenten un AAP.

Al respecto se sugiere que en el inciso e) se elimine la opción de que la SUNAT podría dejar de pronunciarse. Por lo que se sugiere que emita siempre un pronunciamiento, ya sea de aprobación o desestimación. Consecuentemente, se eliminaría la salvedad del inciso d), en donde se indica que SUNAT no deberá preparar un informe en los casos de desestimación por vencimiento de plazo para la revisión.

⁸⁰ En el punto 3.5.2 de esta sección se menciona una sugerencia en relación a este tema.

Por otro lado, y como se mencionó en el punto 3.5.1, dado que en el Perú no se cuenta con casuística en relación a la solicitud de AAP por parte de los contribuyentes, a continuación muestro un resumen de la experiencia de negociación de los AAPs en Estados Unidos con el Internal Revenue Services (en adelante, “IRS⁸¹”).

Acuerdos Anticipados de Precios⁸²:

El IRS como práctica común publica año a año la experiencia en AAPs del último ejercicio fiscal en los Estados Unidos.

El primer reporte que publicó contenía la experiencia del rango de años 1991 al 1999. A partir del año 2000 comenzó a publicar los reportes de manera anual.

El último 12 de abril de 2010, el IRS publicó el Internal Revenue Bulletin # 2010-15, el cual contenía el Announcement 2010-21 “Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements”.

Dicho anuncio muestra los siguientes puntos:

1. Acuerdos Anticipados de Precios:

El programa de los AAPs está diseñado para resolver las controversias de fijación de precios. Asimismo, el AAP es un contrato vinculante entre el IRS y el contribuyente por el que el IRS no está de acuerdo en buscar un ajuste de PT sino que

⁸¹ IRS: Internal Revenue Services.

⁸² Para mayor información, revisar el sitio web:
www.irs.gov/irb/2010-15_IRB/ar11.html

procura fijar los precios en determinadas operaciones entre vinculadas así como fijar el método de análisis, entre otros factores. En el 2009, el IRS y los contribuyentes ejecutaron 63 AAPs y modificaron 8 AAPs.

Un AAP generalmente combina un acuerdo entre un contribuyente y el IRS en la determinación de la metodología apropiada para las operaciones materia de análisis, con un acuerdo entre los EE.UU. y una o más autoridades fiscales extranjeras. Con un AAP bilateral, el contribuyente normalmente se asegura de que los ingresos derivados de las transacciones cubiertas no estarán sujetos a una doble imposición por los EE.UU. y la jurisdicción extranjera. La política de los EE.UU., es animar a los contribuyentes a que entran en el Programa de los AAPs a buscar esos acuerdos bilaterales o multilaterales, cuando la autoridad competente de los procedimientos están disponibles con respecto al país o países involucrados. Sin embargo, el IRS puede llevar a cabo un AAP con el contribuyente, sin alcanzar un acuerdo de autoridad competente (un AAP unilateral).

2. El programa de los AAPs:

El equipo del IRS está encabezado por un líder, quien es el responsable de la evaluación de cada AAP. Al 31 de diciembre de 2009, el Programa de AAPs contaba con 19 jefes de equipo.

Cada jefe de equipo es responsable de organizar a los integrantes del equipo para la evaluación del AAP y se encarga de la coordinación de las reuniones con el contribuyente, así como de asegurar la información necesaria para la evaluación de las transacciones materia de análisis y conducir las discusiones con los mismos contribuyentes.

El equipo está compuesto, generalmente, por un economista, un analista internacional, un abogado, y, en un caso de AAP bilateral, un analista de la autoridad competente de EE.UU. que dirige los debates con los socios del acuerdo. El economista debe de ser del Programa de los AAPs o del IRS. Al 31 de diciembre de 2009, en el Programa de los AAPs habían ocho economistas en el personal. El equipo de AAP también puede incluir un Asesor Técnico Internacional, otros funcionarios y/o un Oficial de Apelaciones.

3. El proceso de un AAP:

El proceso de un AAP es voluntario y se puede dividir en cinco fases: (1) solicitud, (2) la debida diligencia; (3) análisis, (4) la discusión y acuerdo, y (5) la elaboración, revisión y ejecución.

a. Solicitud

En muchos casos, la solicitud del contribuyente puede estar precedida por una conferencia con el personal del comité del

AAP a fin de que el contribuyente pueda solicitar una opinión informal del Programa de los AAPs. Cabe precisar que dichas conferencias previas se realizan de manera anónima, a pesar de que el contribuyente deba revelar su identidad cuando presente la solicitud del AAP. El programa de los AAPs es solicitado por los contribuyentes interesados en suscribir un AAP bajo los lineamientos de los Review Procedures 2008-31, a fin de programar la conferencia previa a la suscripción de un AAP formalmente.

Como parte de la solicitud que ha de presentar el contribuyente, debe adjuntar el pago correspondiente a más tardar en la fecha de vencimiento, incluyendo las extensiones de la declaración de impuestos del primer año que el contribuyente pretende cubrir con el AAP.

La solicitud de un AAP debe ir acompañada de una declaración, firmada por un directivo autorizado de la empresa, que asegure la exactitud e integridad de la información presentada.

La aplicación se asigna a un líder del equipo del AAP quién es el responsable del caso. La primera responsabilidad del líder del equipo del AAP es organizar al equipo encargado. Para ello, se contacta con la Gerente Internacional para garantizar la asignación de un evaluador internacional especializado para el caso del AAP y con la oficina del Consul para asegurar un abogado defensor especializado.

En un caso bilateral, la autoridad competente de EEUU asignará un analista para el equipo de EEUU. En un gran caso de AAP, el analista internacional podrá invitar a su gerente y demás personal familiarizado con el contribuyente para unirse al equipo. En los casos de acuerdos de reparto de costos, otros intangibles complejos y transacciones de servicios, o nuevas cuestiones, el líder del equipo contacta al Gerente y a los Asesores Técnicos Internacionales, para determinar si deben incluir o no a un asesor especializado en el equipo. La multifuncionalidad de los equipos de AAP combina a profesionales con experiencia no sólo en la fijación AAPs de PT, sino también, conocimiento del contribuyente y experiencia en la industria del contribuyente así como en cuestiones fiscales relacionadas. También tienen conocimiento de la autoridad fiscal extranjera y otros asuntos pertinentes.

Al reunir a todas las partes interesadas en un solo procedimiento, el proceso del AAP es capaz de resolver temas de PT de una manera más eficiente.

El líder del equipo del AAP distribuye copias de la solicitud del AAP a todos los miembros del equipo, hace el contacto inicial con el contribuyente para confirmar la recepción del Programa del AAP de la solicitud del contribuyente, y establece una conferencia inaugural con el contribuyente. Bajo los procedimientos actuales, la oficina de los AAPs se esfuerza por

(i) hacer un primer contacto con el contribuyente dentro de los 21 días siguientes a la recepción de la solicitud del AAP y (ii) posean la conferencia de apertura en un plazo de 45 días. A manera de referencia, los equipos encargados de evaluar los AAPs en el IRS, no han podido realizar muchas conferencias de apertura dentro de la meta de 45 días debido a la carga laboral y a la rotación de personal durante el año 2009.

En torno a la conferencia de apertura, el jefe del equipo del AAP propone un plan apropiado para el caso. Dichos casos son generalmente destinados a completar un AAP unilateral o, en el caso de un acuerdo bilateral del AAP, la posición negociadora de EE.UU. recomienda un plazo de 12 meses a partir de la fecha de presentación de la solicitud completa. La fecha de finalización en un caso particular, sin embargo, puede tener un periodo de duración de 12 meses, en promedio, dependiendo de la complejidad del caso, las cargas de trabajo, los horarios de los contribuyentes y otros factores.

b. Due Diligence

El equipo de evaluación del AAP debe asegurarse de que los hechos presentados por el contribuyente sean completos y exactos. El Due Diligence se puede dar de diversas maneras.

Normalmente, el IRS prepara una lista de preguntas para

desarrollar con los contribuyentes en una conferencia. Dichas conferencia puede terminar en preguntas adicionales o en coordinaciones para futuras reuniones. Cabe precisar que las preguntas planteadas por el IRS en las conferencias así como las reuniones no son auditorías tributarias sino que están enfocadas en temas de PT relacionados a las transacciones que el contribuyente indicó en su solicitud para la firma del AAP u otras operaciones que tanto el IRS y el contribuyente hayan decidido incluir.

c. Análisis

Una parte importante del trabajo analítico asociado al AAP se lleva a cabo, generalmente, por el economista del equipo encargado de evaluar la solicitud para la firma del AAP y/o por un economista especializado, asignado por el IRS para dicho caso específico. Dicho análisis puede resultar en la necesidad de obtener información adicional. Una vez que el equipo del IRS haya completado el Due Diligence y el análisis respectivo, comienzan las conversaciones entre el IRS y el contribuyente respecto de las operaciones incluidas, el método de PT que se aplicaría, la selección de transacciones comparables, la intensidad de activos y otros ajustes, los supuestos utilizados en los análisis, los términos que se utilizarían en el AAP, y otros puntos claves. Si bien el líder del equipo cubrirá los puntos difíciles o sensibles con los gerentes a cargo, dicho líder está

facultado para negociar el AAP.

d. Discusión y Acuerdo

La fase de discusión y acuerdo es diferente para los casos bilaterales y unilaterales. En los casos de AAPs bilaterales, los participantes incluyen a dos oficinas del IRS - el Programa de AAPs y la Autoridad Competente de EE.UU.-. En la primera parte, el equipo del AAP intentará llegar a un consenso con el contribuyente respecto de la posición sugerida por la Autoridad Competente de los EE.UU. luego de haber negociado con su socio del tratado. Esta posición negociadora de EE.UU. es un proyecto preparado por el jefe del equipo del AAP, revisado por la dirección de la AAP, y firmado por el Director del AAP quien proporciona el punto de vista del equipo encargado, relacionado con la selección de los mejores métodos de PT que se utilizarían para evaluar las transacciones propuestas en el acuerdo, los tratados fiscales respectivos, y la experiencia de la Autoridad Competente con el socio del tratado.

Con la experiencia de la oficina del AAP y la autoridad competente de los EE.UU. las negociaciones podrían avanzar más rápido de lo previsto con la autoridad extranjera competente, siempre y cuando la posición de los EE.UU. sea totalmente compatible con la del contribuyente. Consecuencia, la oficina del AAP trabaja en conjunto con el contribuyente en el

desarrollo de la posición sugerida por la Autoridad competente de los EE.UU. A menudo, sin embargo, el contribuyente está en desacuerdo con parte o la totalidad de la posición sugerida por los EE.UU. En estos casos, la oficina del AAP envía una posición de negociación sugerida a la Autoridad competente de los EE.UU. que identifica y explica los elementos de la posición recomendada con la que el contribuyente no estuvo de acuerdo.

El líder del equipo AAP también solicita la opinión de los demás miembros del equipo del AAP, y, en la gran mayoría de los casos de AAP, los otros miembros del equipo de AAPs coinciden con la posición adquirida por el jefe del equipo del AAP. En caso hubiera alguna discrepancia, se señalaría en un documento anexo al AAP.

El analista encargado de la Autoridad Competente de los EE.UU. completa la posición de negociación sugerida por los EE.UU., luego prepara la posición negociadora final de los EE.UU. y luego es enviada a la autoridad competente extranjera. Las negociaciones con la autoridad competente extranjera son realizadas por el analista de la Autoridad Competente de los EE.UU., en la mayoría de los casos en sesiones de negociación Face to Face, realizadas periódicamente en el transcurso del año. A petición de la Autoridad Competente de los EE.UU., el equipo del AAP puede participar en las negociaciones.

Por otro lado, en los casos de AAPs unilaterales, los debates se realizan únicamente entre el equipo del programa de AAPs y el contribuyente. En un caso unilateral, el contribuyente y el equipo encargado deben llegar a un acuerdo para celebrar el AAP. Como en los casos bilaterales, el jefe del equipo del AAP procurará llegar a un consenso con el IRS y el equipo del AAP a fin de celebrar a la brevedad el Acuerdo. Según los procedimientos en el desarrollo de un AAP, el personal del IRS para el caso asignado es requerido formalmente a fin de emitir la versión final del AAP. Los acuerdos o desacuerdos, se indican en un memorando preparado por el jefe del equipo que acompaña el AAP final enviado para su revisión y ejecución.

e. Redacción, Revisión y Ejecución

Una vez que el IRS y el contribuyente hayan llegado a un acuerdo, la versión final del AAP es emitida. El Programa de AAP ha desarrollado un lenguaje estándar que es incorporado en cada AAP. Adicionalmente, los AAPs son revisados por el Jefe de la Subdivisión de AAP y el Director del AAP.

A continuación se muestra un cuadro resumen del estatus de negociación de los AAPs en el ejercicio fiscal 2009, publicada por el IRS:

Cuadro 8: Estatus de los Acuerdos Anticipados de Precios Negociados en el 2009 por el Internal Revenue Services

Concepto	Tipos de AAP's		Total en el Año
	Unilateral	Bilateral	
Aplicación de AAPs durante el 2009	39	88	127
Renovación de AAPs ejecutadas durante el 2009	8	20	28
AAPs revisadas o corregidas durante el 2009	4	4	8
Solicitudes de AAPs pendientes	70	282	352
* Solicitudes pendientes por nuevas AAPs	47	174	221
* Solicitudes pendientes por renovaciones de AAPs	23	108	131
AAPs canceladas o revocadas	0	0	0
AAPs retiradas	6	8	14

3.5.3 Problemas identificados con las obligaciones formales

Actualmente la obligatoriedad de contar con el EPT y de presentar la DJPT, se enmarca en lo indicado por las Resoluciones emitidas por la SUNAT. Sin embargo, y tomando como modelo la práctica de PT en otros países como Venezuela, Ecuador, Colombia y Argentina, el alcance de PT se limita a las operaciones con vinculadas no domiciliadas, así como a las realizadas con empresas ubicadas en territorios de baja o nula imposición.

3.5.4 Sugerencias de mejora para las obligaciones formales

Si bien, lo ideal sería que el tema de PT aplique solamente para operaciones con no domiciliados, es preciso recalcar que por el variado y singular tratamiento de nuestra legislación de renta, es necesario que el ámbito de aplicación, relacionado a la obligatoriedad de contar con un EPT, Documentación y/o presentar la DJPT, cubra también las operaciones con domiciliados, toda vez que en ciertas situaciones, se podría configurar claramente un perjuicio al fisco.

Sin embargo, y tal como se mencionó en el punto 1 “Ámbito de Aplicación y Criterios de Vinculación” de este capítulo, es preciso que se revise el tema de la materialidad, pues, no es eficiente para ninguno de los 3 participantes evaluar operaciones mínimas, que por el monto, no causarían perjuicio al fisco peruano.



CAPÍTULO IV: EVALUACIÓN DEL IMPACTO DEL APORTE REALIZADO

4.1 COMPARACIÓN DE LA SITUACIÓN ACTUAL Y LA SITUACIÓN PROPUESTA

A efectos de exponer de manera didáctica el impacto de los aportes propuestos, se muestra a continuación un cuadro comparativo por los puntos en los cuales, la práctica o la participación en el día a día, ha mostrado ciertas debilidades de la legislación actual, referidas justamente a PT y la alternativa de solución para cada uno de dichos puntos.

Cuadro 9: Resumen de los Problemas Planteados, su Situación Actual y la Situación Propuesta

Puntos	Situación Actual	Situación Propuesta
Ámbito de aplicación	El alcance se da por el perjuicio fiscal.	El alcance se dará por el ámbito de aplicación y, finalmente se determinará en función a la materialidad de cada operación, pues, si las operaciones con vinculadas no superan el límite indicado vía Resolución, entonces el contribuyente no estaría obligado a tener un EPT. Perjuicio fiscal sólo para efectos de ajustes.
	Aplicable para IR, IGV e ISC.	Que se limite sólo al IR. En caso ello no sea posible, entonces que se planteen mejoras para el tratamiento en el IGV y el ISC. En el desarrollo de la memoria se menciona sólo un ejemplo relacionado a la obtención del crédito fiscal como consecuencia de un ajuste bilateral, pero se tendría que evaluar más a fondo la situación para cada impuesto, y las reglas de juego sean coherentes para la mayoría.
Criterios de vinculación	Por ahora sólo el contribuyente lo ha de determinar sin participación de la SUNAT.	Para efecto de determinar si existe vinculación comercial, se sugiere incluir la participación de la Administración Tributaria como, última instancia.
Métodos utilizados	Aplicación SÓLO de un rango intercuartil	Se sugiere la aplicación de comparaciones precio versus precio, para el caso concreto de los reembolsos.
		Asimismo, se sugiere la aplicación de una tasación para las compras y ventas de activo fijo (como en el caso de la evaluación del Valor de Mercado). Aplicación del método CUP y MMNT para la evaluación de intangibles.
Comparabilidad	La LIR y el RLIR indican determinados puntos que se han de considerar para la comparabilidad.	Se pide TOMAR EN CUENTA/APLICAR dichos puntos (en especial por el lado de la Administración Tributaria).
Ajustes	En el ajuste unilateral el RLIR no precisa que para el caso de las operaciones con paraísos fiscales, se deba exceptuar del ajuste aquellas operaciones que correspondan a compras o recepción de servicios que sean reparadas según lo indica la LIR.	Se sugiere que se exceptúe del ajuste unilateral aquellas operaciones que no son materia de deducibilidad del gasto. Toda vez que el procedimiento que establece el RLIR actualmente, es prácticamente imposible de realizar en el día a día, el mismo que consiste en que el contribuyente domiciliado debe exigir la obligatoriedad al responsable.
	Se permite el ajuste bilateral.	El análisis bilateral se seguiría aplicando. Sin embargo, el ajuste se daría sólo en caso de causar perjuicio a SUNAT, luego de evaluar de manera conjunta (prestador y receptor/vendedor y comprador) el efecto bilateral de la operación. De esa manera, si el efecto neto es cero ya no habría ajuste; se ajustaría sólo si producto del análisis el resultado fuera un ajuste a favor de la Administración Tributaria.
APA's	Actualmente, la Administración Tributaria tiene la opción de no emitir pronunciamiento alguno respecto de los proyectos de APA's que los contribuyentes le puedan presentar.	Se sugiere que se establezca un límite de tiempo de respuesta, por parte de la Administración, vía emisión de informe de aceptación o desestimación de la propuesta.

Tal y como se muestra en el cuadro previo, los puntos sugeridos son concretos; no obstante ello, significarían grandes cambios favorables, no

sólo para el contribuyente sino también para la Administración Tributaria y de, alguna manera, también para los especialistas en PT.

En el siguiente punto se mencionarán algunas de las ventajas que traería consigo la implementación de las sugerencias planteadas.

4.2 VENTAJAS A SER ALCANZADAS

En este punto se expondrán las ventajas que obtendrían cada uno de los involucrados en PT, dando mayor énfasis a la Administración Tributaria y al contribuyente, con la implementación de los puntos sugeridos.

4.2.1 Para la Administración Tributaria

a. Ámbito de aplicación y criterios de vinculación

Ámbito de aplicación:

El hecho de sugerir que el alcance se dé por la materialidad, considerando como indicador de medición el monto de las operaciones con vinculadas y el nivel de ingresos de cada contribuyente, ayudaría a delimitar aún más, el universo que tiene actualmente SUNAT para realizar las revisiones de PT, de tal forma que se enfocaría sólo en aquellos casos que podrían significar montos importantes de recaudación. Más aún, no habrían descalces entre lo indicado en la LIR (ámbito de aplicación: perjuicio fiscal) versus lo que se aplica en el día a día (Resoluciones de SUNAT: montos de operaciones e ingresos).

De manera complementaria, el hecho de que el perjuicio fiscal se aplique solamente para efectos de ajustes y no para efectos de determinar el ámbito de aplicación, tal y como lo establece la LIR⁸³, disminuiría de alguna manera los costos de personal para realizar revisiones o auditorías ya que el universo de revisión se reduciría y, mejor aún, se limitaría a aquellos contribuyentes que pudieran significar montos importantes de recaudación para SUNAT. Ello, considerando además, que a la fecha, SUNAT aún no cuenta con el equipo completo e idóneo para realizar las revisiones de PT.

Finalmente, el hecho de que el ámbito de aplicación se limite sólo al IR, le facilitaría a la Administración Tributaria el seguimiento a los contribuyentes. Asimismo, el escenario sería mucho más claro –dado que no habrían descalces entre lo indicado por la LIR y las Resoluciones emitidas por SUNAT- y menos complejo cuando se presenten cálculos de ajustes –básicamente por los cálculos para efectos de IGV e ISC-.

Criterios de vinculación:

El hecho de incluir la participación de la Administración Tributaria, si fuera el caso, en la determinación de la vinculación comercial, pondría a SUNAT al tanto de operaciones entre potenciales partes

⁸³ Si bien la LIR considera, como ya lo hemos visto en el capítulo 3 de esta Memoria, el perjuicio fiscal para efectos de delimitar el ámbito de aplicación; en la práctica, ello no es tomado en cuenta, sino que se determina en función a los parámetros cuantitativos indicados en las Resoluciones de Superintendencia N° 167-2006 y N° 008-2007.

vinculadas, pudiendo constituir un filtro para determinar próximas revisiones.

b. Métodos utilizados

La propuesta planteada acerca de considerar las comparaciones precio versus precio en el caso de los reembolsos y de determinadas operaciones en las cuales sólo se tenga un comparable, así como la aplicación de una tasación para las compras y ventas de activo fijo, a diferencia de la aplicación de un rango intercuartil; y, finalmente, la aplicación del método PCNC o MMNT en el caso de la evaluación de intangibles, tomando como referencia contratos comparables entre terceros independientes, ayudarán a mejorar los análisis que se vienen realizando actualmente. En el caso del PCNC, por ejemplo, ayudaría a afinar la evaluación a las operaciones propuestas y permitiría determinar si efectivamente se cumple o no con el principio de libre competencia, sin ir contra lo que establece el RLIR actualmente.

c. Comparabilidad

En este caso, en la medida que la Administración Tributaria tome en cuenta lo que nuestra legislación vigente indica respecto de lo que se debe considerar como operación comparable, se podrán “uniformizar” los criterios generales entre la Administración Tributaria, el contribuyente y los especialistas. Consecuentemente,

las evaluaciones realizadas por dichas partes no diferirían mucho entre ellas.

d. Ajustes

El hecho de considerar por un lado, la excepción de ajustar aquellas operaciones que significan un costo o gasto no deducible, según lo indicado por la LIR y, por otro lado, el hecho de considerar sólo aquellos ajustes que causen perjuicio a la SUNAT, evitaría que la Administración Tributaria comience a actuar de modo confiscatorio; y, ayudaría a la SUNAT en centrarse, únicamente, en operaciones que le generen mayor recaudación, y no en aquellas que signifiquen devolución de efectivo; respectivamente.

De esta manera, se reducirían los costos de personal y gastos administrativos por las revisiones generadas en función a las solicitudes de devolución por parte de los contribuyentes

e. Acuerdos anticipados de precios

La imagen de la Administración Tributaria cambiaría frente al contribuyente, especialmente de aquellos grandes inversionistas, toda vez que tendrían reglas de juego más claras y justas.

4.2.2 Para los Contribuyentes

a. Ámbito de aplicación y criterios de vinculación

Ámbito de aplicación:

Por su parte, una de las mayores ventajas para todo contribuyente es el ahorro de tiempo y costos. En el primer caso el contribuyente no invertiría tiempo en la selección de la consultora que le preste el servicio, no incurrirá en tiempo para proporcionar la información que la consultora le solicite y no tendrá que invertir tiempo durante el desarrollo del trabajo en si; y por el lado económico, se evitaría el costo en si del proveedor, del personal de apoyo del mismo contribuyente, viáticos, otros.

El hecho de que el tema del perjuicio fiscal se aplique sólo para efecto de los ajustes, y no para determinar el ámbito de aplicación, facilita el análisis para saber si el contribuyente incurre o no en alguna obligación formal relacionada con PT.

Finalmente la propuesta planteada en relación al alcance de PT solo para IR, facilitaría al contribuyente el cálculo de ajustes, en caso se diera dicho escenario. Tal ejercicio sería mucho menos complejo que el pretender determinar un ajuste por IGV, y mucho menos por ISC.

Criterios de vinculación:

En el caso de los contribuyentes, el hecho de considerar la participación de la SUNAT en la determinación de sus partes vinculadas, los ayudaría en contar con el análisis completo correspondiente, e identificar de manera previa, si alguna de las operaciones con sus vinculados comerciales, estaría causando perjuicio al interés fiscal, para así evitar posibles problemas de PT en un futuro.

b. Métodos utilizados

Tanto para el contribuyente como para los especialistas de PT, la propuesta planteada acerca de considerar las comparaciones precio versus precio en el caso de los reembolsos y de determinadas operaciones en las cuales sólo se tenga un comparable, así como la aplicación de una tasación para las compras y ventas de activo fijo, a diferencia de la aplicación de un rango intercuartil; y, finalmente, la aplicación del método PCNC o MMNT en el caso de la evaluación de intangibles; ayudaría a demostrar el verdadero resultado de las operaciones y que además, va de la mano con la naturaleza económica de cada una de ellas.

c. Comparabilidad

Tal y como se mencionó en el caso de las ventajas para la

Administración Tributaria, en la medida que la SUNAT tome en cuenta lo que nuestra legislación vigente indica respecto de lo que se debe considerar como operación comparable, se podrán “uniformizar” los criterios generales entre la Administración Tributaria, el contribuyente y los especialistas. Consecuentemente, las evaluaciones realizadas por dichas partes no diferirían mucho entre ellas.

d. Ajustes

La propuesta que se plantea, pretender hacer efectiva la aplicación del ajuste en los casos en donde después de haber hecho el análisis respectivo, ya sea por un ajuste unilateral o bilateral, el contribuyente puede ejercer su derecho de evaluación bilateral, sin tener que exponerse frente al fisco.

La mencionada propuesta, apela, claro está, a la buena voluntad y honestidad de todo contribuyente, con lo cual, en caso la Administración Tributaria en una revisión identifique que un contribuyente no declaró el perjuicio causado, la sanción a aplicarse debiera ser bastante onerosa.

e. Acuerdos anticipados de precios

Con la propuesta planteada, los contribuyentes tendrían la plena seguridad de que el proyecto será revisado por la Administración Tributaria, y no escatimarían en invertir en una buena asesoría

para poder desarrollar el plan del AAP que se presentaría a la SUNAT.

4.2.3 Para los Especialistas de Precios de Transferencia

a. Ámbito de aplicación y criterios de vinculación:

Ámbito de aplicación:

El hecho de delimitar el alcance de PT, ayudaría también a dilucidar la segmentación del mercado objetivo actual.

Por otro lado, la propuesta planteada para que sólo sea aplicable para efectos de IR, facilitaría el cálculo de los ajustes tal y como se mencionó en líneas previas al igual que en el caso del contribuyente.

Criterios de vinculación:

Dada la participación de la SUNAT en la determinación de vinculados comerciales, los especialistas, además de los contribuyentes, tendrían el escenario claro respecto de las partes vinculadas a fin de poder realizar la evaluación correspondiente, y sincerar sus honorarios si fuera necesario.

b. Métodos utilizados

Las ventajas para los especialistas fueron presentadas en la sección de Ventajas para el Contribuyente.

c. Comparabilidad

Las ventajas para los especialistas fueron expuestas en la sección de Ventajas para el Contribuyente.

d. Ajustes

Para el caso de los especialistas, la ventaja indirecta se refleja en un mayor ingreso por atención de consultorías por el hecho de que muchas veces, determinados contribuyentes, podrían querer la opinión de un experto para determinar si el efecto neto, después de considerar a todos los participantes de la operación materia de análisis –vale decir, una óptica bilateral o conjunta de la operación– resulta en un perjuicio, o no, al interés fiscal; a fin de realizar las correcciones respectivas.

e. Acuerdo anticipado de precios

Los beneficios para los especialistas se verían, a través del incremento de sus ingresos, debido a las asesorías que tendrían que atender. Pudiendo ganar un porcentaje sobre el ahorro fiscal que le genere a su cliente.

4.3 ANÁLISIS COSTO – BENEFICIO DE LAS PROPUESTAS PLANTEADAS

Producto de la evaluación realizada en el punto anterior, en relación a las ventajas que cada uno de los participantes alcanzaría, en caso se implementen las propuestas planteadas; a continuación se presenta una

evaluación complementaria, en donde se resumen, algunos de los costos que tendrían que asumir las partes, así como los beneficios que tendrían, en caso se implementen las propuestas.

Es preciso recalcar que, en el caso de los beneficios y costos, tanto para el contribuyente como para el especialista en PT, se ha procurado cuantificar, aquellas situaciones sobre las cuales se tenga un conocimiento cierto, producto de la experiencia adquirida. Sin embargo, en el caso de los beneficios y costos que, podría asumir la Administración Tributaria, no fue posible realizar el ejercicio de cuantificar el efecto, en tanto, se desconoce de la estructura organizacional interna de dicha institución así como de sus políticas de remuneración.

A continuación se presenta, de manera esquemática, la evaluación costo-beneficio por punto planteado y por cada participante. En color rojo se exponen las situaciones que significan costo para los participantes, y en azul, se exponen las situaciones que significan beneficio para los mismos.

Cuadro 10: Análisis Costo-Beneficio: Ámbito de Aplicación

Problema I:	Ámbito de aplicación.
Situación actual 1:	El alcance se da por el perjuicio fiscal.
Situación actual 2:	Aplicable para IR, IGV e ISC.
Situación propuesta 1:	Que el alcance se de por el ámbito de aplicación y se determine por la materialidad de la operación. Esto último, vía Resolución de Superintendencia. El perjuicio fiscal sólo se evaluará para la determinación de los ajustes.
Situación propuesta 2:	Que se limite sólo al IR.

Análisis Costo/Beneficio	Consecuencias que Evaluar	Entes Participantes		
		SUNAT	Contribuyente	Especialista en PT
Costo/Beneficio (1)	Possible disminución del número de empresas sujetas a las formalidades de PT.	Dado que se propone delimitar el cumplimiento de los asuntos formales, en función a la materialidad, es posible que el universo sobre el cual la Administración Tributaria pueda ejercer su función fiscalizadora, se reduzca. Sin embargo, el objetivo de ello, es generar un filtro que permita seleccionar sólo a aquellos contribuyentes que sean una verdadera fuente de recaudación, o en todo caso, que identifique a aquellos que son una verdadera fuente generadora de elusión a fin de sancionarlos drásticamente y corregirlos.	-	Dado que el universo de contribuyentes afectos a las normas de PT disminuirían, es probable que varios de los clientes que los especialistas atienden ya no vayan a requerir los EPT. Con lo cual, se podría generar una disminución en los ingresos del especialista tributario.
	Disminución de la recaudación	SUNAT podría dejar de percibir recursos que le han venido generando liquidez. En efecto, ello debido a que en las revisiones que realiza la SUNAT, no es preciso que se determine si hubo o no perjuicio fiscal para que se proceda con el ajuste a valor de mercado y la determinación de las sanciones respectivas; sino, que basta con que se determine que la operación no se dio a valor de mercado, para que la Administración Tributaria tome las medidas del caso.	-	-
	Disminución de costos laborales	Al tener el universo de contribuyentes limitado a aquellos que han tenido operaciones importantes, la SUNAT ahorra el recurso humano que podría estar dirigido a otro tipo de actividad dentro de la misma área o en un área diferente; en todo caso, la SUNAT podría generar el ahorro de ese costo laboral al no contratar una mayor cantidad de personal al que realmente se necesitaría, a fin de hacer estratégica la recaudación por PT.	En la realidad se ha visto que algunas empresas han tenido que contratar a una persona para que se encargue de manera exclusiva a preparar toda la información relacionada a las operaciones materia de análisis para el EPT, y de manera complementaria, apoya en diversas áreas administrativas a fin de no tener horas muertas. Ello debido al volumen de transacciones. De estar vigente la propuesta planteada, muchas de las empresas que contrataron a personal de apoyo, podrían generar un ahorro laboral, pues, ya no requerirían de dicho personal.	Al igual que en el caso de la Administración Tributaria, el hecho de que empresas pequeñas, con operaciones mínimas con vinculadas y/o paraísos fiscales, no estén obligadas a cumplir con los temas formales de PT, permitiría a los especialistas en PT, a dirigir su atención hacia un nuevo grupo de clientes potenciales, que si están obligados a cumplir con los requerimientos de PT, pero que aun no forman parte de sus cartera de clientes. Esto indirectamente, dinamizaría el mercado de servicios, beneficiándose, indirectamente -y en varios casos por partida doble- el contribuyente.
	Generar eficiencias en la utilización de recursos	Además del beneficio anterior, el personal de SUNAT comenzaría a ahorrar horas de trabajo al dedicarse solamente a la evaluación de las operaciones que pudieran significar una mayor fuente de recaudación para la Administración Tributaria.		Además del beneficio anterior, ya que la atención de los especialistas se centrarían en las operaciones materiales del cliente, ello podría complementarse con la propuesta de planeamientos en materia de PT que le permitan al cliente generar ahorros fiscales y, al especialista, mayores ingresos por los servicios adicionales vendidos. Ejemplo: si producto de una evaluación sistemática se determina que una compañía que paga por su EPT S/. 15,000 necesita un planeamiento de complejidad media, en materia de PT, le podría generar al especialista un ingreso adicional aproximado de S/. 22,000.
	Manejo eficiente del recurso humano y tiempo	La SUNAT se concentrará sólo en los contribuyentes que realmente causen perjuicio al fisco.	Tendrá más libertad para actuar con sus partes vinculadas sin causar perjuicio a la Administración Tributaria.	Se disminuiría el costo estimado de trabajo para el especialista. Se generarán nuevas alternativas de servicios para ofrecer a los clientes, tales como los planeamientos tributarios en materia de PT.
Costo/Beneficio (2)	La escencia económica de cada uno de los impuestos se respetaría en función al objetivo de los mismos.	La imagen de la SUNAT mejoraría, en el sentido de que no luciría como una Administración Confiscatoria. De manera complementaria, es preciso recalcar el hecho de que hasta la fecha (14.11.2011) no se conoce de ningún ajuste realizado por la SUNAT en materia de PT, en un impuesto distinto al de Renta, con lo cual, respecto a la práctica, no se estaría reduciendo su fuente generadora de liquidez.	-	-

Costo/Beneficio (1): corresponde a la situación 1 planteada.

Costo/Beneficio (2): corresponde a la situación 2 planteada.

Cuadro 11: Análisis Costo-Beneficio: Criterios de Vinculación

Problema II:	Criterios de vinculación
Situación actual 1:	Por ahora sólo el contribuyente lo ha de determinar sin participación de la SUNAT.
Situación propuesta 1:	Para efecto de determinar si existe vinculación comercial, se sugiere incluir la participación de la Administración Tributaria, como última instancia.

Análisis Costo/Beneficio	Situaciones que Evaluar	Entes Participantes		
		SUNAT	Contribuyente	Especialista en PT
Costo/Beneficio	Incremento de actividades	Se implementarían procedimientos para la atención de consultas (habrá mayor demanda de tiempo para el trabajo desarrollado por las personas especializadas en PT).	Implementación de una función adicional para la persona encargada de ver los temas de PT, pues, se encargaría de realizar todas las coordinaciones ya sea con la parte potencialmente vinculada o con la misma Administración Tributaria.	
	Identificación de nuevas fuentes de recaudación	SUNAT podrá identificar a contribuyentes que consideran no estar obligados a cumplir con las formalidades de PT. Sin embargo, con la determinación de la vinculación, SUNAT tendría una nueva fuente de recaudación. Aquí en primera instancia, SUNAT recaudaría lo correspondiente a las sanciones formales (0.6% de los ingresos netos por EPT y por Doc.). De manera complementaria, en caso las operaciones no se encuentren en cumplimiento del principio de arm's length, la SUNAT procedería a realizar los ajustes de PT correspondientes.	Se evitaría el caer en la infracción de PT por no haber declarado las operaciones con dichas partes. Asimismo, tendría la seguridad de identificar a sus partes vinculadas, a fin de incurrir en algún tipo de falta.	Podría generar para los especialistas en PT, una nueva opción de servicio a ofrecer, "realizar todo el trámite de verificación de vinculación comercial".

Cuadro 12: Análisis Costo-Beneficio: Métodos Utilizados

Problema III:	Métodos utilizados			
Situación actual 1:	Aplicación SÓLO de un rango intercuartil			
Situación propuesta 1:	Se sugiere la aplicación de comparaciones precio versus precio, para el caso concreto de los reembolsos. Asimismo, se sugiere la aplicación de una tasación para las compras y ventas de activo fijo (como en el caso de la evaluación del Valor de Mercado). Aplicación del método CUP para la evaluación de intangibles.			
Análisis Costo/Beneficio	Situaciones que Evaluar	SUNAT	Entes Participantes Contribuyente	Especialista en PT
Costo/Beneficio	Ahorro de tiempo debido a la estandarización de evaluación	Debido a que los 3 entes participantes, coincidirían en la evaluación de las operaciones aquí mencionadas, sólo quedaría pendiente determinar si la operación se dio o no a valor de mercado.	En el caso puntual de la tasación, si bien el contribuyente tendrá que implementar dentro de su presupuesto el costo de la elaboración de tasaciones con proveedores independientes; debido precisamente, a que los 3 entes participantes, coincidirían en la evaluación de las operaciones aquí mencionadas, el contribuyente no tendría riesgo alguno frente a la Administración en una eventual revisión, toda vez que la SUNAT aplicaría la misma metodología (se entiende que si el contribuyente realiza la tasación, procederá a comprar o vender el bien al valor de la tasación).	Debido a que los 3 entes participantes, coincidirían en la evaluación de las operaciones aquí mencionadas, sólo quedaría pendiente determinar si la operación se dio o no a valor de mercado.

Cuadro 13: Análisis Costo-Beneficio: Comparabilidad

Problema IV:	Comparabilidad			
Situación actual 1:	La LIR y el RLIR indican determinados puntos que se han de considerar para la comparabilidad.			
Situación propuesta 1:	Se pide TOMAR EN CUENTA/APLICAR dichos puntos (en especial por el lado de la Administración Tributaria).			
Análisis Costo/Beneficio	Situaciones que Evaluar	SUNAT	Entes Participantes Contribuyente	Especialista en PT
Costo/Beneficio	Costo de capacitación Incremento de las revisiones y fiscalizaciones certeras	La Administración deberá impulsar la capacitación de su personal, a fin de que conozcan de manera más técnica los aspectos de PT que aun les queda pendiente dominar. Al contar con personal calificado, la Administración demandará de un menor tiempo en las fiscalizaciones, con lo cual, podrían incrementar la cantidad de revisiones que programen inicialmente.	-	-
			En la medida que el personal de la SUNAT esté mejor capacitado, las observaciones que estos hagan a los EPT de las compañías que fiscalicen tendrán un mejor sustento económico y técnico, del que actualmente se ve en la práctica. Con lo cual, se podrían llegar a debates -entre los fiscalizadores de SUNAT, por un lado, el contribuyente y los especialistas de PT, por otro lado- que propongan más medidas de mejora para nuestra legislación.	

Cuadro 14: Análisis Costo-Beneficio: Ajustes

Problema IV:	Ajustes			
Situación actual 1:	Se permite el ajuste bilateral.			
Situación propuesta 1:	El ajuste se daría sólo en caso de causar perjuicio a SUNAT, luego de evaluar de manera conjunta (prestador y receptor/vendedor y comprador) el efecto bilateral de la operación. De esa manera, si el efecto neto es cero ya no habría ajuste; se ajustaría sólo si producto del análisis el resultado fuera un ajuste a favor de la Administración Tributaria. Se eliminaría el ajuste bilateral. Sólo habría ajuste unilateral. Se incrementarían onerosamente las sanciones por no declarar correctamente en la sección de ajuste por PT en la DJ de IR, o en la DJ de PT.			
Análisis Costo/Beneficio	Situaciones que Evaluar	SUNAT	Entes Participantes Contribuyente	Especialista en PT
Costo/Beneficio	Reducción de la base sobre la cual se determinan los ajustes por PT. Regularización de la práctica con una norma que la sustente. Se desarrollaría una buena educación tributaria, y habría una mayor recaudación por parte de la Administración al dirigir su atención a contribuyentes claves.	De implementarse la propuesta planteada, si bien la Administración Tributaria disminuiría su universo sobre el cual incrementar su recaudación, SUNAT no sería vista como una Administración confiscatoria, en la medida que los ajustes que realice por PT tendrían un sustento económico justificable. - De implementarse la medida, se disminuirían las situaciones de elusión fiscal bajo alguna figura con vinculadas; con lo cual, la recaudación fiscal no se vería perjudicada. Por otro lado, en caso demore la adopción de conciencia por parte de los contribuyentes, la recaudación que obtenga la Administración -producto de la aplicación de sanciones-compensaría, y en muchas veces en exceso, lo que la compañía habría dejado de pagar.	- El contribuyente, en caso no sea capaz de determinar situaciones de perjuicio fiscal; y en caso sea notificado por la Administración Tributaria. Esta sólo podría aplicar el ajuste correspondiente, si y sólo si, se determina el perjuicio fiscal.	- La situación de desconocimiento por parte del contribuyente, podría generar oportunidades nuevas de prestación de servicios a los especialistas de PT. Ello a fin de que evalúen si, en realidad, se presenta algún tipo de perjuicio fiscal.

Cuadro 15: Análisis Costo-Beneficio: APA'S

Problema V:	APA'S			
Situación actual 1:	La Administración Tributaria tiene la opción de no emitir opinión alguna sobre los proyectos de APA'S que los contribuyentes le presenten.			
Situación propuesta 1:	La Administración debería tener un límite de tiempo para que vía informe de aceptación o desestimación se pronuncie.			
Análisis Costo/Beneficio	Situaciones que Evaluar	Entes Participantes		
		SUNAT	Contribuyente	Especialista en PT
Costo/Beneficio	Inclusión de tiempo límite en la legislación en lo que respecta a APA'S	En caso de implementarse la propuesta, se exigiría a la Administración Tributaria -de manera indirecta- a mejorar sus niveles de eficiencia y tecnicismo en PT.	Tanto el contribuyente como el especialista, tendrían las reglas claras en el proceso de presentación de proyectos de APA'S.	

Tal y como se muestra en los cuadros precedentes, si bien hay varios beneficios que las partes podrían obtener, producto de la implementación de las sugerencias planteadas; también hay algunos costos que asumir por cada una de las partes, ya sea por una mayor inversión de tiempo, capacitación y otros, que se traducen en una mayor inversión económica.



CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La actual legislación de PT presenta vacíos que demuestran un escenario susceptible a la incorporación de mejoras. En efecto, la casuística que se presenta en el día a día en el área de PT de Deloitte Perú, ha permitido identificar los problemas recurrentes y sensibles que la legislación actual trae consigo en su aplicación.

A continuación expongo las conclusiones por cada uno de los puntos tratados en este documento:

1. La historia nos muestra cómo el fenómeno de la globalización genera cada vez más, mayor dinamismo en las regulaciones fiscales a nivel mundial. Ejemplo de ello, son los PT, los cuales al ser adoptados por nuestra legislación, han hecho, que la misma sea revisada en más de una oportunidad, a fin de mejorarla cada vez.
2. Los lineamientos de la OCDE, al ser el marco rector de los PT, establecen una serie de pautas y procedimientos que contribuyen, junto con la experiencia de otros países, a la formulación de las normas de PT en el Perú.

Entre las pautas que se enmarcan en los lineamientos están: el ámbito de aplicación, los criterios de vinculación, los métodos de PT, la comparabilidad, la incorporación de procedimientos amistosos, la negociación de AAPs, el uso de información confiable tanto para la aplicación de los métodos como para el

cálculo de ajustes y las proyecciones utilizadas en los AAPs, entre otros temas.

3. La incorporación de las normas de PT ha sido todo un proceso de aprendizaje y continúa siéndolo.
4. Efectivamente, es en aras de este proceso de aprendizaje que se han planteado, algunos, de los más frecuentes problemas que se presentan en el día a día en la aplicación de los PT. Ello a fin de exponer sugerencias para su mejora.
5. Precisamente, uno de los principales problemas se viene dando por el alcance de la normativa de PT. Un alcance que, en la práctica viola el principio de legalidad, no tiene sentido interpretativo al querer aplicarse a situaciones que causen perjuicio fiscal sin tener la evidencia previa de que efectivamente se da dicho perjuicio. Mucho menos, suma eficiencia y practicidad en el control que pretende ejercer la Administración Tributaria, al enmarcar la aplicación de PT a operaciones de todo tipo de cuantía y a impuestos indirectos que no gravan la riqueza del contribuyente, sino, simplemente, su consumo.

Respecto al ámbito de aplicación, se sugiere que el alcance de las normas de PT consideren la materialidad de cada operación para delimitar las obligaciones formales a las cuales está sujeta el contribuyente. Asimismo, se sugiere cambiar la aplicación del tema del perjuicio fiscal, sólo para efectos del cálculo del ajuste; más no

para delimitar el ámbito de aplicación. De igual forma, se sugiere que los PT se desarrollen dentro del marco del IR y no del IGV e ISC.

6. Adicionalmente la participación dinámica y oportuna que debe tener la Administración Tributaria se puede mostrar a través de una mayor interacción de ella y el contribuyente en la determinación de la vinculación comercial entre dicho contribuyente y un tercero.

En ese sentido, respecto a la determinación de la vinculación comercial, se sugiere la incorporación de un procedimiento que se inicia con el envío de una carta de confirmación a la contraparte, con un plazo de respuesta de 5 días hábiles. En caso el contribuyente no reciba respuesta por parte de la potencial empresa vinculada, se enviaría la solicitud de confirmación a la Administración Tributaria, para que sea esta la que emita la confirmación, en última instancia.

7. Otro tema con el que tienen que lidiar, en el día a día, los contribuyentes, los asesores y la Administración Tributaria es la aplicación de la metodología. Ello debido a que la norma actual no permite aplicar el método que uno considere como el más adecuado, precisamente, por las restricciones que esta impone. Sin embargo, una armonización entre la práctica y la teoría, permitirán sincerar los análisis que se vienen haciendo para las operaciones

de ingresos y egresos por reembolsos, compra y venta de activos fijos, cobro y pago de regalías, entre otros.

Por lo anterior, se sugiere explícitamente que se permita la aplicación de la comparación precio a precio en el caso de los reembolsos. Asimismo, se sugiere que en el caso de la compra y venta de activo fijo se permita la utilización de tasaciones, tal y como se establece para los casos de valor de mercado. También se sugiere que para determinadas operaciones como venta de acciones, alquiler de cesiones mineras, entre otras, se permita la utilización de evaluaciones de terceros (procedimiento similar al de las tasaciones para los activos fijos), y que para el caso de la evaluación de intangibles, se permita la aplicación del método del PCNC y el MMNT.

8. Algo que debe quedar claro para los tres participantes en el tema de PT, es que esta no es una ciencia exacta, sino todo lo contrario. Se trata de procedimientos que pretenden aproximar cuantitativamente los hechos de la realidad a fin de evaluarlos y llegar a una conclusión. Justamente es por la falta de comparabilidad existente entre las operaciones, situaciones, empresas y realidades de las jurisdicciones que nuestra norma sugiere algunos puntos a considerar. Lo importante es que los tres actores del proceso tomen en cuenta las sugerencias planteadas en la legislación y estén prestos a la apertura de pensamiento por

las diversas alternativas de análisis que se puedan plantear para situaciones específicas.

En ese sentido, en lo que respecta a la comparabilidad, se sugiere que la Administración Tributaria, principalmente, tome en cuenta las consideraciones expuestas en la LIR y en el RLIR a fin de que las conclusiones de las evaluaciones realizadas por las partes involucradas (Administración Tributaria, Contribuyente y Especialista) no disten abruptamente.

9. Es preciso resaltar que el tema de PT no se puede evaluar de manera independiente a los convenios para evitar la doble imposición, ya que responden a la situación actual en la que se viene desarrollando la globalización. En ese sentido, las Administraciones Tributarias deben trabajar en aras de buscar la atracción de la inversión y desarrollar un escenario claro y transparente en el que se puedan conocer las obligaciones y sanciones impuestas por el fisco para que los contribuyentes estén más flexibles a asumirlas y cumplirlas.

Precisamente, dentro del marco de lo que significa desarrollar un escenario claro y transparente en el que se puedan conocer las obligaciones y sanciones, se encuentran los procedimientos de ajustes de PT. En ese sentido, se sugiere que exceptúen de los mismos a las operaciones que representan un costo o gasto reparado en la DJIR del contribuyente, por tratarse de una

operación con paraíso fiscal, tal y como lo indica nuestra norma.

En cuanto al ajuste bilateral, se sugiere que se mantenga el análisis bilateral a fin de ejecutar el ajuste, sólo en los casos en donde se genere el perjuicio a la SUNAT.

10. Como parte del proceso de aprendizaje y desarrollo que viene teniendo nuestra legislación de PT, corresponde revisar lo señalado por la legislación actual en lo que respecta al procedimiento establecido para la presentación de AAPs, conocer modelos y revisar la experiencia de otros países en lo referido a este tema; así como contrastar la realidad de nuestras obligaciones formales con las obligaciones de otros países de la región.

En efecto, en relación a la legislación que está vigente, se sugiere modificar el inciso e) del artículo 118° del RLI a fin de que la SUNAT siempre se pronuncie sobre los AAPs que le pudieran alcanzar los contribuyentes, ya sea mediante un informe de aprobación o de desestimación. Ello a fin de que no dejen pasar 12 meses para no emitir opinión alguna, sin presentar la justificación correspondiente, tal y como lo estipula actualmente el RLIR.

Tal como se mencionó previamente, dado que para el caso de los AAPs, no se cuenta con la experiencia de algún contribuyente que haya presentado alguna solicitud a la Administración Tributaria, en el punto 3.5.2 de esta memoria, se muestra a manera de

precedente, el procedimiento seguido en los EEE.UU. en la negociación de un AAP.

11.Producto de la experiencia laboral en la materia, y después de haber analizado los puntos más importantes y recurrentes que presentan deficiencias en la práctica de los PT, se pudo identificar una serie de ventajas que traería la implementación de las sugerencias propuestas. De manera complementaria, se exponen algunos de los costos y beneficios que las partes tendrían, en caso se implementen las propuestas planteadas en esta memoria.

12.Finalmente, como se indicó líneas arriba, la incorporación de las normas de PT en el Perú han significado un proceso de constante evolución que no puede detenerse, pues, aún queda “mucho pan por rebanar”, coloquialmente hablando.

En efecto, los puntos expuestos en este trabajo, no son más que los principales temas que deben estar en la agenda de los encargados del mejoramiento de nuestra legislación en lo que respecta a PT.

Con el crecimiento de nuestra economía y el incremento de la inversión extranjera, esperemos que los puntos pendientes a desarrollar –como los AAPs- y las mejoras a la legislación en materia de PT sean atendidos lo más pronto posible y comiencen a dar frutos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
- 1993 *Constitución Política del Perú*. 29 de diciembre.
- 2000 *Ley 27356. Ley que modifica el texto único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF*. 17 de octubre.
- PODER EJECUTIVO DEL PERÚ
- 2003 *Decreto Legislativo N° 945. Modificación de la Ley del Impuesto a la Renta*. 22 de diciembre.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS DEL PERÚ
- 1999 *Decreto Supremo N°135-99-EF*. 18 de agosto.
- 2005 *Decreto Supremo N° 190-2005-EF*. 29 de diciembre.
- 2008 *Decreto Supremo N° 090-2008-EF*. 3 de julio.
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
- 2006 *Informe N° 198-2006-SUNAT/2B0000*. 16 de agosto.
- 2006 *Resolución de Superintendencia N°167-2006-SUNAT. Establecen excepciones a la obligación de presentar declaración jurada anual informativa y de contar con estudio técnico de precios de transferencia*. 13 de octubre.
- 2007 *Resolución de Superintendencia N°008-2007-SUNAT. Amplían excepciones a la obligación de contar con estudio técnico de precios de transferencia*. 5 de enero.
- 2007 *Resolución de Superintendencia N°061-2007-SUNAT. Aprueban disposiciones y formulario para la presentación de la declaración jurada anual informativa de precios de transferencia*. 29 de marzo.
- 2007 *Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000*. 3 de setiembre.
- 2007 *Carta N°135-2007-SUNAT/200000*. 4 de setiembre.
- 2007 *Informe N° 208-2007-SUNAT/2B0000*. 13 de noviembre.

- 2008 *Resolución de Superintendencia N°086-2008-SUNAT. Modifican la resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT a efectos de facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales previstas en las normas de precios de transferencia. 30 de mayo.*
- 2008 *Resolución de Superintendencia N°087-2008-SUNAT. Aprueban disposiciones y formulario para la presentación de la declaración jurada anual informativa de precios de transferencia. 30 de mayo.*

TRIBUNAL FISCAL

- 2004 *Resolución del Tribunal Fiscal N° 7394-1-2004. 28 de setiembre.*
- 2005 *Resolución del Tribunal Fiscal N° 2285-5-2005. 13 de abril.*
- 2007 *Resolución del Tribunal Fiscal N° 7378-2-2007. 27 de julio.*

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO – OCDE

- 1996 *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Traducción del Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Segunda edición. París: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE.*
- 2000 *Modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio. París: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE.*

ADAMS, Chris y COOMBES, Richard

- 2003 *Global Transfer Pricing: Principals and Practice. Inglaterra: LexisNexis-UK. Consulta: 23 de junio de 2009.*
<<https://www.taxshare.com/86256FFC0065835A/Pages/GPMai n?OpenDocument&DBName=tax/serviceline/gtp.nsf&StyleSheet=TaxShare&WindowTitle=Global%20Transfer%20Pricing&Logi n>>

TÔRRES, Heleno Taveira

- 2003 *Direito Tributário Intenacional Aplicado. Sao Paulo: Quartier Latin.*
- 2004 *Direito Tributário Intenacional Aplicado. Volumen II. Sao Paulo: Quartier Latin.*

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

2009 *XVII Diploma de especialización en tributación 2009*. Material de enseñanza. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker

2011 “El ajuste secundario de precios de transferencia como “Dividendo” o “Disposición indirecta de rentas”. *Actualidad Empresarial*. Lima, 2011, N° 190, I1-I3.

GARCÍA, Ghendrex y URBINA, Carlos

2011 “Actualización nuevas legislaciones El Salvador-Panamá”. Ponencia presentada en el Curso de Precios de Transferencia LATCO. Bogotá.

BLANCO, Silvana, MORÓN, Jenny, GUTIÉRREZ, Iván y PARRA, Andrés

2011 “Panel de casos prácticos de fiscalización en Argentina, Perú, Estados Unidos y Colombia”. Ponencia presentada en el Curso de Precios de Transferencia LATCO. Bogotá.

FASOLA, Gabriela y GUARÍN, José

2011 “Taller de fiscalización”. Ponencia presentada en el Curso de Precios de Transferencia LATCO. Bogotá.

RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio

1998 *Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicancias para España*. España. Consulta: 23 de junio de 2009.
<http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_RodriguezOndarza.pdf>

INTERNATIONAL TAX CENTRE

2011 “United Kingdom Updates APA Procedures, Encourages Pre-Application Discussions”. *Tax Management Transfer Pricing Report*. Londres, 2011,19 Transfer Pricing Report 916. Consulta: 17 de enero 2011.
<http://internationaltax.bna.com/itax/display/batch_print_display.adp>

2011 “U.K. Transfer Pricing Audits: Focus and Process”. *Tax Management Transfer Pricing Report*. Londres, 2011,19 Transfer Pricing Report 940. Consulta: 17 de enero 2011.
<http://internationaltax.bna.com/itax/display/batch_print_display.adp>

SALAZAR VALLE, Edwar

2008 “Políticas de precios de transferencia en las empresas y el problema de la comparabilidad de precios en el Perú”. Lima. < ifaperu.org/docs/Precios_-_Salazar_Edwar.pdf >

MUÑOZ SALGADO, Silvia

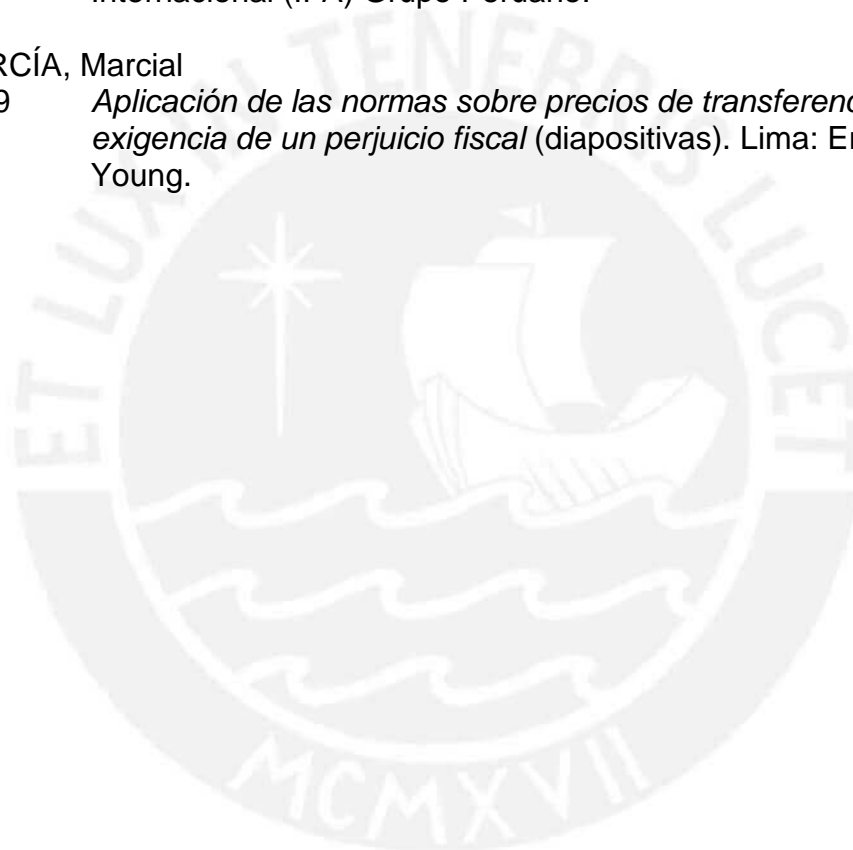
2006 *Reglamento de precios de transferencia. Ámbito de aplicación y ajustes* (diapositivas). Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

RÖDER, Rudolf

2007 *Transfer Pricing* (diapositivas). Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

GARCÍA, Marcial

2009 *Aplicación de las normas sobre precios de transferencia: la exigencia de un perjuicio fiscal* (diapositivas). Lima: Ernst & Young.



ÍNDICE DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

DTT:	Deloitte & Touche Tohmatsu
PT:	Precios de Transferencia
DJIR:	Declaración Jurada de Impuesto a la Renta
DJPT:	Declaración Jurada de Precios de Transferencia
AAP(s):	Acuerdo(s) Anticipado de Precios
PCNC:	Precio Comparable No Controlado
MMNT:	Método del Margen Neto Transaccional
RLIR:	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
SUNAT:	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
LIR:	Ley del Impuesto a la Renta
EPT:	Estudio de Precios de Transferencia
PR:	Precio de Reventa
CI:	Costo Incrementado
PDT:	Programa de Declaración Telemática
UIT:	Unidad Impositiva Tributaria
IRS:	Internal Revenue Services