

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

La Fiscalización Parcial vinculada a la aplicación de normas
de Precios de Transferencia

Trabajo académico para optar el título de Segunda
Especialidad en Derecho Tributario

Autor:

Luis Roberto Supo Gavancho

Asesor:

Alfonso Octavio Tapia Rojas

Lima, 2024

Informe de Similitud

Yo, TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo Académico titulado "**La Fiscalización Parcial vinculada a la aplicación de normas de Precios de Transferencia**", del autor(a) SUPO GAVANCHO, LUIS ROBERTO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 25%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 10/12/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo Académico, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 12 de diciembre del 2024

TAPIA ROJAS, ALFONSO OCTAVIO	
DNI: 45555184	Firma: 
ORCID: https://orcid.org/0009-0004-5410-1330	

RESUMEN

El procedimiento de fiscalización parcial y las normas aplicables a los precios de transferencia tienen una incompatibilidad que nuestro ordenamiento jurídico ha sabido superar, al otorgar facultades a la Administración Tributaria para no desnaturalizar la fiscalización parcial y no ir en contra de la finalidad de las normas de precios de transferencia.

Sin embargo, existen consecuencias de la mala praxis de dicha facultad que evidencia una colisión entre ambas instituciones jurídicas que afectan a los contribuyentes.

Palabras clave

Facultad de fiscalización, precios de transferencia, prescripción y facultad de determinación.

ABSTRACT

The partial audit procedure and the rules applicable to transfer pricing have an incompatibility that our legal system has been able to overcome, by granting powers to the Tax Administration so as not to distort the partial audit and not to go against the purpose of the transfer pricing rules.

However, there are consequences of the malpractice of such power that evidences a collision between both legal institutions that affect taxpayers.

Keywords

Prescription, Audit reports, Transfer Pricing and Power to impose tax liability.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
1. Naturaleza jurídica del procedimiento de fiscalización parcial:	4
1.1 El principio de legalidad y la Fiscalización Tributaria:	5
1.2 La fiscalización y sus alcances en la normativa peruana:	6
1.3 Contenido, finalidad y límites al procedimiento administrativo de la fiscalización parcial:	8
2. La complejidad de las operaciones vinculadas a la aplicación de los precios de transferencia:.....	11
2.1 Origen de los Precios de Transferencia:	11
2.2 Los precios de transferencia en el sistema peruano:	12
2.3 Complejidad de los precios de transferencia:.....	14
3. La Sentencia de Casación No.17824-2023 y la fiscalización parcial vinculada a la aplicación de precios de transferencia:	17
3.1 La problemática generada por la diferencia entre la fiscalización parcial y definitiva en la aplicación de normas de precios de transferencia:	17
3.2 El descuido del ordenamiento jurídico peruano en su regulación frente a las fiscalizaciones parciales en normas de precios de transferencia.	23
CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES.....	26
BIBLIOGRAFÍA	26

INTRODUCCIÓN

La facultad de fiscalización con la que cuenta la Administración Tributaria (en adelante, “la AT”) es el poder que tiene para realizar la correcta determinación de la obligación tributaria. Para ello el Código Tributario (en adelante, “CT”) señala dos tipos de fiscalizaciones, una parcial y una definitiva. No obstante, existen reglas especiales para las fiscalizaciones en precios de transferencia (en adelante, “PT”).

En efecto, la complejidad de fiscalizar operaciones vinculadas a la aplicación de PT ha sido recogida por la norma en tanto que prohíbe la aplicación del plazo para solicitar información durante el procedimiento de fiscalización (en adelante, “PF”).

Sin embargo, debido a la naturaleza jurídica del PF parcial, existen dificultades para identificar si efectivamente es compatible con las normas de PT, en tanto que colisionan como instituciones jurídicas.

Pese a ello, el CT permite este tipo de fiscalizaciones sin tomar en cuenta las consecuencias que derivan de ello como ocurrió en la Sentencia de Casación No.17824-2023. Por lo tanto, en el presente trabajo se evidenciará que la incompatibilidad entre dichas instituciones genera controversia cuando la AT ejercita su facultad de fiscalización de contrariamente a su objetivo.

En tal sentido, el primer capítulo del presente informa señalará la naturaleza jurídica del PF; el segundo capítulo señalará la finalidad de los PT; y el tercer capítulo identificará la incompatibilidad entre ambas instituciones jurídicas y como se pueden superar con el correcto ejercicio de las facultades de la AT.

1. Naturaleza jurídica del procedimiento de fiscalización parcial:

La naturaleza jurídica es el conjunto de características de una especie jurídica que forma parte de determinado ordenamiento jurídico y permite que pueda distinguirse de otras instituciones jurídicas. Así, para analizar la naturaleza jurídica de una especie jurídica es necesario revisar la calificación positiva de la norma que lo contiene y señalar las características que le permiten tener tal esencia de ser única y distinta a las demás existentes (Moreno García; 2010).

En ese sentido, para identificar la naturaleza jurídica del PF parcial, es necesario tomar en cuenta el ordenamiento jurídico en el que se encuentra y, también, identificar cual es la finalidad con la que ha sido incorporado en dicho ordenamiento jurídico.

El marco jurídico peruano se encuentra bajo el amparo de un Estado Social y Democrático de Derecho, fundamentado en el modelo de economía social de mercado. Dicho sistema tiene como objetivo garantizar la protección de los derechos fundamentales de las personas, así como asegurar las condiciones materiales básicas necesarias para su pleno desarrollo (César Landa; 2014).

Así, para que el Estado pueda provisionar dichas condiciones, la fuente más importante que sustenta sus recursos económicos es por medio de la **recaudación tributaria**, la cual financia todas las actividades del gobierno que buscan proteger los derechos de las personas¹.

¹ Todos los derechos son costosos porque al ser vulnerados el Estado necesita de un presupuesto para que la maquinaria estatal provea de los mecanismos necesarios y pueda reparar o volver al estado anterior a su vulneración, los cuales tienen que se financiados por los mismos contribuyentes. Ello es así, debido a que los derechos de propiedad existen en la medida en que las autoridades protegen ese derecho, de otra manera no existirían siendo necesaria la coerción ante su vulneración, siendo necesario que el Estado cuenta con los medios, como sería la policial nacional -la cual es financiada por el mismo Estado que cuenta.

Lo anterior, demuestra la importancia de que, todas las personas cumplan con realizar el pago oportuno y completo de sus obligaciones tributarias, en tanto permiten que el Estado pueda efectivamente defender, financiar, actuar y garantizar los derechos de las personas.

Al ser evidente dicha importancia, la Constitución le otorgó facultades a la AT (encargada de administrar la recaudación de los tributos) para asegurar que se cumpla con el correcto aporte de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, así como para garantizar la correcta determinación de la obligación tributaria.

1.1 El principio de legalidad y la Fiscalización Tributaria:

La Constitución señala en su artículo 74 que el Estado tiene la facultad de crear, modificar, derogar y establecer exoneraciones por ley o decreto legislativo. En ese sentido, la potestad tributaria del Estado tiene como límites en su ejercicio a las normas constitucionales y están enmarcados bajo los principios tributarios que garantizan la defensa de los derechos de los contribuyentes (Sevillano; 2014)

En este sentido, la creación de tributos está limitada, entre otros aspectos, por el principio de reserva de ley y el principio de legalidad de acuerdo con la Constitución. Estos principios, además, han sido desarrollados en el Código Tributario, el cual regula las instituciones, procedimientos, principios y normas que forman parte del ordenamiento jurídico tributario.

En efecto, la Norma IV del CT regula el principio de legalidad-reserva de ley, señalando que solo por medio de la Ley se podrán regular los tributos. Además, el literal c) del artículo citado, también indica que los procedimientos administrativos tendrán que estar normados para garantizar los derechos de los contribuyentes.

En tal sentido, los procedimientos administrativos en materia tributaria deben encontrar respaldo en una norma legal que señale cuáles son sus límites, alcances y contenido. Máxime, si la Constitución reconoce el principio de legalidad como límite a las actuaciones del Estado.

En este orden de ideas, el concepto de fiscalización tiene que estar regulado de manera expresa en las normas, en tanto que su ejercicio condiciona la actuación de los contribuyentes al momento de declarar sus ingresos. Es decir, su actuación (declarar) esta sujeta al control posterior de la AT.

1.2 La fiscalización y sus alcances en la normativa peruana:

El Capítulo II del Título II del Libro Segundo del CT señala los alcances de la facultad de fiscalización de la AT. Sin embargo, de la revisión de dicho capítulo se encuentran problemas respecto a los alcances de la fiscalización en materia tributaria como institución jurídica.

Al respecto, el CT hace alusión a la fiscalización como una función, facultad y/o procedimiento con el que cuenta la AT. Lo anterior, conlleva a imprecisiones sobre los alcances y el concepto del PF como tal, pero permite diferenciarlo de las otras instituciones jurídicas y comprender las implicancias de dicho procedimiento.

Sobre el particular, por un lado, Juan Carlos Zegarra (2007) señaló que el CT conceptualiza a la fiscalización como una facultad y como una función, mientras que doctrinaria y jurisprudencialmente se definió como un procedimiento administrativo.

Por otro lado, con respecto a la forma de entender la fiscalización, Lourdes Chau (2007) indico que nuestro ordenamiento jurídico define de distintas formas lo que se entiende por fiscalización, tales como una facultad o como un procedimiento.

De lo anterior, permite afirmar que el concepto de fiscalización se puede comprender de tres formas distintas, de acuerdo con lo señalado en la normativa peruana, así como los distintos pronunciamientos de la Autoridad Tributaria y doctrinarios que lo investigan.

En efecto, las reglas especiales aplicables al PF definitiva incluyen aspectos esenciales como el plazo establecido para llevar a cabo la fiscalización, el momento en que comienza a computarse dicho plazo, las condiciones bajo las cuales puede ser prorrogado, las excepciones que permiten modificar su aplicación, los efectos jurídicos que derivan del procedimiento, las consecuencias del vencimiento del plazo y las situaciones en las que este puede ser suspendido.

Además, estas mismas reglas son, en términos generales, aplicables a los PF parciales, aunque con ciertas excepciones específicas señaladas en el artículo 61 del CT. En este contexto, la fiscalización parcial se diferencia por tener un alcance más limitado, ya que se centra en aspectos concretos, mientras que la fiscalización definitiva abarca una revisión integral. Ambos procedimientos comparten principios fundamentales, pero su aplicación varía en función del alcance y las circunstancias de cada caso. Esto refleja un equilibrio entre la necesidad de control por parte de la Administración Tributaria y el respeto a los derechos del contribuyente.

Además, por medio del D.S. No.085-2007-EF se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT el cual tiene por finalidad limitar y establecer las reglas del juego aplicables a al PF.

Con respecto a los conceptos jurídicos señalados, las reglas que señala el CT las distingue, en tanto menciona que la facultad se puede ejercer de forma discrecional, mientras que la función comprende al

control del cumplimiento de la obligación tributaria, la inspección y la investigación.

En conclusión, las reglas que rigen el PF individualizan dicha institución jurídica de la función y de la facultad, en tanto que aseguran un marco normativo que permite a la AT ejercer su facultad garantizando los derechos de los administrados.

Cabe resaltar que, tanto la facultad, la función y el procedimiento tienen el objetivo de que los contribuyentes abonen de forma correcta la obligación tributaria a las arcas del Estado, así como otorgar un conjunto de reglas que respete sus derechos.

1.3 Contenido, finalidad y límites al procedimiento administrativo de la fiscalización parcial:

Como indica César Gamba, el PF es el conjunto de actos y diligencias que tiene como **finalidad** que la AT emita un pronunciamiento definitivo respecto a la determinación de la obligación tributaria, en atención al principio de verdad material reconocido en el TUO de la LPAG.

Asimismo, de acuerdo con Zegarra (2014), el PF constituye únicamente un medio a través del cual la Administración Tributaria ejerce las atribuciones específicas de fiscalización que le han sido otorgadas por la ley, con la finalidad de verificar y obtener certeza sobre los hechos imponibles y los elementos que los conforman (p. 18).

Esta finalidad es clara, comprobar que el contribuyente haya verificado la realización del hecho generado de la obligación tributaria, es decir, velar por su correcta determinación, y modificar la determinación realizada por el deudor tributario en caso haya

encontrado alguna omisión o inexactitud en lo declarado, conforme el artículo 61 del CT.

Cabe preguntarse, ¿Cuál es el plazo con el que cuenta la Administración Tributaria para poder realizar un PF?

Al respecto, se debe considerar que el CT regula dos tipos de fiscalizaciones: definitiva y parcial. Con respecto a la primera, será cuando se revisen todos los elementos que conforman la obligación tributaria, mientras que la segunda solo revisa uno o varios elementos de dicha obligación.

Por un lado, el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario establece que el plazo para solicitar información durante el PF definitiva es de un (1) año, el cual comienza a computarse a partir de la fecha en que el contribuyente proporciona a la Administración Tributaria la totalidad de la información requerida.

Sobre el particular, el citado artículo señala que el plazo de 1 año tiene como efecto prohibir a la AT notificar al deudor tributario otro acto en el que requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el PF.

Por otro lado, conforme al tercer párrafo del artículo 61 del CT, la fiscalización parcial se sujeta a las reglas del artículo 62-A con la excepción de que el plazo será de 6 meses para solicitar información durante el PF.

Así, se debe advertir que los plazos que el CT están vinculados al plazo para solicitar información durante el PF. Dicho plazo es distinto al plazo con el que cuenta la AT para llevar a cabo el PF definitivo o parcial.

No obstante, se debe tomar en cuenta que el plazo máximo para llevar a cabo un PF es de 4 años, toda vez que la Ley No. 27788 señaló que la fiscalización se encuentra sujeta al plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones.

Lo anterior, es relevante en la medida de que el inicio del PF definitivo interrumpe el plazo de prescripción, por lo que se reinicia el cómputo del plazo, mientras que en el caso del PF parcial no tienen ninguna incidencia en el plazo de prescripción.

Asimismo, según el Decreto Legislativo No.1113, que incorporó el PF parcial, indica que se buscó introducir en la legislación una herramienta que permita a la AT revisar las declaraciones juradas de forma simple y sencilla.

En efecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 09087-1-2023 mencionó que según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No.1113 la fiscalización parcial fue concebida para realizar auditorías simples y de corta duración, señalando que entre las posibilidades que se lograría con ello sería el diseño de programas de fiscalización simples y sencillos que insuman un menor tiempo al agente fiscalización.

En tal sentido, el PF parcial es un procedimiento por el cual la AT revisa alguno de los elementos de la obligación tributaria. Además, tiene como finalidad fiscalizaciones simples y de fácil auditoría. Y, por último, el cómputo de su plazo se ve afectado por la prescripción al igual que la facultad de determinar, sancionar y cobrar la deuda tributaria.

2. La complejidad de las operaciones vinculadas a la aplicación de los precios de transferencia:

2.1 Origen de los Precios de Transferencia:

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, "O.C.D.E") en la "Transfer Pricing And Multinational Enterprises", identificó como un problema a la variedad de contratos y acuerdos que pueden realizar las empresas vinculadas son preocuparse de los conflictos de intereses entre las mismas, en tanto que no existen.

Así, en cada caso en particular podrían existir razones fiscales para alterar, suspender, extender o acordar distintas estrategias para erosionar la base imponible y provocando que las autoridades tributarias tengan que determinar cuál era la verdadera operación detrás del contrato, de conformidad con el principio "arm's length principle" o el principio de plena competencia.

Por ello, una de las recomendaciones que realizó la OCDE en los lineamientos en comentario fue que, considerando las diferencias entre las transacciones de empresas vinculadas y las no vinculadas, las Administraciones Tributarias debe poder revisar los PT entre empresas vinculados a efectos de determinar correctamente la ganancia imponible.

En consecuencia, mediante la Ley No.27356 el ordenamiento jurídico peruano introdujo las primeras reglas de los PT al modificar el artículo 32 de la Ley del IR, siguiendo los pasos de otros países que adoptaron reglas similares. Lo anterior, fue introducido con el objetivo de disminuir la elusión tributaria y mejorar la recaudación del IR.

Sobre el particular, el primer párrafo de dicho artículo modificado establecía que las transferencias de propiedad y la prestación de servicios tienen un valor conforme al del mercado para efectos del IR. El segundo párrafo establece cual será el valor de mercado asignado a las operaciones entre vinculadas, pero no para el caso de servicios.

Dichas modificaciones, evidenciaron que la norma prescribe la aplicación de reglas para valorizar la determinación de la base imponible del IR entre partes vinculadas, debido a la complejidad que existe en las operaciones, conforme a la mejor posición que tienen en el manejo de sus propias actuaciones.

2.2 Los precios de transferencia en el sistema peruano:

Debido a que no existe alguna norma en el país que señale que se entiende por PT, la doctrina y la jurisprudencia nacional se encargaron de señalar el contenido de sus alcances y su finalidad.

Así, Marcial García (2001) señaló que, los PT son los precios por el cual una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles o presta servicios a empresas con las cuales son vinculadas. Si bien las empresas que comercializan con terceros asignan precios competitivos, las empresas vinculadas no tienen esa necesidad y pueden llegar a manipular sus resultados a través de los PT.

De la misma forma, Beatriz de la Vega (2001) señaló que el objetivo de los PT era crear elementos que permitan identificar la realidad de las operaciones. También, menciona la pertinencia de verificar los precios de los bienes y servicios o intereses en los préstamos, en tanto deben de ser reales al mercado nacional e internacional para evitar y sancionar el incumplimiento impositivo de la obligación tributaria.

Asimismo, la Sentencia de Casación No.17824-2023, recogió lo señalado por Héctor Villegas y mencionó que los PT fijan el valor a las transacciones entre las empresas vinculadas, los cuales pueden ser distintos a los fijados por empresas independientes en condiciones similares.

Como se podrá observar, los PT tienen como objetivo principal evitar la erosión de la base imponible para el cálculo del IR que pueda ser consecuencia de las operaciones realizadas entre grupos empresariales que tienen control sobre sus subsidiarías.

Además, es relevante mencionar que Beatriz de La vega (2001) identificó que el incremento de las transacciones económicas internacionales generó nuevos desafíos para la AT al momento de efectivizar el control de la tributación de los beneficios de los contribuyentes, específicamente entre los sujetos vinculados.

Así, perfila a los PT como una figura que se utiliza en las transacciones económicas internacionales en las que sujetos de un mismo grupo económico varían los precios habituales de los bienes o servicios, trasladando los beneficios hacia el país con menor tributación y ampliando la deducción de gastos en la más alta.

Entonces, no existe controversia en que dos o más empresas vinculadas que se encuentran dentro de un mismo grupo económico, tienen mayor versatilidad para poder modificar y/o alterar la erosión de la base imponible al momento de tributar en distintos países. Ello debido a que tienen conocimiento sobre las reglas de tributación de cada país y porque tienen una situación privilegiada sobre empresas terceras para conocer las implicancias de las operaciones entre sus vinculadas.

Para combatir ello, el artículo 32-A señala cuales son las operaciones susceptibles de ser verificados para la fijación de PT entre sujetos

vinculados: i) la enajenación, uso y goce de bienes; ii) la prestación de servicios; iii) explotación o transmisión de la propiedad de intangibles, y; iv) préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente.

Ahora bien, para modificar los precios acordados entre los sujetos involucrados, se debe de analizar el comportamiento del mercado nacional o internacional sobre las operaciones que realizaron ante un tercero no vinculado. Ello con el objetivo de que la AT delimite los parámetros adecuados conforme al comportamiento comercial que tengas las empresas.

Cabe resaltar que, las regulaciones de los PT se sustentan en el principio conocido como “arm’s length principle”, el cual se entiende como el principio de libre competencia adoptado por el Decreto Supremo No.045-2001-EF. Este principio implica los precios acordados entre empresas vinculadas deben ser igual a los precios que se habrían acordado entre empresas no vinculadas.

2.3 Complejidad de los precios de transferencia:

Es importante recalcar que la Sentencia de Casación No. 17824-2023 (precedente vinculante) mencionó a Luis Picón Gonzales para subrayar la diversidad y magnitud de las organizaciones involucradas en las operaciones entre empresas vinculadas. Esta diversidad se refleja en las múltiples prestaciones que pueden estar asociadas a conceptos como royalties por el uso de filiales, cesión de créditos, asistencia técnica, entre otros.

Por otro lado, Beatriz de la Vega (2001) destacó que, para determinar los precios de transferencia (PT), es fundamental contar con la participación de especialistas de tres disciplinas distintas: abogados, contadores y economistas. El abogado debe asegurarse de que los actos de la transacción se ajusten a la legalidad del análisis

comparativo. El contador tiene la responsabilidad de estructurar los costos de la operación, mientras que el economista debe realizar un análisis económico del precio de transferencia, teniendo en cuenta las características sociales, políticas y económicas.

Al respecto, Silvia Muñoz y Eduardo Guerra (2021) mencionan que deben existir una complejidad y amplitud de información involucrada en las fiscalizaciones de las normas de PT en cuanto a la comparabilidad, mercados geográficos e información financiera.

Además, señalan que el Manual práctico de precios de transferencia de Naciones Unidas plantea un mínimo de información que debe ser revisada durante la fiscalización de la AT como lo son el Perfil corporativo de la empresa y el grupo, Estructura organizacional, con el detalle del número y nombres de los empleados. Estructura de las transacciones, incluyendo un cuadro de flujo, entre otros.

Lo anterior, son algunos de los documentos que tiene la AT y que se encuentran en la obligación (no legal, sino conforme a la fuerza vinculante que puede tener una normativa internacional no reconocida en nuestro país) para realizar el análisis de comparabilidad.

Entonces, para comprender el análisis de comparabilidad al momento de aplicar las normas vinculadas a los PT, es necesario que intervengan componentes internos y externos tales como, la propia normativa que establece reglas objetivas y otorga facultades discrecionales a la AT (interna), y profesionales que permitan entender el contexto en el cual se ha desarrollado la operación.

Asimismo, Silvia Muñoz y Eduardo Guerra, luego de hacer un recuento de lo que señala las normas vinculadas a las BEPS, el Manual de evaluación de riesgos en PT de la OCDE, el "Report on Transfer Pricing Risk Management" de la Unión Europea y la postura de la CIAT en una guía práctica con indicadores para identificar riesgos tributarios, señala que las auditorías vinculadas a la aplicación

de normas de PT no puede llevarse a cabo de una fiscalización parcial al que se refiere el CT.

Si bien la postura es clara de los autores, es de interés en el presente apartado señalar que efectivamente, gran sector internacional señala que los PT tienen una naturaleza compleja al momento de ser revisados y no pueden tomarse a la ligera, en tanto que el tiempo consumido para procesar la información, la investigación e identificación de potenciales casos de riesgos, es mayor al que se podría tener estimado en una fiscalización parcial.

Sin perjuicio de lo anterior, ahondemos un poco más en la normativa peruana frente a la aplicación de las normas de PT, en específico, en la última modificación al artículo 32-A de la Ley del IR, para identificar como nuestro ordenamiento jurídico estuvo avanzando con las directrices de la normativa internacional.

Al respecto, el Decreto Legislativo No.1381, que entró en vigor el año 2019, modificó el numeral 4 del artículo 32 de la Ley del IR. Así, su exposición de motivos de la citada norma, señala que la Ley No.27356 solo se enfocó en establecer límites a la erosión de la base imponible que tuviera vinculado con países o territorios de baja o nula imposición, por lo que no podría ser aplicable a operaciones con fines elusivos que involucren figuras distintas a la anterior, como los países o territorios no cooperantes.

Si bien la medida de la Ley No.27356 resulto atendible en el año 2000 por la reducida red de tratados o convenios de intercambio de información suscritos por el Perú, en las últimas dos décadas, muchos países han demostrado interés de cumplir con estándares internacionales en materia fiscal, tales como el Perú al acogerse a los estándares mínimos relacionados con BEPS.

Es así como, la modificación del Decreto Legislativo No.1381 (vinculado al artículo 32 del CT), se justifica en contar con un marco legal acorde a los cambios constantes en la forma de hacer negocios con los actores económicos y a la progresiva evolución y regulación de los países, protegiendo eficientemente la base tributaria nacional afectando de la manera menos lesiva posible para el contribuyente.

De lo anterior, se demuestra que nuestro ordenamiento jurídico busca acercarse con los indicadores y las necesidades internacionales de mejorar el ámbito tributario, evitando que la legislación vigente se encuentre desfasada respecto de las tendencias internacionales en la lucha contra nuevas formas de planificación fiscal agresiva y elusión fiscal internacional.

Así, las guías internacionales señaladas por Silvia Muñoz y Eduardo Guerra (2021) para justificar la complejidad de la naturaleza de la aplicación de normas de PT, tienen cabida en nuestro sistema jurídico, toda vez que la normativa tributaria tiene la tendencia de ajustarse a las nuevas necesidades.

Ello lleva a la pregunta principal del presente apartado ¿existe una desnaturalización del PF parcial cuando se trata de la aplicación de normas de PT?

3. La Sentencia de Casación No.17824-2023 y la fiscalización parcial vinculada a la aplicación de precios de transferencia:

3.1 La problemática generada por la diferencia entre la fiscalización parcial y definitiva en la aplicación de normas de precios de transferencia:

En el primer apartado del presente informe, se señaló cual es la naturaleza jurídica de la fiscalización parcial al amparo del CT y se llegó a la conclusión de que las fiscalizaciones parciales tienen como finalidad fiscalizaciones simples y de fácil auditoría en tanto que su

plazo es de 6 meses (el cual puede ser modificado en caso la AT lo considere necesario)

En el segundo apartado, se señaló que las operaciones vinculadas a la aplicación de los PT a las operaciones entre partes vinculadas tienen una naturaleza compleja y su incorporación en el sistema jurídico peruano responde a evitar la erosión de la base imponible.

Además, se evidenció todo el despliegue del esfuerzo que la AT debe realizar para identificar si efectivamente la transferencia de bienes o prestación de servicios es conforme al valor de mercado y no contiene vicios en los acuerdos entre los grupos empresariales.

Siguiendo lo anterior, corresponde analizar la divergencia entre la fiscalización parcial a las operaciones vinculadas a la aplicación de PT, toda vez que parece colisionar la naturaleza del PF parcial y la finalidad de la incorporación de las normas que vinculan la aplicación de los PT.

Lo anterior, se desprende del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación No.17824-2023, en tanto que el tema desarrollado está vinculado a la suspensión del plazo de prescripción cuando se trata de una fiscalización parcial vinculada a la aplicación de las normas de PT.

Es así como, si bien dicho precedente llega a la conclusión de que al amparo del plazo razonable se puede suspender el plazo de prescripción durante los supuestos contemplados en el numeral 6) del artículo 62-A del CT, no toma en cuenta que sí existe un plazo legal implícito contenido en el artículo 43 del citado código, siendo este el de la prescripción.

Además, tal como se ha señalado, el plazo de prescripción es el límite para llevar a cabo el PF, el cual es distinto al plazo que tiene la AT

para solicitar información durante el PF parcial el cual es de seis (6) meses, de acuerdo con la interpretación sistemática por ubicación de las normas entre los artículos 61 y 62-A del CT.

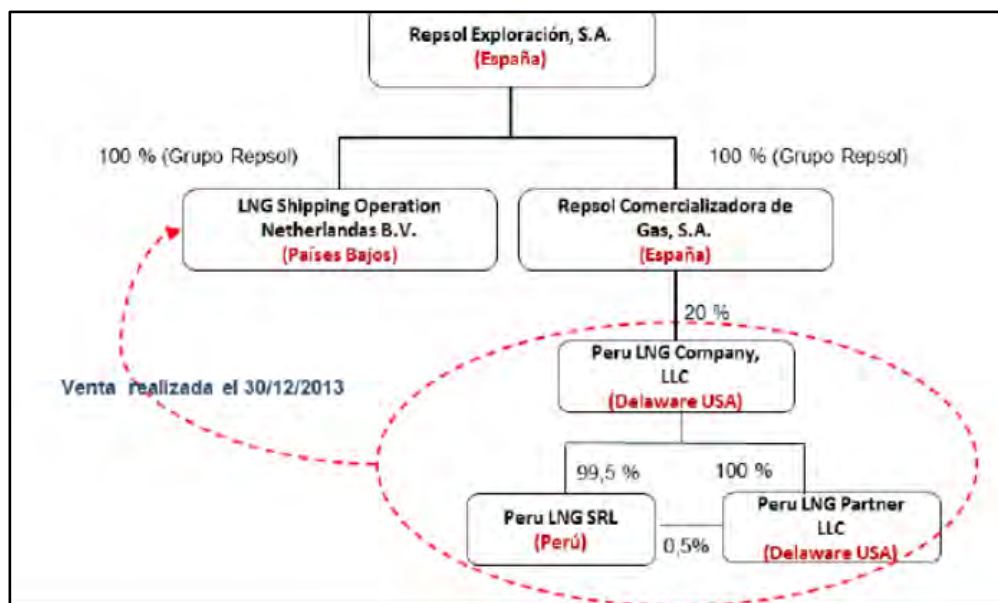
Como se podrá apreciar, nuestro ordenamiento jurídico permite las fiscalizaciones parciales a las operaciones en las cuales se tenga que aplicar las normas de PT toda vez que la norma señala en el numeral b) del artículo 61 que a los PF parcial se le deberá aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A.

Entonces, debido a que el artículo 62-A señala las reglas aplicables a la fiscalización definitiva y en el numeral 3 establece una excepción a las fiscalizaciones vinculadas a la aplicación de normas de PT, dicha norma también es aplicable a los PF parcial.

Por ello, se debe advertir que la Sentencia de Casación No. 17824-2023 partió de una solicitud de prescripción, en tanto que la facultad de determinación de la AT habría vencido, durante el PF que había iniciado contra una operación a la cual correspondía aplicar las normas de PT.

En efecto, la Sentencia de Casación No.17824-2023 está vinculada a una solicitud de prescripción de por el inicio de un PF a la Compañía por el IR ND de diciembre 2013 - enero de 2014, por el cual solicitaron información vinculada a la operación de la Compañía, es decir, por la enajenación indirecta de acciones.

Al respecto, la operación trata sobre lo siguiente: Repsol Exploración S.A (España) es propietario de LNG Shipping Operación Netherlands B.V. (países bajos) y de Repsol Comercializadora de Gas S.A. (en adelante, "Repsol Gas España"), quienes forma parte del Grupo Repsol al ser empresas vinculadas. Repsol Gas España es propietaria del 20% de Peru LNG Company, LLC (USA) la cual es a su vez propietaria de Peru LNG SRL la cual esta domiciliada en el Perú.



Así, como se desprende de la imagen, Repsol Gas España firmó un contrato con LNG Shipping Operation Services Netherlands B.V (Países bajos), por el cual le transfirió 20% de sus acciones de Perú LNG Company LLC (E.E.U.U), lo que configuró una enajenación indirecta de acciones al amparo de la Ley del IR.

En atención a ello, se inició un PF parcial vinculada a la operación realizada las empresas vinculadas a la Compañía, es decir, se inició un PF vinculada a la aplicación de normas de PT, por el cual solo se observó la retención que debía de realizar la Compañía.

¿Por qué inició un PF parcial para resolver una controversia vinculada a la aplicación de normas de PT, si podía haber iniciado una fiscalización definitiva?

En el primer apartado se llegó a la conclusión de que la fiscalización es una parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria; fue diseñada para programas de fiscalización simples; y se encuentra sujeta al plazo de prescripción de la determinación de la obligación tributaria.

Siendo ello así, las operaciones vinculadas a la aplicación de PT devienen de operaciones complejas por las cuales se necesita una mayor cantidad de tiempo para analizar los alcances del ajuste del valor de mercado.

Entonces, no debería de haberse iniciado un PF parcial vinculada a la aplicación de PT, toda vez que, por su propia complejidad, solo puede ser analizada durante un PF definitivo.

Máxime, si la Resolución de Observancia Obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal en la Resolución No.03500-Q-2017, establece que una vez vencido el plazo de 1 año para solicitar información durante el PF definitivo, la AT solo podrá solicitar información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de PT, es decir, no podrá solicitarlo por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de PT.

En efecto, conforme el numeral 3) del artículo 62-A del CT cuando se trata de fiscalizaciones parciales y/o definitivas, el plazo de 6 meses y 1 año, respectivamente, no aplica cuando el aspecto fiscalizado este vinculada a la aplicación de normas de PT.

Sin embargo, no existe diferencia entre iniciar un PF parcial o definitivo en casos vinculados a PT, en cuanto a los efectos del plazo para solicitar información durante el PF.

Así, el problema más evidente está relacionado a la interrupción del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria con la que cuenta la AT. Ello en cuanto que, si se inicia un PF definitiva, se interrumpiría el plazo de prescripción y el tiempo que pasó se reiniciaría, contando nuevamente con 4 años para desplegar todas las acciones necesarias durante para ejercer su facultad de fiscalización.

Sin embargo, si se inicia un PF parcial, la interrupción del plazo de prescripción, solo se suspendería por un plazo de 6 meses, toda vez que, según el artículo 46 del CT el plazo de prescripción se suspende durante el plazo para solicitar información en el PF.

Pero, si no hay plazo que afecte cuando se trata de fiscalizaciones parciales o definitivas vinculadas a la aplicación de PT para solicitar información durante el PF ¿Cuál sería la diferencia entre la fiscalización parcial y definitiva en ese aspecto?

Para ello, se debe tomar en cuenta que, si bien no existe plazo para solicitar información, no implica que no exista un plazo para el PF. Máxime si el plazo de prescripción es de 4 años y el inicio del PF parcial no lo interrumpe.

En efecto, la controversia más evidente entre iniciar un PF parcial o definitivo se encuentra en la interrupción del plazo de prescripción, toda vez que el ejercicio de la facultad de fiscalización en el PF vinculada a la aplicación de PT podría prescribir.

Sin embargo, la AT tiene la facultad de ampliar los aspectos que no fueron materia de la fiscalización parcial y podrá realizar una fiscalización definitiva por la cual tendrá un plazo de 6 meses más para solicitar información (en total sería 1 año conforme el artículo 62-A del CT), así como también interrumpiría el plazo de prescripción y se computaría nuevamente los 4 años para que la AT pueda ejercer su facultad de determinar y sancionar.

Entonces, si bien la naturaleza de la fiscalización parcial y los PT presentan incompatibilidad frente al tipo de auditorías que se busca realizar y la complejidad de las normas vinculadas a la aplicación de PT, la normativa peruana tiene mecanismos para que su

compatibilidad no sea un problema al momento de ejercer la facultad de fiscalización.

3.2 El descuido del ordenamiento jurídico peruano en su regulación frente a las fiscalizaciones parciales en normas de precios de transferencia.

Durante el presente trabajo, se ha sostenido que si es posible que la AT ejerza su facultad de fiscalización sobre las operaciones en las cuales es necesario analizar la aplicación de las normas de PT.

Sin embargo, se evidencia la falta de diligencia frente a la regulación de la prescripción y el plazo para llevar a cabo el PF, así como el plazo para solicitar información durante dicho procedimiento, en tanto que genera controversia en su aplicación.

En efecto, la prescripción es el límite temporal para el ejercicio de la facultad de fiscalización, tanto para las fiscalizaciones parciales como para las fiscalizaciones definitivas. Ello difiere del plazo para solicitar información el cual es de 6 meses y 1 año respectivamente.

Sin embargo, las consecuencias derivadas de ello se demuestran en los objetivos de cada una de estas instituciones jurídicas. Por un lado, las auditorías rápidas de la fiscalización parcial y, por otro lado, la complejidad de las operaciones para evitar la erosión de la base imponible en los PT.

A pesar de ello, el ordenamiento jurídico vinculado al derecho tributario permite la compatibilidad entre ambas instituciones la cual se desprende del sustento para desarrollar su aplicación en conjunto y de manera ordenada.

Al respecto, tal como ha sido señalado anteriormente, el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 09087-1-2023 mencionó que según la

Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No.1113 la fiscalización parcial fue concebida para realizar auditorías simples y de corta duración.

Además, la AT también ha señalado que sí es posible este tipo de fiscalizaciones en el Informe de SUNAT No.060-2014. Ello en tanto que, el artículo 61 remite su aplicación al artículo 62-A por lo que si es posible la fiscalización parcial de operaciones vinculadas a la aplicación de PT.

Máxime, si el Informe de SUNAT citado llega a la conclusión de que a las fiscalizaciones parciales en que se apliquen normas de precios, no estarán sujetas al plazo de duración al que hace alusión el artículo 61 del CT, es decir, al plazo de 6 meses.

Como se podrá apreciar, las fuentes que sustentan la regulación de este tipo de fiscalizaciones se sustentan en la ley y su exposición de motivos, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y en pronunciamientos de la propia AT.

Incluso, en la práctica se lleva a cabo este tipo de fiscalizaciones en tanto que, si existe compatibilidad en su aplicación, tal como se podrá observar en la Sentencia de Casación No.17824-2023, en la cual es consecuencia de una enajenación indirecta de acciones.

Cabe resaltar que, el ejercicio de las facultades de la AT responde únicamente a la forma en como lo ejercen los funcionarios públicos. Ello tiene especial relevancia, toda vez que su actuación es la que genera controversias con los contribuyentes.

En efecto, se ha demostrado que la diferencia entre la fiscalización parcial y la fiscalización definitiva, frente a la prescripción, se encuentra en que la primera no interrumpe el plazo de prescripción mientras que la segunda sí.

Aunado a ello, la prescripción de la facultad de determinación de la obligación tributaria estará sujeta al momento en el cual inicio el PF. Es decir, si faltando 4 meses para que prescriba dicha facultad, la AT inicia un PF parcial no vinculada a PT, después de 6 meses vencerá el plazo de suspensión de la prescripción y se reanudará el cómputo del plazo.

Una vez vencido el plazo para solicitar información, el PF podrá continuar, pero el plazo de prescripción de determinación impediría que posteriormente pueda modificar lo declarado por el contribuyente.

Asimismo, en el caso de PT, si no existiera un plazo para llevar a cabo el PF, el plazo de prescripción se suspendería durante un tiempo ilimitado el cual atentaría con principios como el de seguridad jurídica que sustenta la institución jurídica de la prescripción.

A su vez, la AT podrá cambiar la fiscalización y podrá comunicar la variación a una fiscalización definitiva, reiniciando el plazo de prescripción para determinar. Sin embargo, el supuesto seguiría siendo el mismo en tanto que estaría suspendido por un tiempo que podría ser ilimitado.

En conclusión, no existe impedimento alguno para este tipo de fiscalizaciones, en tanto que el ordenamiento jurídico habilita un campo de acción entre ambas instituciones de forma conjunta y en armonía, el cual no puede cambiar por las consecuencias que generen una mala praxis del ejercicio de la facultad de fiscalización.

No obstante, mantener dicha postura genera conflictos entre instituciones jurídicas como lo sucedido y explicado en la Sentencia de Casación No.17824-2023 durante el presente trabajo.

CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- El PF parcial es un procedimiento por el cual la AT revisa uno, una parte o algunos de los elementos de la obligación tributaria. Además, tiene como finalidad fiscalizaciones simples y de fácil auditoría. Y, por último, tiene como límite el plazo de prescripción al igual que la facultad de determinar, sancionar y cobrar la deuda tributaria.
- La complejidad de la naturaleza de la aplicación de normas de PT, tienen cabida en nuestro sistema jurídico, toda vez que la normativa tributaria tiene la tendencia de ajustarse a las nuevas necesidades.
- El ordenamiento jurídico peruano busca acercarse a una correcta regulación de los PT con los indicadores y las necesidades internacionales de mejorar el ámbito tributario, evitando que la legislación vigente se encuentre desfasada respecto de las tendencias internacionales en la lucha contra nuevas formas de planificación fiscal agresiva y elusión fiscal internacional.
- No existe impedimento alguno para este tipo de fiscalizaciones, en tanto que el ordenamiento jurídico habilita un campo de acción entre ambas instituciones de forma conjunta y en armonía, el cual no puede cambiar por las consecuencias que generen una mala praxis del ejercicio de la facultad de fiscalización.

BIBLIOGRAFÍA

Aguayo López, J. M. (2021). La prescripción tributaria de las acciones de la Administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Revisión crítica y breves reflexiones. *Derecho & Sociedad*, (56), 1 - 43. <https://doi.org/10.18800/dys.202101.001>

Bardales, P. (2023). Irretroactividad de las normas, seguridad jurídica y prescripción en materia tributaria. Ernst & Young.

Bravo, J. (2017). Fundamentos de Derecho Tributario (5 ed.). Crea Libros.

Castillo, L. (2021). Los efectos de la declaración de nulidad y la institución de la prescripción en materia tributaria. La fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente de la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Chau, L., & Villanueva, W. (2007). El procedimiento de fiscalización de la Sunat. *Foro Jurídico*, (07), 239-247.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>

De la Vega, B. de la. (2000). Algunos alcances acerca de los precios de transferencia. *THEMIS Revista De Derecho*, (41), 211-220.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11664>

De la Vega, B. (2006). La información solicitada por la Administración Tributaria en el Marco del Procedimiento de Fiscalización. *Derecho & Sociedad*, (27), 121-128.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17175>

Gamba, C. (2021). Derechos y Garantías del Contribuyente. Ponencia presentada en la IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. La fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente de la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Liu, R. y Chu, I. (2021). Plazo del procedimiento de fiscalización en el Perú. Ponencia presentada en la IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. La fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente de la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Muñoz, S. (2017). Problemática Actual de la Fiscalización de Precios de Transferencia a propósito de las modificaciones del Código Tributario. *Revista Análisis Tributario* (353),16-24.

Muñoz, S. & Guerra, E. (2021). Fiscalización parcial de Precios de Transferencia. Ponencia presentada en la IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. La

fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente de la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Obregón, T. (2011). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, (025), 361-375. <https://doi.org/10.26439/advocatus2011.n025.404>

Ruiz de Castilla, F.(2023). Derecho Tributario Peruano Impuesto a la renta e Impuesto al valor agregado (IGV) (2da ed.). Palestra

Robles Moreno, C. del P. (2007). El Cómputo de plazos en materia tributaria, a propósito de la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario. *Foro Jurídico*, (07), 209-215. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18475>

Rubio, M. (2020). El sistema jurídico. Introducción al derecho. Introducción al derecho (12 ed.). Fondo editorial PUCP.

