

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

Escuela de Posgrado



***LOS INTERESES PRESUNTOS EN LOS PRÉSTAMOS A TÍTULO GRATUITO
ENTRE PARTES VINCULADAS Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA***

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Maestra en
Derecho de la Empresa con mención en Gestión Empresarial
que presenta:

Blanca Elena Escobar Honorio

Asesora:

Dra. Renee Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2023

Informe de Similitud

Yo, VILLAGRA CAYAMANA, RENEE ANTONIETA, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado LOS INTERESES PRESUNTOS EN LOS PRÉSTAMOS A TÍTULO GRATUITO ENTRE PARTES VINCULADAS Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA del/de la autora ESCOBAR HONORIO, BLANCA ELENA, dejo constancia de lo siguiente:

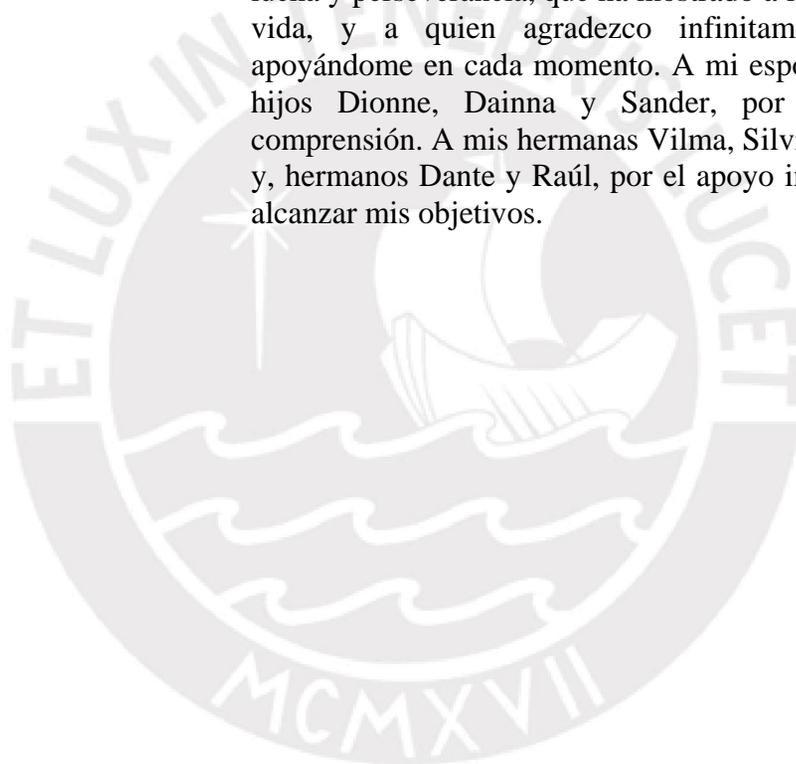
- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 33%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 02/08/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: Lima, 05 de setiembre de 2023

| | |
|---|--|
| Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: VILLAGRA CAYAMANA, RENEE ANTONIETA | |
| DNI: 29595176 | Firma |
| ORCID: 0000-0002-4054-8113 |  |

A mi madre, Elena Honorio Mendoza, por el ejemplo de vida, lucha y perseverancia, que ha mostrado a lo largo de toda su vida, y a quien agradezco infinitamente por seguir apoyándome en cada momento. A mi esposo Acmon y mis hijos Dionne, Dainna y Sander, por su paciencia y comprensión. A mis hermanas Vilma, Silvia, Jenny y Daisy; y, hermanos Dante y Raúl, por el apoyo incondicional para alcanzar mis objetivos.

Blanca Escobar



RESUMEN

La importancia de la aplicación de las normas de precios de transferencias se presenta por la búsqueda de una justicia tributaria para todos. Esto implica que, algunos contribuyentes que tienen partes vinculadas, para huir de la tributación, podrían fijar como precio de sus operaciones y/o transacciones uno diferente al valor de mercado, de tal forma que logran pagar como tributo un importe menor al que le correspondería pagar. En cambio, las empresas independientes (no vinculadas), se rigen por la ley de la oferta y demanda del mercado, para cuando fijan sus precios.

Sin embargo, una legislación no puede generalizar y considerar que todas las empresas vinculadas realizan las operaciones con precios por debajo del valor de mercado. Nadie niega que algunas empresas con partes relacionadas suelen realizar la tan conocida planificación fiscal agresiva, aprovechándose de los vacíos normativos que existen en las legislaciones tributarias de algunos países para eludir los impuestos que realmente les corresponde pagar o adrede trasladan parte de sus operaciones a países con baja o nula imposición con la finalidad de disminuir la base imponible gravable; y, por ende, obtener mayores utilidades y/o beneficios.

Es ante este escenario, que se analizó el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el Decreto Legislativo N° 945, en la cual se establece la presunción de intereses, específicamente su último párrafo, donde se dispone que se aplicará presunción relativa, es decir que se admitirá prueba en contrario, para demostrar con los libros de contabilidad del deudor que el préstamo es a título gratuito, siempre que se realice entre partes independientes, pero si dicha operación se realiza entre partes vinculadas, no podrá demostrar que la misma fue a título gratuito, debiendo aplicarse las normas de precios de transferencia para determinar el valor de mercado de la operación y pagar el correspondiente impuesto a la renta.

Es debido a ello, que el objeto de estudio del presente trabajo de investigación es determinar si aquella imposibilidad que tienen las partes vinculadas de demostrar que realizaron un préstamo a título gratuito y la consecuente aplicación de las normas de precios de transferencia para determinar el valor de mercado de dicha operación, vulnera el principio de igualdad tributaria; toda vez, que cuando las misma operación lo realizan partes independientes tienen la posibilidad de

desvirtuar aquella presunción de intereses prevista en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta. Para ello, se analizó la doctrina, la jurisprudencia y la normatividad sobre precios de transferencia.

En efecto, en nuestra investigación se concluye que se vulnera el principio de igualdad después de haber realizado el test de proporcionalidad y que la posición de la SUNAT considera que, a los préstamos otorgados a título gratuito entre partes vinculadas, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 32°-A de la LIR, no admitiendo por ninguna circunstancia demostrar lo contrario, ello evidencia un trato discriminatorio con respecto a los préstamos realizado a título gratuito entre partes independientes.

Por último, a efecto de buscar una solución al problema se propuso que se derogue el párrafo final del artículo 26° de la LIR para los préstamos entre partes vinculadas, estableciendo la posibilidad de admitirse pacto en contrario, esto es, en la medida que se pueda demostrar con documentos fehacientes que efectivamente no se cobró intereses por el préstamo, por lo debería modificarse dicho artículo, eliminándose su último párrafo.

Palabras clave: presunción de intereses, préstamos a título gratuito, partes vinculadas y el principio de igualdad tributaria.

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| RESUMEN | 1 |
| ÍNDICE | 3 |
| INTRODUCCIÓN | 4 |
| CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE Y MARCO CONCEPTUAL | 9 |
| 1.1 ESTADO DEL ARTE DEL PROBLEMA PLANTEADO..... | 9 |
| 1.2 LAS PRESUNCIONES..... | 10 |
| 1.2.1. <i>Definición y clasificación.....</i> | 10 |
| 1.2.2. <i>Diferencia entre presunciones y ficciones.....</i> | 12 |
| 1.3 LA NORMATIVIDAD DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA..... | 13 |
| 1.3.1 <i>Orígenes de la normatividad de precios de transferencia.....</i> | 14 |
| 1.3.2 <i>Definición de la normatividad sobre precios de transferencia.....</i> | 15 |
| 1.3.3 <i>Concepto del principio de libre concurrencia.....</i> | 16 |
| 1.3.4 <i>Evolución de la normativa sobre precios de transferencia en la LIR.....</i> | 17 |
| 1.4 LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES COMO LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA | 21 |
| 1.4.1. <i>Principio de igualdad.....</i> | 22 |
| 1.4.2. <i>Principio de no confiscatoriedad.....</i> | 24 |
| 1.4.3. <i>Principio de respeto a los derechos fundamentales de las personas.....</i> | 25 |
| 1.4.4. <i>Principio de capacidad contributiva.....</i> | 25 |
| CAPÍTULO II: LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INTERESES EN LOS PRÉSTAMOS A TÍTULO GRATUITO ENTRE PARTES VINCULADAS | 30 |
| 2.1. LOS PRÉSTAMOS A TÍTULO GRATUITO..... | 32 |
| 2.2 CRITERIOS PARA ESTABLECER PARTES VINCULADAS | 38 |
| 2.3 INTERESES PRESUNTOS EN LA LIR | 40 |
| 2.4 CRITERIOS ESTABLECIDOS SOBRE PRÉSTAMOS A TÍTULO GRATUITO | 43 |
| CAPITULO III: DISCUSIÓN DE LA HIPOTESIS Y PROPUESTA..... | 49 |
| 3.1. DISCUSIÓN DE LA HIPÓTESIS PROPUESTA..... | 49 |
| 3.2. PROPUESTA A LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA | 62 |
| CONCLUSIONES..... | 64 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 67 |

INTRODUCCIÓN

Las normas de precios de transferencia surgieron como consecuencia de la aparición de las grandes empresas, la globalización de las economías y la preocupación de algunos países, no porque las empresas que operan con partes vinculadas no paguen sus tributos al Estado en el que lo generan, sino porque aprovechándose que tienen partes vinculadas están a merced el traslado de sus beneficios a países de menor carga impositiva. En algunos casos, incluso podrían fijar como precios de sus operaciones y/o transacciones uno diferente al valor de mercado, de tal forma que logran pagar como tributo un importe menor al que le correspondería pagar.

Es debido a ello, que algunas empresas que tienen partes vinculadas suelen realizar la tan conocida planificación fiscal agresiva, aprovechándose de los vacíos normativos que existen en las legislaciones tributarias de algunos países para eludir los impuestos que realmente les corresponde pagar o adrede trasladan parte de sus operaciones a países con baja o nula imposición con la finalidad de disminuir la base imponible gravable; y, por ende, obtener mayores utilidades y/o beneficios.

No obstante, una legislación no puede generalizar y considerar que todas las empresas que tienen partes vinculadas realizan sus operaciones por debajo del valor de mercado; y, menos, podría crearse normas que evidencian un trato desigual o diferenciado para cuando una transacción se realiza entre empresas que tienen partes vinculadas o entre partes no vinculadas o independientes.

Un ejemplo de ello, es lo dispuesto en el artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, que fue sustituido por el Decreto Legislativo N° 945 y posteriormente por la Ley N° 28655, mediante la que se presume la existencia de intereses para cuando se realiza préstamos a título gratuito, entendiéndose de forma general que todo préstamos es oneroso, pero permite que se pueda demostrar que esta operación es a título gratuito, es decir, que se admitirá prueba en contrario (presunción relativa o iuris tantum), siempre y cuando dicha operación es realizada entre partes independientes; sin embargo, en su último párrafo, dispone que si dicha operación se realiza entre partes vinculadas, entre otros, no se aplicará esta disposición, sino que

deberá determinarse el valor de mercado de dicha operación, remitiéndonos a las normas de precios de transferencia, establecidas en el numeral 4 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, la que a su vez, nos remite al artículo 32-A de la mencionada ley.

De la lectura del último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta se advierte que a las partes independientes se les da la posibilidad de demostrar con los libros de contabilidad del deudor que el préstamo es a título gratuito, para que no se le aplique la presunción de intereses. Sin embargo, esa misma oportunidad no se les otorga cuando la mencionada operación se realiza entre partes vinculadas, sino por el contrario, se les remite a las normas de precios de transferencia para que determinen el valor de mercado de dicha operación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A de la mencionada ley.

Este tratamiento diferenciado que existe específicamente entre partes vinculadas y partes independientes, trae varias consecuencias para las partes vinculadas, como por ejemplo, la imposibilidad de demostrar que el préstamo fue a título gratuito, la obligación de determinar el valor de mercado de los intereses de un préstamo que probablemente no existió, la obligación de calcular una base imponible de intereses de un préstamo que no se cobró, la obligación de pagar un impuesto a la renta de una ganancia (intereses de préstamo) que probablemente no existió.

Por lo que se considera que este tipo de normas vulnerarían principios previstos en la Constitución Política del Perú; toda vez, que la potestad tributaria que ostenta el Estado debe aplicarse de acuerdo con los principios constitucionales tributarios, previstos básicamente en el artículo 74° de nuestra constitución, como el de legalidad, reserva tributaria, igualdad, solidaridad, el deber de contribuir, no confiscatoriedad, respeto a los derechos humanos, capacidad contributiva, que sirven como garantía de respeto a los derechos de todos los ciudadanos.

Es por ello, que nos planteamos las siguientes interrogantes: ¿la aplicación de lo previsto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta implica que se genera el pago de una renta presunta o renta ficta para las partes vinculadas, por la condición de quienes realizan la operación?, ¿la aplicación de las normas de precios de transferencia implica la vulneración del principio de igualdad tributaria, en el Impuesto a la Renta; toda vez, que la aplicación de dichas normas no

permiten demostrar que la operación de préstamo se ha realizado a título gratuito, tratamiento totalmente diferente a cuando el préstamo es realizado entre partes independientes? ¿Cuáles son las razones por las que el legislador reguló la aplicación de presunción de intereses en forma diferenciada, para partes independientes y vinculadas?, problemáticas que en el presente trabajo será analizada y desarrollada.

Lo que se pretende con el presente trabajo de investigación es analizar la validez de la aplicación diferenciada para cuando el préstamo se realiza entre partes independientes y partes vinculadas, al no admitírseles a estas últimas prueba en contrario, y aplicarse las normas de precios de transferencia para determinar el valor de mercado, cuando se realizan préstamos a título gratuito entre partes vinculadas; toda vez, que lo establecido en el último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta plantea algunas dudas en torno a su justificación constitucional, violación de principios constitucionales como el de la igualdad, entre otros.

Para abordar el tema propuesto, se partirá de la hipótesis, de que la aplicación de las normas de precios de transferencia para determinar el valor de mercado, de los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas, vulnera el principio constitucional de igualdad tributaria en el Impuesto a la Renta; toda vez, que de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, la aplicación de la presunción de interés relativa dependería del tipo de sujeto que realiza la operación de crédito, en este caso de partes independiente.

Asimismo, se tiene como objetivo general determinar si la aplicación de la presunción de intereses que no admite prueba en contrario, en los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas, vulnera el principio de igualdad tributaria; y, como objetivos específicos, analizar si la aplicación de las normas de precios de transferencia para determinar el valor de mercado de las operaciones de crédito que se realizan entre partes vinculadas, vulnera del principio de igualdad tributaria, e identificar las razones por las que se reguló la aplicación de las normas de precios de transferencia en los préstamos entre partes vinculadas.

Para ello, se realizará un análisis de ponderación, tomando como base los principios tributarios constitucionales, con especial referencia al principio de igualdad. Adicionalmente, se quiere

conocer la justificación de los legisladores para la aplicación de las normas de precios de transferencia para determinar el valor de mercado de los préstamos a título gratuito que se realicen entre partes vinculadas; así como, de la aplicación diferenciada de la presunción relativa para partes independientes y de la ficción legal para partes vinculadas.

Para descubrir el motivo de la modificación del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente su último párrafo, en el que se establece la aplicación de las normas de precios de transferencia para aquellas operaciones de crédito que se realicen entre partes vinculadas y absolver las dudas que se tiene en torno a este tema, se procederá a revisar los artículos y/o libros sobre temas relacionados que han sido elaborados por autores nacionales como extranjeros, las guías de la OCDE, los anteproyectos y/o motivaciones para la creación de la referida norma, los informes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal (RTF), las sentencias del Tribunal Constitucional Peruano.

Es por ello, que el tipo de investigación que se va a realizar en el presente trabajo es de carácter dogmático (cualitativo), dado que se va a recurrir a fuentes documentales, como por ejemplo artículos, libros, informes y sentencias en los que se hayan plasmado teorías, comentarios y/u opiniones acerca del tema en investigación; dentro de la cual, se interpretarán de los principios constitucionales y tributarios. Asimismo, se realizará un estudio explicativo y/o descriptivo, dado que nos enfocaremos en descubrir el porqué de una norma específica, que es el descubrir las causas de la existencia de esta normativa y los efectos que conllevan, para lo cual se partirá definiciones generales para que sea más entendible el tema que se está analizando. Es decir, que el enfoque metodológico a emplearse será el legis prudencial.

Es en atención a lo antes señalado, que el presente trabajo de investigación consta de tres capítulos, siendo los siguientes:

En el primer capítulo, titulado “*Estado del arte y marco conceptual*”, se explica el estado de la cuestión de las presunciones aplicables a los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas, haciéndose referencia a las investigaciones que otros autores han realizado, así como artículos,

libros, tesis que existen hasta la fecha. Adicionalmente, se explicará tres conceptos que resultan ser fundamentales para el desarrollo del tema planteado, que son, las presunciones en los préstamos a título gratuito, normas de precios de transferencia y los principios constitucionales como límites de la potestad tributaria del Estado, como el principio de igualdad tributaria.

En el segundo capítulo, titulado “*La aplicación de la presunción de intereses en los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas*”, se abordará la presunción de intereses establecida en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, para explicar la problemática presentada en los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas, establecida en el último párrafo del mencionado artículo.

En el tercer capítulo, titulado “*Discusión de la hipótesis y propuestas a la problemática planteada*”, se desarrollará la hipótesis principal y secundaria de manera crítica, para lo cual se considerará lo explicado en los dos capítulos anteriores, aplicándose para ello, la ponderación de principios constitucionales tributarios.

Por ende, el presente trabajo resulta importante para precisar una norma que podría resultar inconstitucional porque ha provocado una discriminación irrazonable y que nuestro aporte permite brindar una solución con la derogación del último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.

CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE Y MARCO CONCEPTUAL

1.1 Estado del arte del problema planteado

En este apartado de nuestra investigación se analizó diversos temas sobre la regulación en el IR de los intereses en los préstamos a título gratuito, precios de transferencias entre partes independientes vinculadas, culminando con los principios tributarios, en especial referencia a la igualdad tributaria.

A nivel nacional existe el artículo denominado algunos aspectos constitucionales sobre el régimen de precios de transferencia (RPT), donde se analiza la problemática de la constitucionalidad tributaria que genera la normativa de precios de transferencia, orientándose hacia a los principios constitucionales, siendo una de sus conclusiones que las empresas asociadas o no pueden tener un tratamiento diferenciado sin que implique la violación del principio de igualdad. Esto se debe a la finalidad constitucional de la lucha contra la evasión busca una tributación acorde con el RPT en especial a las empresas asociadas (Gamba, C., 2008, p. 261).

Adicionalmente, Bravo (2011), en su artículo titulado, precios de transferencia ¿un régimen constitucional?, señala que, si realizamos un análisis del RPT desde una arista constitucional, se evidenciaría vulneración del principio constitucional de capacidad contributiva; toda vez, que se tributaría sobre rentas irreales o ficticias, al tener que tributarse sobre hechos que no evidencian riqueza alguna.

Según Villagra (2020) el artículo 32 de la LIR ante la idea de generar una renta imputada cuando se realiza la prestación de servicios a título gratuito debe aplicarse lo señalado por Sevillano en relación con otras ficciones en las que pareciera que el legislador apartándose de la realidad, ha creado una verdad jurídica para determinar que existe renta sin poder demostrar lo contrario. (pág. 100).

A nivel internacional existen investigaciones en el que se señala que el régimen de precios de transferencia violenta principios constitucionales como el de libertad de contratación, comercio, el principio de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva; toda vez, que le obliga al contribuyente a que pague impuestos respecto a un ingreso ficto, que no existió, afectando de esa manera su capacidad contributiva. (Rodríguez, J., 2005). Asimismo, la normativa como los listados de precios de comparables deben ser normado por ley y no por reglamento, a efectos de no vulnerar el principio constitucional de legalidad (Mellado, J, 2009, p. 69)

De lo antes señalado, es importante precisar que el trato diferenciado que persigue fines constitucionales como el deber de contribuir y la lucha contra la evasión, no implica *per se* la vulneración del principio de igualdad y otro principio constitucional, como el de la no confiscatoriedad. Sin embargo, la aplicación de los métodos de PT con ficciones o presunciones pueden vulnerar principios constitucionales, tal como lo regulado por el artículo 32 de la LIR regula una ficción que crea una verdad jurídica que imputa como renta a los préstamos a título gratuito.

1.2 Las presunciones

De acuerdo a lo establecido en el artículo 63 del TUO del Código Tributaria, la Administración Tributaria (SUNAT), al determinar la obligación tributaria puede establecerla sobre base cierta, mediante la utilización de elementos que le permitan conocer de manera exacta el hecho imponible y la cuantía del tributo; y, sobre base presunta, que implica el uso de presunciones legales que permiten estimar las obligaciones tributarias a través de determinados indicios o supuestos previamente comprobados, los que sirven como soporte para determinar el monto a pagarse.

1.2.1. Definición y clasificación

Se define a la presunción como aquella suposición o indicio, como una deducción de la norma que no se desvirtúa. Se entiende como tomar adelantadamente un juicio de los hechos antes que éstos se manifiesten (Cabanellas, 2001. Página 390)

En palabras de Venegas (2007), la presunción es una especie de norma probatoria, que se constituye en una prueba indirecta ante la falta de evidencia necesaria (página XXVII). Sin embargo, la constitucionalidad de las presunciones y/o ficciones, en materia tributaria, son bastante cuestionadas tanto en la doctrina como en las resoluciones jurisdiccionales, debido a que al crearse normas tributarias los legisladores vulneran principios constitucionales (XXXI).

Asimismo, las presunciones en el ámbito tributario, según Bravo (2010) son generalmente utilizadas como técnicas para reconstruir la materia imponible ante la falta de pruebas que permitan determinar con certeza la existencia del objeto de imposición, que se puede emplearse ante la imposibilidad de poder determinar sobre base cierta, encontrándose previsto su aplicación para determinados casos en legislaciones como el Código Tributario. Siendo sus funciones, el estimular para que exista un mejor control respecto a la situación del contribuyente y una forma para determinar la materia objeto de gravamen (página 112).

En consecuencia, la presunción es lo que la legislación o juez colige o concluye partiendo de un hecho cierto para posteriormente alcanzar a uno desconocido, el mismo que podría verificarse; toda vez, que la presunción debería existir en la realidad, pero no se tiene la certeza de ello.

Según Venegas (2007), las presunciones y ficciones han sido establecidas por necesidades técnico-jurídicas, teniendo como finalidad el evitar la defraudación y elusión fiscal, así como, para facilitar la recaudación. Sin embargo, se ha encontrado que éstas se encuentran mal implementadas en las legislaciones fiscales e incluso se encuentra guiada por una finalidad recaudatoria voraz, mediante la que se crean capacidades contributivas donde no existe, afectándoles de esta manera la economía de los contribuyentes, dado que tienen que determinar y pagar un impuesto respecto de una utilidad o renta que no existe. (P. XXVIII).

Por otro lado, debemos señalar que las presunciones se encuentran clasificadas en presunciones simples y presunciones legales, subclasificándose esta última en absolutas y relativas.

Respecto a las presunciones simples, debemos señalar que tienen su sustento en la razón y son usadas por los jueces para tener certeza de lo que piensan o sienten, basándose en sus

conocimientos, experiencia y los hechos verificados en el interín de un proceso. Cabe indicar que estos no son permitidos para cuando se determina la obligación tributaria; toda vez, que las mismas deben respetar el principio de legalidad, entre otros principios constitucionales tributario. En cambio, las presunciones legales, no solo se basan en la razón, sino que adicionalmente se encuentran plasmadas en una normativa, clasificándose a su vez en presunciones absolutas (que no admiten prueba en contrario) y relativas (que admiten prueba en contrario), las mismas que constituyen verdaderas dispensas de prueba para quien se establece.

Se señala que las presunciones legales, parten de un hecho conocido y cierto, que se encuentra probado, para concluir con un hecho desconocido o presunto, respecto del cual no se tiene la certeza suficiente. Este tipo de presunciones se clasifican a su vez en:

- Presunción legal relativa: Tiene como característica que admiten prueba en contrario, es decir, que es posible demostrar la existencia del hecho desconocido a través de medios probatorios adecuados. En este tipo de operaciones quien atribuye la carga de la prueba es la persona afectada por la presunción debido a que la propia norma legal lo señala expresamente (Donaires, 2008, P. 117).
- Presunción legal absoluta: Son aquellas que no permiten demostrar lo contrario respecto del hecho presumido o presunto, es decir, que no existe la posibilidad de demostrar lo contrario. Sin embargo, se precisa que se puede o podría inaplicar este tipo de presunciones, siempre que se demuestre con documentos que el hecho cierto que sustenta el hecho presunto no existe. (Donaires, 2008, P. 119).

1.2.2. Diferencia entre presunciones y ficciones

Las presunciones parten de hechos ciertos y pueden ser aquellos que admiten prueba en contrario o no, mientras que las ficciones dan por cierto un hecho por voluntad de la ley (Venegas, 2007, pág. XXVIII).

La responsabilidad del legislador frente a hechos no conocidos que involucra la búsqueda de la verdad utiliza las presunciones como una herramienta jurídica. La función de las presunciones es la persuasión de la existencia de un hecho anónimo de la objetividad de otro hecho conocido. Del mismo modo, el legislador diseña ficciones legales que implica una imputación a un hecho verdadero de una figura que se sabe ciertamente que no le corresponde (Leone, 1963, pág. 161).

La presunción tiene como fundamento el buscar la verdad de los hechos porque parte de un hecho real a otro hecho desconocido. Mientras que la ficción es creadora o innovadora del derecho dado que crea una realidad jurídica que contradice la realidad social. Un ejemplo es la persona jurídica que es un ente que no existe en la realidad social sino en la mente de los sujetos. Incluso el Estado como persona jurídica de derecho público también es una ficción. En ese mismo sentido, se puede decir que, al considerar a las naves o aeronaves como bienes inmuebles, esto se debe entender como una ficción porque es contrario a la realidad de estos bienes que son muebles.

Por ende, la ficción innova una regla de obligatorio cumplimiento a pesar de que es contrario a la realidad y no requiere buscar la verdad porque su fin no es ello, sino una creación jurídica para que el sistema jurídico funcione. Mientras que la presunción sea absoluta, donde a pesar de buscar la verdad el legislador decide que no se siga buscando porque decide el efecto obligatorio de la presunción como verdadera. En esa línea, la presunción relativa donde se da la oportunidad al otro para que pruebe lo contrario, en ambos su fin es buscar la verdad.

1.3 La normatividad de precios de transferencia

La normatividad de PT es aplicable básicamente a aquellas empresas que realizan sus operaciones en varios países, en el que existen diferentes legislaciones tributarias y cargas impositivas. Valiéndose de esto y manipulando los precios de las operaciones y/o servicios, realizan planificación fiscal para poder obtener mayores utilidades o pagar menor impuesto, de tal forma que terminan eludiendo y/o evadiendo impuestos.

Un ejemplo sencillo de explicar este tipo de situación vendría a ser, que una empresa A cobre por la prestación de un servicio un precio alto en un país en el que su tasa impositiva sea baja, de tal manera que paga poco impuesto respecto de la renta obtenida; y, por otro lado, tenemos la empresa B, que es quien va pagar dicho precio, quien podrá deducir un mayor gasto y por ende pagar menos impuesto. Como se observa en este pequeño ejemplo, ambos se benefician por dos motivos, acordaron el valor de las transacciones y las legislaciones tributarias de los países en los que se realizan las operaciones les beneficia.

Es debido a esto, que muchos países se han visto obligados a modificar sus legislaciones tributarias, implementando normas sobre precios de transferencia, para evitar de esta forma perjuicio en su recaudación fiscal, por lo que las Administraciones Tributarias, en el caso peruano, la SUNAT, ha tenido que implementar procesos para detectar este tipo de operaciones.

Cabe señalar, que si bien es cierto los precios de transferencia se aplican en dos supuestos, para cuando las operaciones se efectúan entre partes vinculadas y cuando se realizan en paraísos fiscales o territorios de baja o nula imposición tributaria, para la presente investigación se analizará solo el primer caso, esto es, con partes vinculadas.

1.3.1 Orígenes de la normatividad de precios de transferencia

Los PT tiene como origen la primera guerra mundial, siendo Gran Bretaña el primer país que lo implementó, en el año 1915; posteriormente, en 1917 lo hizo Estados Unidos.

Los precios de transferencia nacen en el artículo 9 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE que señala textualmente lo siguiente:

Si existe una relación entre dos empresas financieramente y otra relación, los favores que se presten entre ellas se pueden sujetar a tributación (OCDE. 2003. P. G-9)

En efecto, después de la segunda guerra mundial, desde 1960 hacia adelante, los precios de transferencia cobran mayor relevancia, siendo el desarrollo cronológico el siguiente:

En 1962, USA modifica su Código de Imposición sobre la Renta (reglamenta su sección 482); en 1978, España introduce en su normativa tributaria el principio de libre concurrencia (Arm's Lengt Principle); en 1979 la OCDE, específicamente el Comité de Asuntos Fiscales, publica su estudio titulado "Precios de Transferencia y Empresas Multinaciones", en el que se fijaron las bases para la utilización de P y, en 1987, México, fue el primer país latinoamericano que introdujo en su LIR normas de PT, aplicando el modelo OCDE. (Mellado, J. 2009. P. 2-3).

De lo antes señalado, se observa que los PT no es nuevo, pues data de hace muchos años. Éste se originó básicamente porque las Administraciones Tributarias querían evitar la elusión fiscal del impuesto a la renta, para lo cual pretendían controlar el precio de las operaciones locales realizadas entre empresas vinculadas, para luego aplicar reglas de valoración utilizando cálculos estadísticos.

Si a esta situación se aumenta los efectos que han producido la globalización económica, que es que las empresas que tienen partes vinculadas buscan maximizar sus utilidades expandiendo sus empresas y operaciones a otros países que tienen una tasa impositiva menor, estableciendo condiciones de mercado que les sea más favorable al grupo, logrando así trasladar los beneficios de un Estado a otro, pero perjudicando en la recaudación al fisco.

Es debido a ello, que los Estados se vieron en la necesidad de implementar en sus legislaciones tributarias normas y convenios para salvaguardar sus bases imponibles del IR, aplicando el principio de libre concurrencia como un mecanismo para verificar y ajustar que las transacciones entre partes vinculadas sean a valor de mercado, como si fuera entre partes independientes, el mismo que fue propuesto por la OCDE en su reporte de 1995, en el que se desarrolló ampliamente este principio y los criterios para su aplicación.

1.3.2 Definición de la normatividad sobre precios de transferencia

Desde el ámbito económico se entiende por precio el valor que se pacta entre consumidor y vendedor a cambio de un bien o servicio. De ahí la transferencia está referido a la entrega del bien o prestación de servicio provocando riqueza en un mercado (Barrantes, C. 2008. PP. 5-6)

También, en materia tributaria se comprende como precios de transferencia a los lineamientos que permiten enfrentar los posibles perjuicios fiscales en el país en el que se generan las utilidades o pérdidas, como consecuencia de una actividad empresarial o de servicios, ya sea por actos de naturaleza comercial o contractual. (Bettinger, H. 2005. P. 49)

A este tenor, los PT aplican una regla de valor de mercado a las transacciones que realizan partes vinculadas (Fernández, 2008, p. 216). Es por ello, que se aplica en transacciones económicas internacionales en las que sujetos del mismo grupo económico con ubicación dispersa en varios países que permita el traslado del beneficio hacia el país de opacidad impositiva y extendiendo la deducción de gastos en el de alta imposición, de manera que se reduce su deuda. (De la Vega, 2000, p.212).

1.3.3 Concepto del principio de libre competencia

Este principio es el pilar fundamental sobre el cual se rige el tema de precios de transferencia, el mismo que ha sido adoptado por todos los países integrantes de la OCDE, así como por otros que no necesariamente son parte de la OCDE, como es el caso del Perú, que ha incluido dentro de su legislación tributaria, específicamente en su LIR, la aplicación de este principio, así como otras disposiciones relacionadas.

Al respecto, en el glosario de las Directrices adaptables en materia de PT a empresas multinacionales y administraciones fiscales, precisa a este principio como una norma supranacional a aplicarse los PT. La misma que se encuentra en el artículo 9 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, en la cual se considera a las transacciones entre vinculadas como si fueran no vinculadas.

El principio de la libre competencia es un parámetro internacional que tiene como fin para la valoración de los precios de bienes y servicios entre empresas relacionadas como instrumento para la correcta asignación de la base imponible en cada país impidiendo la doble imposición internacional. De este modo, si bien las partes no vinculadas que tiene intereses particulares

provocan un precio de mercado o vinculadas que al tener intereses comunes pueden fijar un precio por debajo de mercado, la Administración Tributaria procederá a ajustar el valor de las transacciones entre empresas conexas, con la finalidad de corregir estas distorsiones. (Picón, J. 2008. P. 54)

El objetivo de este principio es determinar el valor que le correspondería a la operación realizada entre partes relacionadas, como si la misma se efectuara entre partes no relacionadas, dentro de un mercado competitivo, por lo que su finalidad vendría a ser la eliminación de la manipulación de precios que suelen realizar empresas de un mismo grupo para obtener mayores beneficios o pagar menos impuesto. Es así, que la Administración Tributaria se ve en la obligación de realizar ajustes a los precios de las transacciones pactadas entre partes relacionadas, pero solo para efectos tributarios; toda vez, que contablemente la operación va a registrarse al valor que pactaron inicialmente ambas partes.

En tal virtud, podemos decir que mediante el principio de libre competencia el Estado, para efectos fiscales, verifica que el valor asignado a las transacciones (venta de bienes, prestación de servicios, entre otros), que realizan partes vinculadas, sean los mismos que los aplicados por las partes independientes en operaciones similares, dentro del mismo mercado.

1.3.4 Evolución de la normativa sobre precios de transferencia en la LIR

La regulación de los PT en nuestro país se inició desde el año 2001 y ha evolucionado hasta estos últimos años, según lo que a continuación señalamos brevemente:

a) Ejercicios 2001 a 2003:

Mediante la Ley N° 27356 (18/10/2000) se modificó el TUO de la LIR, aprobado por el D.S. N° 054-99-EF, entrando en vigor desde el 01 de enero de 2001.

Mediante la que se modificó el primer párrafo y los numerales 1, 3 y 4 del segundo párrafo del Art. 32° de la LIR; y, se incorporaron el numeral 5 y el último párrafo del mencionado artículo.

Con esta modificación se amplió la regla de valor de mercado respecto de las prestaciones de servicios y otros tipos de transacciones que pudieran existir dado que según el anterior tenor suponía que solo era aplicable para las operaciones que señalaba este primer párrafo.

Se amplían los supuestos para establecer el valor de mercado para cuando las operaciones se realizan entre empresas vinculadas económicamente, pudiendo la Administración Tributaria aplicar métodos de valoración que resulten más pertinentes que refleje la realidad económica de la operación.

Se agregó disposiciones aplicables a aquellas operaciones que se realicen desde, hacia o a través de países considerados como paraísos fiscales, pudiendo la Administración Tributaria regular mediante decreto supremo métodos de valoración.

En los últimos párrafos se agregan disposiciones referentes a los ajustes de los valores de las operaciones que realizará la Administración Tributaria. Se aclara que la regla de valor de mercado resulta aplicable al IGV; y, se deja abierta la posibilidad de establecer mediante D.S. el valor de mercado de otros tipos de transacciones señaladas en la norma.

En conclusión, podríamos decir, que, en este período, se le dio mayor énfasis a la regla de valor de mercado que debe estar presente en todas las transacciones que se realizan entre partes relacionadas.

b) Ejercicios 2004 y 2005:

Mediante el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, se modificó la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, entrando en vigor a partir del 01 de enero de 2004.

Mediante el artículo 21 de la norma precedente, se reemplazó el texto completo del artículo 32 de la LIR, habiéndose hecho algunas presiones de términos como en vez de partes vinculadas,

partes independientes. Adicionalmente, los textos consignados anteriormente en los numerales 4 y 5 del Art. 32 de la LIR, se unieron, acumulándose en el numeral 4, en el que se señala que se considerará como valor de mercado cuando se trata de transacciones realizadas entre partes vinculadas y países considerados como paraísos fiscales, para lo cual se nos remiten a las disposiciones establecidas en el Art. 32-A de la LIR, que son en sí las normas de PT.

Adicionalmente, mediante el artículo 22 del mencionado decreto se agregó el artículo 32-A de la LIR, en el que se establecen disposiciones para establecer el valor de mercado para aquellas transacciones efectuadas entre partes relacionadas y países considerados como paraísos fiscales, que se encuentran establecidos en el numeral 4 del Art. 32 de la LIR.

En este nuevo artículo se señala los supuestos en los que se aplicará las normas de PT (operaciones internacionales y nacionales siendo uno de ellos un sujeto inafecto y operaciones nacionales habiendo una de ellos obtenido pérdidas); los criterios para considerar partes relacionadas (es parte de la administración, dirección, control o capital), debiendo regularse los supuestos en el que se configurará tal vinculación en el reglamento de la LIR; los casos en los que se realizará ajustes del valor de las transacciones; las condiciones para aplicar el análisis de comparabilidad y los elementos para determinar si las operaciones son comparables; y, que se considerará como fuente de interpretación las guías sobre PT admitidas por la OCDE.

c) Ejercicios 2006 a 2012:

Con la publicación de la Ley N° 28655 (20/12/2005), se modificó la LIR aprobada por el D. S. N° 179-2004-EF, modificación que entra en vigor desde el 01 de enero de 2006.

Mediante su Art. 6 se modifica el artículo 32° de la LIR, sustituyendo su primer párrafo e incorporando un segundo párrafo al numeral 1 del Art. 32. Esta modificación preciso el término a cualquier título se generaliza para todas las operaciones y/o transacciones que deba aplicarse la regla de valor de mercado, esto es, ya sean a título oneroso o gratuito. Adicionalmente, se agrega el valor de tasación como un criterio más para establecer el valor de mercado de las existencias.

d) Ejercicios 2013 al 2016:

Con la publicación del D.L. N° 1112 (29/06/2012), que entra en vigor a partir del 01 de enero de 2013, se modificó el primer párrafo del numeral 2 del artículo 32 de la LIR, mediante su artículo 8.

Con esta modificación se agregaron como criterios para establecer el valor de mercado de los valores, al valor que implica su cotización, al de participación patrimonial. Anteriormente solo señala un criterio, que era el precio del mercado bursátil para aquellos valores que se cotizaban en bolsa.

Adicionalmente, se modificó el primer párrafo del inciso a), los incisos c) y f), y el tercer párrafo del inciso g) del Art. 32-A de la LIR; y, se incorporó como último párrafo del referido inciso g). Modificaciones relacionadas a la aplicación de los PT, relacionada a los ajustes al valor asignado a las operaciones, acuerdos anticipados de precios, excepciones de la presentación de la DDJJ informativa, respectivamente. Así mismo, incluyó un párrafo en el inciso g) del mencionado artículo, que establecen obligaciones formales respecto a rentas exoneradas o inafectas.

Posteriormente, mediante el Art. 3 del D.L. N° 1124 (23/07/2012), que entra en vigor a partir del 01 de enero de 2013, se modificó el primer y segundo párrafo del inciso c) del Art. 32-A de la LIR, relacionadas a los ajustes del valor de las transacciones que acuerdan las partes vinculadas o los países considerados como paraísos fiscales.

Adicionalmente, mediante el artículo 4 del D.Leg. N° 1124 se incorporó el último párrafo del inciso d) del Art. 32-A de la LIR; referente a los supuestos que no corresponde emplearse para la aplicación del análisis de comparabilidad.

e) Ejercicios 2017 a la fecha:

Mediante el D.Leg. N° 1312 (31/12/2016), vigente desde el 01 de enero de 2017, se modificó el numeral 1 del inciso e), vinculado al método del precio comparable no controlado. Se incorporó

el numeral 7 del inciso e), que alude a la aplicación de otros métodos para determinar los precios de las operaciones; se modificó el inciso g), relacionada a la presentación de las DDJJ y otras obligaciones; se incorporó el inciso I), que trata sobre el cumplimiento de la prueba de beneficio que deben cumplir para deducir costo o gasto, todos relacionados al Art. 32-A de la LIR.

1.4 Los principios constitucionales como límites de la potestad tributaria

La potestad para crear tributos del Estado no es absoluta, se previó en nuestra Constitución límites del ejercicio de esta potestad, los mismos que sirven como garantías al respeto de los derechos de aquellas personas que se encuentran bajo su ámbito.

Este carácter garantista, que poseen los principios constitucionales tributarios, no sólo tiene una importancia formal o procedimental respecto al ejercicio de esta facultad por parte del Estado, siendo válidamente fundamentos de fondo que toda persona puede invocar en la tutela a los derechos que estime afectados, por lo que también son garantía frente a la potestad tributaria del Estado. (STC N° 0042-2004, de fecha 13 de abril de 2005, párr. 47).

Esto debido a que en el artículo 74° de nuestra Constitución se establece que se puede crear, modificar o derogar tributos. “Sin embargo, es del caso señalar que esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen” (STC N° 0042-2004, de fecha 13 de abril de 2005, párr. 46)

No obstante, los límites constitucionales, al ejercicio de una facultad que ostenta el Estado, tan sólo plasmados en los distintos cuerpos normativos no garantizan su cumplimiento, estos adquirirían fuerza conminatoria y predictiva, si son garantizadas por los órganos jurisdiccionales o administrativos, al tomar conocimiento y ser competentes de resolver este tipo de causas.

Entre los límites a la potestad tributaria del Estado tenemos a aquellos preceptos y/o principios de la tributación que se encuentran establecidos en el artículo 74° de nuestra Constitución Política y algunos no, siendo aplicables para la presente investigación los siguientes:

1.4.1. Principio de igualdad

Este principio supone igualdad al momento de aportar para el financiamiento de los gastos públicos, esto es, sin privilegios ni diferencias. Supone tratar igual a los iguales y viceversa.

La ley tributaria parte de la premisa de igualdad para todos, por lo que no se puede legislar discriminando según el cual se trata igual a los iguales y, a la vez, desigual a los desiguales y no debe basarse en discriminaciones de tipo personal (Ross, J. 2009. P. 138). De tal manera que, en la igualdad ante la ley, no se puede otorgar privilegios particulares en materia tributaria, la Administración Tributaria, debe ejercer sus actuaciones con igual trato a todos sus administrados, no puede establecer diferencias entre las personas cuando la propia norma no las establezca; un trato igualitario, no solo va a garantizar satisfacer eficazmente las necesidades de los administrados, sino confianza y respeto a su institucionalidad.

Así también, la igualdad en la ley, consiste en que todo contribuyente en igualdad de condiciones (las cuales deben estar preestablecidas en la norma de incidencia tributaria), estará sujeto a obligaciones y investido de facultades que les corresponderá dada sus condiciones, y estas por lo general se imponen en razón a su capacidad económica. Esta capacidad económica debe ser real o potencial, pero no ficticia.

La igualdad avala que nadie pueda ser objeto de formas diferenciadas que falten de base objetiva e irrazonables. Es oponible al legislador y vinculan a todos los poderes del Estado (STC N° 7289-2005-PA/TC párr. 49).

El ejercicio de la igualdad en la actuación de la entidad contiene en sí mismo criterios de razonabilidad y proporcionalidad; pues la realidad, dicta que un contribuyente que en igualdad de condiciones ha realizado el hecho imponible no necesariamente deba asumir la misma carga, por ejemplo, de obligaciones formales; pues no es proporcional exigir a un pequeño comerciante que lleve la misma cantidad de registros contables que un comerciante mayorista.

Por otro lado, el derecho a la igualdad, y cualquier otro derecho fundamental contenido en la Constitución, no es estática ni perenne en el tiempo; por el contrario, esta deberá responder y atender a situaciones actuales que la sociedad le imponga; de tal manera que los órganos jurisdiccionales, pueden variar sus decisiones en el tiempo, cumpliendo con la debida exigencia de su motivación. (STC N° 7289-2005, emitida el 3 de mayo de 2006, párr. 55).

El principio de igualdad no debe confundirse con el de equidad; toda vez, que la equidad implica garantizar los derechos de propiedad y el de trabajar libremente. Si se llegara a imposibilitar el ejercicio de estos derechos se atentaría contra la libertad individual, que es el fundamento de todo el sistema, puesto que no se concibe ésta sin aquellos atributos. El Hombre sin poder gozar del producto de su trabajo (propiedad) no es libre y, por tanto, para la concepción republicana, esa posición no se aviene con el principio de que la soberanía pertenece al pueblo soberano allí donde cada uno de sus habitantes no tenga el ejercicio libre de sus derechos, al que sólo el Estado puede regular en vista del bien común, pero sin llegar a destruir el derecho en sí. (Luqui, J. 1993. P. 62).

En suma, el principio de igualdad en materia tributaria supone, por una parte, que los que tienen la misma capacidad contributiva paguen los mismos tributos; y, por otro parte, permite que haya un trato desigual siempre se resulte motivado.

En nuestra sociedad, la cual es muy variada y distante, en términos culturales, económicos e incluso educativos; la Constitución debe asegurar que el legislador apruebe normas que aseguren que todos, a pesar de las diferencias que existen, tenemos un deber por igual ante el Estado, y de igual manera reglar porque la actuación de los funcionarios de la Administración Pública, no deban actuar bajo la consigna pro Estado (como en el argot tributario se diría pro fisco), sino que debe ser pro “Estado Constitucional de Derecho”; es decir, eliminar todo tipo de parcialidad o arbitrariedad.

1.4.2. Principio de no confiscatoriedad

Mediante este principio se pretende que el Estado al utilizar su potestad tributaria no lo haga de forma desproporcionada e irracional, de tal manera que no se llegue a confiscar sus rentas y/o propiedades.

El principio de no confiscatoriedad limita al Estado para que las cargas impositivas que imponga no afecten la fuente de riqueza, contenida en el núcleo del patrimonio; por lo que su potestad deberá ejercerla de manera razonable y proporcional. Es decir, si se vulnera la igualdad y otros por el cobro de tributos que resulta confiscatorio.

Lo resuelto por el Tribunal Constitucional sobre el Impuesto Mínimo a la Renta, resulta ilustrativo, para conocer el alcance de este principio, pues este impuesto fue declarado inconstitucional por violar este principio, puesto que, en el núcleo de esta Ley, aprobado por el D. Leg. N° 774, vinculado al IR, debía gravarse las rentas o utilidades; sin embargo, se estaba grabando la fuente productora de la renta; de tal manera, que sin importar si la empresa generaba ganancias o pérdidas, la aplicación de este impuesto Mínimo a la Renta es inconstitucional, y por ende no generan efectos jurídicos. (STC N° 0676-2005-PA/TC, emitida el 17 de marzo de 2005).

La carga tributaria, sean éstas a través de tributos directos como el IR o indirectos el IGV, recaen todos sobre el patrimonio de una persona, y ello es así, pues una imposición tributaria tiene como finalidad una recaudación económica para el Estado; de tal manera que es válida que la confiscatoriedad sea analizada no sólo respecto a la imposición de un tributo en específico sino en su conjunto. (Menéndez, A. 2003. P. 91).

El principio de no confiscatoriedad, al estar directamente vinculado a establecer lo que razonablemente puede soportar de carga tributaria una persona (presión tributaria), es un principio que requiere un desarrollo no sólo legal, sino técnico para determinar cuál es ese límite entre lo razonable y lo confiscatorio; respecto a su contenido sustancial, el Tribunal Constitucional en sus sentencias ha venido estableciendo criterios y dando fundamento a este principio, queda aún por

establecer criterios más técnicos para garantizar una válida aplicación de este principio, que es una de las más importantes como garantía frente al poder tributario del Estado.

Por otro lado, los artículos 58° y 59° de nuestra Constitución, reconoce que el Estado peruano se desarrolla en una economía social de mercado, de tal manera que incentiva a la generación de riqueza y avala la libertad de trabajo y de empresa; en este orden de ideas siempre va procurar que la fuente generadora de una riqueza no se vea afectada sustancialmente; es decir, que lo que va estimular es que esta fuente (patrimonio, propiedad, u otro), conserve o mejore su capacidad de seguir generando riqueza; para ello, en el ámbito tributario, este principio es el de mayor importancia.

1.4.3. Principio de respeto a los derechos fundamentales de las personas

Es una regla sustancial para el límite de la potestad tributaria del Estado, tanto en su función legislativa como administrativa, ello implica que ningún tributo, procedimiento administrativo, o actos de los funcionarios de la Administración pueden afectar los derechos fundamentales de toda persona.

Estos derechos no sólo deben ser identificados, por lo que estén reconocidos taxativamente en la Constitución, sino que comprende todos aquellos que tienen un reconocimiento de protección constitucional.

1.4.4. Principio de capacidad contributiva

En nuestra Constitución no se encuentran taxativamente señalado todos los principios constitucionales de naturaleza tributaria que rigen este tipo de relación jurídica; pero ello, no implica un cuestionamiento a su existencia, vigencia y aplicación en las producciones legislativas.

Al respecto, el Tribunal Fiscal señala que este principio no se encuentra taxativamente establecido en nuestra Constitución, pero su aplicación se encuentra válidamente reconocida, pues no puede establecerse arbitrariamente una carga tributaria, sino el Estado debe en primer lugar

determinarse la aptitud del sujeto obligado para asumirla, sirviendo como contrapeso a la confiscatoriedad, que se encuentra proscrita en nuestra Constitución (STC N° 0053-2004-PI/TC, emitida el 16 de mayo de 2005). Respecto a este principio, Yacolca (2009), señala que se debe buscar la riqueza que provocan los contribuyentes para fijar la carga tributaria y así se puede identificar otras personas que están fuera de imposición (Página 59).

Asimismo, debemos señalar que no cabe duda que la tributación es importante para todo Estado e incluso indispensable dado que permite el cumplimiento del gasto público, por lo que resulta relevante que las normas tributarias sean exactas y claras, debiendo establecer claramente todos los elementos de la obligación tributaria.

Es en ese sentido que, Celórico (2002), precisa que, de forma general los impuestos deberían ser exactos y precisos para el contribuyente y para todas aquellas personas que se encuentran obligadas a realizar el pago del tributo, a efectos de que no exista arbitrariedad respecto a su pago, debiendo establecerse como elementos adicionales al de la obligación tributaria, la forma y modo de pago, así como, la cantidad que corresponde pagarse (Página. 37).

Es importante recalcar que al establecer la configuración de un tributo se tendrá que identificar claramente los hechos generadores de riqueza sobre la cual se impondría un tributo, es esta particular manifestación de riqueza que podría soportar la carga tributaria, constituyéndose en la capacidad patrimonial con la cual un sujeto podría aportar al fisco.

En la doctrina, hay posturas que optan por diferenciar al principio de capacidad contributiva y al de capacidad económica. Según Pérez Royo (2004), implica no simplemente como acatamiento de la igualdad formal, sino también como herramienta al servicio de la igualdad material (P. 36 y 37).

Conforme se ha expuesto a nivel doctrinario y jurisprudencial, este principio funciona como un límite y regla para gravar tributos donde realmente exista riqueza que pueda asumirla; y su cumplimiento obedece a otro principio como es el de solidaridad, en el cual todos aquellos con capacidad contributiva deben de manera solidaria aportar al Estado.

En caso un sujeto tenga la capacidad económica que le permita contribuir al gasto fiscal, la determinación y el cobro tributario, deberá efectuarse en aplicación el principio de igualdad, de tal manera que no sea una imposición arbitraria y discriminatoria, y por el contrario sea un acto de inclusión, en el que serán pasibles de imposición, aquellos que hayan realizado los hechos que la ley describe como manifestación expresa de riqueza sobre la cual se pretende gravar tributariamente.

Al respecto, Bravo (2013) indica que, lo que los legisladores deben regular son aquellas representaciones de manifestaciones de riqueza que revelan la existencia de capacidad contributiva. Este principio, conjuntamente con el de no confiscatoriedad e igualdad, establecen no sólo una directriz a la potestad tributaria del Estado, al ejercer dicha facultad, sino un contrapeso a ese poder, constituyéndose en preceptos de fondo para cautelar los derechos fundamentales de toda persona (Página 29).

El Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 2727-2002-AA/TC, señaló que:

Debe existir una proporción justa entre el deber a contribuir y en cuánto contribuir, ello está en función a la capacidad contributiva de las personas según lo dispuesto en el artículo 74 de la C. P. de 1993. En tal virtud, la capacidad contributiva, es la unidad de medida para imponer cargas tributarias; las cuales deben estar impuestas bajo criterios de razonabilidad y proporcionalidad; pues una cosa es determinar el hecho imponible susceptible de ser gravado y otro distinto es la tasa y la cuantía pasibles de ser soportados por la sociedad (Párr. 12).

De lo desarrollado en este capítulo, se tiene que, en cuanto al estado de arte, no se han identificado trabajos de investigación que hayan abordado específicamente la problemática que se está planteando en el presente trabajo; sin embargo, se ha encontrado tesis a nivel nacional e internacional en las que se pronuncian sobre la constitucionalidad del régimen de precios de transferencia, en las que concluyen que vulnera la capacidad contributiva al tener que tributar respecto de renta irreal o que no existe.

Asimismo, respecto a las presunciones, que son una especie de normas probatorias porque se utilizan cuando no existen pruebas suficientes para determinar el hecho imponible de la obligación tributaria, partiendo de un hecho conocido para deducir un hecho desconocido, que se relacionan entre sí. En las presunciones se han identificado diversos tipos, aplicándose para el presente trabajo de investigación las presunciones legales, que se encuentran contenidas en normas tributarias, las que, a su vez, se clasifican en relativas y absolutas, dado que tienen como característica principal, que admiten prueba en contrario y no admiten prueba en contrario, respectivamente. Es en este marco que se encuentra lo establecido en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta; toda vez, que presume que todo préstamo realizado genera intereses, es decir, que es oneroso, en principio, aplicables para partes independientes y partes vinculadas.

Adicionalmente, con relación a la normativa de precios de transferencia, se señala que son disposiciones que se aplican para aquellas transacciones que se realizan entre partes vinculadas y paraísos fiscales o países de baja o nula imposición tributaria, la que se encuentran establecidas en los artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo su fundamento en el principio de libre competencia y su origen en el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (Organización para la Cooperación de Desarrollo Económico). Siendo su principal finalidad enfrentar los probables perjuicios fiscales, ante la evasión o elusión fiscal que se realizan en los países en los que se generan las pérdidas o utilidades del impuesto a la renta, para lo cual se debe determinar el valor de mercado de las operaciones aplicando las normas de precios de transferencia. Cabe señalar que, en el presente trabajo solo se analizarán las operaciones realizadas entre partes vinculadas. Estas normas resulta relevante estudiarlas dado que en el último párrafo del artículo 26 de la referida ley se hace referencia a las normas de precios de transferencia para que se determine el valor de mercado del préstamo realizado entre partes vinculadas, entre otras; toda vez, que la aludida norma de presunción de intereses y la presunción relativa (admite prueba en contrario), se aplica solo a las partes independientes, cuestionamiento que se realiza y analizará en los capítulos siguientes del presente trabajo.

Finalmente, en referencia a los principios constitucionales tributarios, se manifiesta que éstos son límites a la potestad tributaria que tiene el Estado, para cuando crean normas; y, sirven como

garantías al respeto de los derechos de todos aquellos ciudadanos que les resulta aplicable dichas normas, encontrándose establecido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Siendo los principios a analizar para el presente caso, el de igualdad (tratar igual a los iguales y diferente a los diferentes, al momento de aportar para el financiamiento de los gastos públicos, en base a su capacidad contributiva), el de no confiscatoriedad (que los impuestos que corresponda pagarse no deben afectar la fuente productora de renta, no debiendo confiscar ni rentas ni propiedades), el de respeto a los derechos fundamentales de las personas (comprende todos aquellos derechos que se encuentran protegidos por la Constitución, por lo que ningún tributo puede afectar los derechos fundamentales que tenemos todos los ciudadanos) y el de capacidad contributiva (aunque no se encuentra reconocido expresamente en nuestra Constitución, sin embargo, su aplicación se encuentra reconocida; toda vez, que la carga tributaria a imponerse a los ciudadanos no debe ser confiscatoria, sino que debe estar acorde con su capacidad contributiva).

Teniendo como base estos principios se analizará la presunción de intereses en los préstamos a título gratuito entre partes relacionadas; toda vez, que podría haber vulneración del principio de igualdad. En primer lugar, porque la presunción que admite prueba en contrario solo es aplicable a partes independientes más no para partes vinculadas quienes deben aplicar los métodos de precios de transferencias. Esto según lo dispuesto por el último párrafo del Art. 26° de la LIR. En segundo lugar, porque a pesar de que las partes vinculadas o no pueden demostrar con medios probatorios los préstamos a título gratuito en cuyo caso no se provoca riqueza y no debe estar sujeta a tributación. Sin embargo, el legislador vulnera sin duda la igualdad y la capacidad contributiva respecto a las partes vinculadas.

CAPÍTULO II: LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INTERESES EN LOS PRÉSTAMOS A TÍTULO GRATUITO ENTRE PARTES VINCULADAS

Los países para seguir creciendo económicamente necesitan atraer financiamientos de parte de empresas no domiciliadas o del exterior, independientemente si estas son partes relacionadas o no. Sin embargo, se considera ciertas reglas aplicables mediante normas jurídicas para hacer comparaciones de los precios de transferencias según el principio de libre competencia para controlar adecuadamente el valor de mercado. Esto es vital para mantener el crecimiento económico y sostener la recaudación los siguientes años con un marco legal idóneo y eficaz que permita cobrar impuestos sobre las ganancias obtenidas realmente.

En efecto, cuando mencionamos este principio nos estamos refiriendo al análisis de comparabilidad que parte del supuesto que existen operaciones realizadas por otras empresas (no vinculadas), con las que se puede comparar, determinándose de esta forma si las operaciones realizadas entre partes que tienen vínculos se realizaron o no a valor de mercado.

Por ello, previamente a la aplicación del mencionado análisis se tiene que verificar que las características de las empresas y operaciones a compararse sean comparables dado que no pueden existir muchas diferencias entre las operaciones que se están comparando que afecten las circunstancias analizadas. Es decir, que cuando se aplique el análisis de comparabilidad en virtud del principio de libre competencia, se deberán considerar las diferencias que existen, a efectos de determinar si se pueden comparar ambas operaciones y verificar los ajustes que correspondería realizar para establecer las condiciones a valor de mercado.

Ahora bien, en nuestra legislación, este análisis de comparabilidad se encuentra regulado en el inciso d) del Art. 32-A de la LIR, debiéndose aplicar cuando se efectúe por lo menos uno de los siguientes supuestos:

- “Que las diferencias existentes entre las operaciones o características de las partes a compararse no afecten el precio, la contraprestación o la utilidad.

- Que a pesar de que existan las diferencias antes señaladas, las mismas puedan eliminarse mediante ajustes razonables” (LIR).

Adicionalmente a lo antes señalado, debe considerarse elementos que manifiesten la realidad económica de los negocios a compararse, elementos como: las condiciones contractuales, actividades o funciones económicas, condiciones del mercado o económicas, peculiaridades de las transacciones y/u operaciones, los planes estratégicos realizados para la penetración, ampliación y estabilidad en el mercado, entre otros.

De otra parte, en el artículo 110° del RLIR, precisa el análisis de comparabilidad, por lo que se tendrá en cuenta la naturaleza de la transacción y el método a usar y lo siguiente: formas de operaciones. El desarrollo o acciones económicas. Requisitos contractuales. Situaciones económicas, que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados y estrategias de negocios.

En esa misma línea, el párrafo final reformado por el artículo 33° del D.S. N.° 258-2012-EF, se expresó: “es posible la influencia en la determinación del precio y el inicio de las pérdidas declaradas en caso ser parte de pérdidas adicionales generadas en operaciones comparables o son la consecuencia de condiciones concretas de años pasados”.

De este modo, se advierte la necesidad de un análisis profundo sobre los mercados donde se evidencia el precio y las pérdidas para efectos de su tratamiento en las operaciones conexas a los PT según la regulación de la LIR y su reglamento.

Por ende, estas normas deben ser interpretadas sistemáticamente para su correcta aplicación en casos concretos. Por eso es indispensable que las normas jurídicas respeten los principios constitucionales en su contenido y en su aplicación. En el caso de nuestro estudio sobre la vulneración de los principios de igualdad conexo con la capacidad contributiva concerniente a la determinación de IR en casos de préstamos a título gratuito, dado que consideramos que al no existir una ganancia que gravar no se puede someter a imposición a sujetos que prueben que no obtuvieron ganancia bien como partes relacionadas o no.

2.1. Los préstamos a título gratuito

Los ciudadanos dentro de un estado constitucional tienen garantizados sus derechos fundamentales y obligaciones como el deber de contribuir al sostenimiento a los gastos públicos, que implica el pago de tributos en condición de igualdad y según su capacidad contributiva cada vez que consuman, adquieran patrimonio y obtengan ganancias. Esto es, fuentes de riqueza sometidas a imposición. Por lo que las normas que crean o se realicen modificaciones en la legislación tributaria, no pueden imponer tributos si no existen estas fuentes de riqueza.

En el caso del IR se somete a imposición la riqueza denominada “ganancia real o existente” que se generan en operaciones económicas mediante diversos contratos o actos entre partes relacionadas o no relacionadas. Entre estos contratos puede darse el contrato de mutuo o préstamo que cuyos resultados económicos pueden ser sometidos imposición en cuanto a la ganancia existe.

Concerniente al préstamo establecido en el artículo 1648° del Código Civil Peruano, precisa que en el mutuo una de las partes (mutuante) se obliga a entregar a la otra parte (mutuatario), un monto o cantidad determinado de dinero o bienes consumibles, recibiendo como contraprestación bienes similares en calidad o cantidad.

Por lo regulado en la norma citada los ciudadanos pueden contratar préstamos sin precisar si debe contar con intereses o no. Por lo que dependerá de las partes configurar sus contratos según las condiciones que pacten como onerosos o gratuitos.

Por su parte, según la legislación, en el inciso a) del artículo 15° del Reglamento de la LIR, precisa en que: “sólo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver” (RLIR).

Igualmente, según los incisos b), c), d) y e) del Art. 15° de la LIR, se norma los casos en los que “no se considerarán préstamos: pagos por cuenta de terceros por ley, entregas de sumas a

depósito de cualquier tipo, adelantos y provisiones de fondos, los retiros en dinero efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas según lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR” (RLIR).

Sobre los intereses, en el Art. 26° de la LIR indica que, sería interés a aquella diferencia que existe entre aquel monto tomado por el deudor y el mayor monto devuelto por este, salvo que se demuestre lo contrario.

Sin embargo, “existen definiciones sobre los intereses desde varias perspectivas, así tenemos, por un lado, económico, es el rendimiento o pago por usar capital; por otro lado, según ley, son los frutos civiles de un crédito; y, por último, desde la contabilidad, son los cargos por usar efectivo o mantenimiento por la deuda”. (Villanueva, 2008. P. 285)

Adicionalmente, Navarro y Nave explican: “que intereses es la recompensa por el capital entregado a otro por un plazo determinado, siendo importante que se haga por unidad de capital o tiempo. Se configura por la ley de la oferta y la demanda y los parámetros fiscales y monetarios del Estado”. (Villanueva, 2008. P. 285)

Según lo mencionado, cuando exista un préstamo puede pactarse intereses o no como contraprestación, de ser el caso sin intereses solo se devuelve el monto dado en préstamo; no obstante, lo dispuesto en el artículo 26 de la LIR, para efectos tributarios, se presume intereses de todos los préstamos en dinero otorgados, aplicando una presunción sobre un supuesto ingreso ficto generado, salvo que pueda demostrarse con libros contables que efectivamente no existió pago de intereses, disposición que solo es aplicable cuando la operación de financiamiento es realizado entre partes independientes.

Ahora bien, como antecedente se puede precisar que los servicios de financiamiento (préstamos) a título gratuito se encuentran relacionados con las normas de PT en la LIR desde el 2001, mediante Ley N° 27356. En cuanto a la regulación de préstamos gratuitos se inicia en enero de 2006, de la siguiente manera:

➤ **Ejercicios 2001 a 2003:**

El artículo 32° de la LIR señalaba:

En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Se puede advertir, que este artículo, tal como está redactado, no prevé la posibilidad que la prestación de los servicios sea a título gratuito sólo a título oneroso, los mismos que deben ser a valor de mercado (LIR).

Por otro lado, el artículo 26° de la LIR establecía que:

Se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés (...). Agrega que el interés no debía ser inferior a la TAMN que publica la Superintendencia de Banca y Seguros y que Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior. Tal como se puede observar este artículo ya establecía una tasa de intereses presunto, pero no precisaba si se aplicaba a partes independientes o a vinculadas, por lo que bien podría entenderse que esta disposición se aplicaba a ambos (LIR).

Por ende, fluye con claridad que durante los años 2001 al 2003 los servicios gratuitos no estaban incluidos a las disposiciones de valor de mercado establecido en el Art. 32° de la LIR ni a las normas de PT. Así mismo, para efectos del IR, como regla general, se presumía que todo préstamo generaba determinados intereses, pero admitía prueba en contra (según libros contables), Esto es, que se aplicaba la presunción relativa. Además, se establecía excepciones a esta presunción de intereses, la cual era aplicable para todos, de manera general.

➤ **Ejercicios 2004 v 2005:**

El párrafo final del Art. 26° de la LIR fue modificado por el artículo 17 del D.S. N° 945, en vigor del 1 de enero de 2004, incorporando una precisión para que dicha disposición no se aplique cuando las transacciones se realizan entre partes vinculadas, que a la letra dice:

Las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes se aplicarán en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo. De verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32° de esta Ley. (LIR)

Al respecto, el numeral 4 contenido en el artículo 32 de la LIR, que también fue reformado por el D. Leg. N° 945, señalaba que efectos del IR, se considera valor de mercado, para aquellas operaciones efectuadas por partes relacionadas y con países considerados como paraísos fiscales, los montos de las operaciones que se hubieran realizado o acordado con o entre terceros en operaciones similares con lo indicado en el Art. 32-A de la mencionada ley.

Adicionalmente, se modificó el párrafo primero del artículo 32 de la LIR, en la que se establecía los casos en las que se aplicaba el valor de mercado, agregándose, que se realizarán ajustes para ambas partes cuando hay sobrevaluación o subvaluación; sin embargo, no se tenía la certeza de si aplicaba para operaciones de financiamiento a título gratuito entre partes relacionadas.

Se incorpora párrafo final mencionado, pero no se logró la obligación de aplicar la normatividad de PT establecida en el numeral 4 del Art. 32° de la LIR, a los servicios prestados a título gratuito; toda vez, que el Art. 32° de la ley en referencia no fue reformado, lo que involucraba que regulación de valor de mercado y la de PT no tendrían efecto para valorizar ese tipo de transacciones.

Por ende, a partir del 01 de enero de 2004, se continuaba aplicando la regla general, la que presume intereses cuando se realizan préstamos a cualquier título; sin embargo, se admitirá prueba en contrario cuando la operación se realiza entre partes independientes, en la medida que el deudor se pueda demostrar con libros de contabilidad que es el préstamo es a título gratuito, es decir, que

esta presunción relativa no se aplicará cuando se trate de partes relacionadas, debiendo aplicarse lo establecido en el núm. 4 del Art. 32 de la LIR (se determina valor de mercado), la que no pudo aplicarse en la práctica por cuanto el Art. 32 de la LIR no precisaba que era aplicable para préstamos gratuitos.

➤ **Ejercicios 2006 a la fecha:**

El 1 de enero de 2006, se publicó la Ley N° 28655, la que cambió el primer párrafo del artículo 32° de la LIR, establecía de forma general el valor de mercado para todas las operaciones, indicaba se resultaba aplicable a los préstamos otorgados a título gratuito, por lo que se procederá a aplicar el valor al de mercado en el IR, cuando hay sobrevaluación o subvaluación.

Posteriormente, el último párrafo del Art. 26 de la LIR fue modificado por el Art. 6° del D.Leg. N° 1112, en vigor a partir del 01 de enero de 2013, en la que extendía el ámbito de la aplicación de esta presunción de intereses, para los países considerados paraísos fiscales. Adicionalmente, indicaba expresamente que se aplicaban las normas de precios de transferencia, para aplicar el valor de mercado de las operaciones realizadas entre dichas partes, prevista en el Art. 32°-A de la referida ley.

Esto significa, que, a partir del 01 de enero de 2013, se sigue presumiendo intereses cuando se realizan préstamos a título oneroso o gratuito (como regla general) y admitiendo prueba en contrario para cuando la mencionada operación es realizada entre partes independientes. Adicionalmente, se amplía la no aplicación de esta norma, no solo para partes vinculadas, sino también para cuando las transacciones se realicen con paraísos fiscales, entre otros (establecido en el núm. 4 del artículo 32 de la LIR), para lo cual se aplicará las disposiciones de PT, de acuerdo con lo previsto en el Art. 32-A de la mencionada Ley.

De esta forma, dado que, el núm. 4 del Art. 32° de la LIR es modificado por el artículo 3 del D. Leg. N° 1381, en vigor desde el 1 de enero de 2019, se amplió aún más, los sujetos a los que no se le utilizarían la presunción de intereses (según los libros de contabilidad), establecida en el último párrafo del artículo 26 de la LIR señalando:

Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperante o de baja o nula imposición; o que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial; los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32°-A (LIR).

Es indispensable indicar que en el caso de préstamos a título gratuito entre parte relacionadas no se ha regulado específicamente que se aplique intereses presuntos ni menos prevé la posibilidad de admitir prueba en contra, mientras que si se regula para las partes independientes.

De la evolución normativa de los artículos 26 y n. 4 del art. 32 de la LIR, se concluye que “la determinación de las reglas de precios de transferencia a los préstamos gratuitos, regulada en el artículo 32-A de la LIR, adquiere plena eficacia a partir del 1 de enero de 2006, la que se basa en las Directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, específicamente en su artículo 9”. (Castillo, 2008. Página 186 y 187)

En esa línea, actualmente la regulación vigente no ha considerado que constituye servicio al interno de un grupo, por lo que se considera que los préstamos a título gratuito efectuados entre partes relacionadas se deberían realizar a valor de mercado, por lo que se procederá a realizar el ajuste correspondiente. En relación con ello, en el inciso c) del artículo 32°-A de la LIR en la que se indica que los contribuyentes a quienes se les aplica deben ser domiciliados o residentes en el país.

Es así como se entiende, que dicha regulación que pretende introducir una garantía para los contribuyentes en la medida que estos ajustes apliquen a ambas partes, es decir, que por un lado se va a determinar un mayor ingreso el que deberá adicionarse en la DDJJ anual, para efectos del IR, con lo cual se pague impuesto sobre este monto; y, por otro lado, el contribuyente procederá a deducir un mayor gasto en la declaración jurada anual, por el que se disminuirá el IR a pagar.

En tal virtud, la Administración Tributaria verifica el incumplimiento de la aplicación de los precios dentro de un esquema de libre competencia, está facultada para efectuar las correcciones del caso, ejecutando los ajustes al valor de las operaciones realizadas, para efectos del IR. Últimamente, los ajustes que realiza la administración sólo tienen efectos tributarios por lo que no modifican el valor que para efectos contables corresponderán reconocer las partes en sus operaciones, es decir, que esto es un ajuste extracontable.

2.2 Criterios para establecer partes vinculadas

Cuando se tiene partes vinculadas o relacionadas, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 24° del RLIR, inmediatamente nos surge la idea de tener que aplicar las normas de PT señaladas en el Art. 32°-A de la LIR, pero ello no es del todo correcto dado que según la legislación peruana se aplicarán estas normas en la medida que la valoración convenida estableciera un pago del IR en nuestro país, por debajo al que hubiera concernido por determinación del valor de mercado.

En esa perspectiva, por lo dispuesto en el Art. 32° de la LIR, en los asuntos de ventas se precisa que:

Aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestaciones de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, a efectos del impuesto, será el de mercado. En el mismo se precisa que en el caso de las transacciones entre partes relacionadas, el valor de mercado será el precio y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes relacionadas en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares (LIR).

Estando así, nos preguntamos ¿quiénes son partes relacionadas? Siendo, la respuesta que, la vinculación se establece cuando exista la relación entre dos o más empresas, siendo concluyente el dominio de forma directa o indirecta en la decisión de las transacciones.

Por su parte, el inciso b) del artículo 32-A de la LIR indica que son partes vinculadas cuando las personas, empresas o entidades participan de forma directamente o indirecta en la administración, control o cuando cada una de ellas intervienen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

Asimismo, los casos de vinculación se encuentran normados en el artículo 24° del Reglamento de la LIR.

Al respecto, Picón (2008) ha agrupado los supuestos de vinculación en función de tres criterios básicamente:

- **Vinculación de capital:** Este tipo de vinculación existe, básicamente, cuando una PN o PJ es propietaria de más de treinta por ciento del capital de una empresa, de manera directa o indirecta, de tal forma que pueda controlar ejercer control en su empresa o entre otra empresa controladora, entre otros casos.
- **Vinculación de dirección:** Este tipo de vinculación existe cuando dos empresas cuentan con personas encargadas de la dirección, que puedan influir sobre acuerdos financieros, operativos o comerciales; o, cuando las personas encargadas de la dirección puedan ejercer influencia en las disposiciones que adopten los órganos de administración.
- **Vinculación de control:** Este tipo de vinculación existe cuando una empresa realice el ochenta por ciento o más de sus operaciones (venta de bienes, prestación de servicios u otro) con una PN, PJ o entidad, siempre que las referidas transacciones resultan ser no menos de treinta por ciento de las compras de la otra parte (Pp. 32 -34).

En tal virtud, para la Administración Tributaria es relevante determinar si las partes contratantes en operaciones económicas por prestamos son o no son partes relacionadas. Según la doctrina citada las partes se pueden relacionar por el capital, la dirección o control con porcentajes o según las prácticas que acojan los órganos de administración.

2.3 Intereses presuntos en la LIR

Cuando nos referimos a los intereses regulado en la LIR, es aquella renta presunta que se crea como resultado del otorgamiento de préstamos sin intereses entre partes relacionadas, ya sea entre personas domiciliadas o no, aplicándose lo señalado en los artículos 26°, 32° y el 32-A° de la LIR, siendo los casos que se pueden dar:

1. Entre partes vinculadas domiciliadas: En principio todo préstamo debe ser a valor de mercado, en aplicación del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto significa que si estamos ante préstamos a título gratuito, entre partes vinculadas domiciliadas, la SUNAT procederá a ajustarlos, tanto para el adquirente como para el transferente, de acuerdo a las normas de precios de transferencia a fin de determinar el valor de mercado de dichas transacciones señalado en el artículo 32-A de la Ley en mención.

En ese sentido, la parte o las partes ya sean personas naturales o jurídicas, que participan en un contrato de mutuo, en la práctica podrían pactar o no intereses por el préstamo, pero para efectos del impuesto a la renta deberán calcular los intereses sobre valores distintos por considerar que lo acordado no respeta la regla de valor de mercado.

El ajuste indicado lo efectúa el que presta la suma incluyendo en su DDJJ anual en el periodo realizado, de este modo, el interés debe estar a valor de mercado para hacer el pago previamente determinado del IR.

Es importante señalar que en estos supuestos no resulta aplicable el artículo 26° de la LIR, con la finalidad que pueda probar a la SUNAT que el préstamo se hizo sin intereses al deudor y, por ende, no corresponde ajustar a valor de mercado dado que la norma exige que todas las operaciones con las relacionadas deben ser a valor de mercado (LIR).

Al respecto, hay que señalar que, el art. 26° de la LIR establece que:

En caso del impuesto se presume, salvo prueba en contrario compuesta por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la TAMN que publique la SBS. (...). Las normas indicadas en los párrafos anteriores no serán de aplicación cuando se trate de las transacciones previstas en el numeral 4 del artículo 32° de esta ley, las que se sujetarán a las normas de precios de transferencia a que se refiere el art. 32°-A de esta ley (LIR).

Al respecto, en el numeral. 4 del artículo 32° de la LIR se precisa que:

Se entiende como valor de mercado, para las operaciones entre partes relacionadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, a los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran sido pactados con o entre partes no relacionadas en operaciones similares, en condiciones iguales, según lo establecido en el art. 32-A de la LIR (LIR).

De los artículos antes citados se evidencia que entre partes independientes sobre los préstamos se prevé la posibilidad de no aplicar la presunción establecida siempre y cuando se demuestre que efectivamente no se cobró intereses; mientras, que si la misma operación se realiza entre partes vinculadas debe aplicarse la presunción de valor de mercado, no dándoles la posibilidad de demostrar que no hubo intereses. Es decir, para las partes independientes se admite prueba en contrario, pero para las partes vinculadas no, tratamiento diferencial que a primera vista sería totalmente arbitrario, pero tendría su justificación en la siguiente explicación:

En el caso de préstamos entre partes independientes: Uno deduce gastos, por los intereses que pagó; y, el otro oculta los ingresos que obtuvo como consecuencia del cobro de intereses. Por ello, la Administración Tributaria, pide que se demuestre que no se cobró intereses, para evitar que le engañen. Se quiere lograr equidad y evitar la tensión de tener que verificar que se cobró intereses. Para ello se pide demostrar que no hubo cobro de intereses dado que ambos tienen intereses independientes.

En cambio, en los préstamos entre partes vinculadas (dependientes): las partes llevan formal y jurídicamente el precio (intereses del préstamo) a un nivel que violentan la base imponible, por lo que la Administración Tributaria lo que quiere es que ambos, que tienen un mismo interés, lleguen a un nivel de presunción que certifique que sus operaciones se realizarán como si fueran partes independientes. Esto, debido a que ambos van a fijar un precio basándose fundamentalmente en su interés de grupo, por ello en la LIR le manda al ajuste.

Lo antes señalado justificaría, desde una perspectiva tributaria, las razones de porque existe el tratamiento diferenciado para cuando las operaciones (préstamos) se realizan entre partes independientes y entre partes vinculadas, básicamente a la determinación de aceptar prueba en contra y la determinación de la presunción para la aplicación del valor de mercado. Sin embargo, desde una perspectiva constitucional-tributaria la aplicación diferenciada del principio presunción de valor de mercado vulnera el principio de igualdad entre administrados o contribuyentes porque no concede un procedimiento igualitario a las empresas independientes y a las partes relacionadas.

Adicionalmente, de lo previsto del párrafo final del artículo 26 de la LIR y el numeral 4 del art. 32 de la mencionada ley, se entendería que, PT es aquel mecanismo mediante el cual el Estado pretende controlar que los precios de las transacciones, que se efectúan entre partes relacionadas, sean a valor de mercado, considerándose como se fueran de transacciones realizadas entre partes independientes o no vinculadas. Sin embargo, es importante precisar que la aplicación de los PT se aplica con la finalidad de sincerar el precio de mercado que implica una carga probatoria. Así no es factible utilizar ficciones que ciegan la verdad económica y crean una verdad legal sobre rentas irreales. También, se puede decir que la transferencia está ligada a la provocación de riqueza en un mercado, es necesario que se busque la verdadera realidad económica con una determinación en base cierta y si no es posible, con la presunción que admita prueba en contrario.

Ahora bien, de lo anterior se puede precisar que el propósito de la aplicación de las disposiciones de PT es impedir que los acuerdos contractuales y/o comerciales que realizan las partes vinculadas no perjudiquen tributariamente al país en el que se generan las utilidades. Y el objetivo es tener elementos suficientes para determinar y/o verificar que esas operaciones son reales y que los precios sean a valor de mercado, en el momento en el que se celebraron y/o

pactaron. En caso de préstamos a título gratuito no se provoca riqueza y por lo que la sospecha de evasión o elusión deben admitir prueba en contrario para no cegar su existencia por el mero hecho de una ficción o presunción absoluta. El legislador no puede decidir que se pague donde no hay riqueza sin admitir prueba en contrario. Más aún si para la aplicación de comparables se debe considerar la teoría de la prueba, porque todo lo que se requiere para transparentar las transacciones requiere la presentación de medios probatorios tanto por la SUNAT y el contribuyente para que se aplique los PT.

Por tanto, de acuerdo con Arts. 26 y 32 de la LIR, se puede interpretar que la presunción iuris tantum por intereses de préstamos a título gratuito, solo es aplicable a las partes independientes, más no para las partes relacionadas a quienes se excluye, porque no se permite a estos la prueba en contra, lo que podría vulnerar el principio de igualdad juntamente con el de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, como se denota a continuación.

2.4 Criterios establecidos sobre préstamos a título gratuito

En este apartado se citan los pocos casos en los cuales se han pronunciado el Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional e informes emitidos por SUNAT. Esto obedece en la mayoría de las veces que estos entes solo hacen control de legalidad sobre las normas tributarias y no analizan si estas vulneran principios constitucionales como el de igualdad o capacidad contributiva. En la vía administrativa solo se verifica la correcta aplicación de la ley y reglamento en sus propios términos y no se puede ir a aspectos de índole constitucional como en la vía judicial o ante el Tribunal Constitucional.

➤ Tribunal Fiscal

Seguidamente citaremos resoluciones del Tribunal Fiscal en las cuales se ubican algunos criterios relacionados a los temas de nuestro estudio:

- **“Resolución del Tribunal Fiscal N° 02112-5-2019:** El colegiado preciso que no correspondía que la Administración en el ejercicio 2005 aplicara la regla del valor de

mercado prevista en los artículos 32° y 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para el caso de la operación de financiamiento realizada por la recurrente con su empresa vinculada no domiciliada en la cual no se había pactado el pago de intereses, toda vez que en dicho ejercicio no se contemplaba en el ámbito de aplicación de dicha regla el supuesto de la prestación de servicios a título gratuito; por lo que procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.” (Tribunal Fiscal).

- **“Resolución del Tribunal Fiscal N° 12603-8-2011:** La Administración reparó intereses presuntos al haber determinado movimientos en la cuenta 16 – cuentas por cobrar diversas -, por los cuales no se cobraron intereses y señaló que las copias simples presentadas por la recurrente en la fiscalización no son fehacientes. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que las copias simples de libros de contabilidad del deudor son válidas para desvirtuar el reparo, pues los libros contables del deudor no son de su propiedad.” (Tribunal Fiscal).
- **“Resolución del Tribunal Fiscal N° 1603-8-2011:** La Administración reparó intereses presuntos al haber determinado movimientos en la cuenta 16 – cuentas por cobrar diversas a vinculadas -, por los cuales no se cobraron intereses y señaló que las copias simples presentadas por la recurrente en la fiscalización no son fehacientes. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que las copias simples de libros de contabilidad del deudor son válidas para desvirtuar el reparo, pues los libros contables del deudor no son de su propiedad.” (Tribunal Fiscal).
- **“Resolución del Tribunal Fiscal N° 13688-2-2008:** La realización de la operación del préstamo definido como entrega de dinero condicionado a su devolución, debe ser demostrada, tanto por la Administración Tributaria respecto a la existencia como por la recurrente respecto a la inexistencia de intereses presunto.” (Tribunal Fiscal).
- **“Resolución del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005:** La recurrente no presentó libros contables de los deudores que acrediten que no pagaron intereses y que las personas

naturales tienen la condición de terceros respecto de la empresa, por lo que resulta de aplicación la presunción de intereses prevista por la Ley”. (Tribunal Fiscal).

Tal como se puede advertir, de las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, la prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor es aceptada solo cuando se trata de préstamos gratuitos entre partes independientes.

Cabe precisar, que a la fecha no se han identificado resoluciones donde el Tribunal Fiscal resuelva casos sobre préstamos entre partes vinculadas, razón por la que no sabemos el criterio que adoptará en cuanto a este punto. Pero intuimos que solo se basarían en un control de legalidad por lo que este estudio es relevante de cara a una propuesta de cambio de la norma de la LIR como una posible solución al problema materia de investigación. También, porque la idea es no esperar que llegue un caso al Poder Judicial o Tribunal Constitucional luego de más de diez años para que recién se resuelva una norma que a todas luces resulta inconstitucional, por ende, vulnerable del principio de igualdad conexas con la capacidad contributiva.

➤ **Tribunal Constitucional**

Sobre el tema en particular no hay pronunciamientos expresos de parte del Tribunal Constitucional. No obstante, las siguientes sentencias evidencian los criterios que utiliza para el gravamen de la renta, siendo estos los siguientes:

- **“STC 0033-2004-AI/TC:** La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria.” (Tribunal Constitucional).

- **“STC 2727-2002-AA/TC:** El Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva, lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional”. (Tribunal Constitucional).
- **“STC 0033-2004-AI/TC:** En el caso del tributo precitado, solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.” (Tribunal Constitucional).

Si bien como anteriormente se explicó no contamos con casos resueltos sobre nuestro tema de investigación, si podemos citar algunas sentencias del Tribunal Constitucional en las cuales se puede observar cómo se vulnera el principio de igualdad conexas a la capacidad contributiva u otros principios constitucionales.

En efecto, según dicho colegiado, solo es posible cobrar IR cuando se respeta el principio de capacidad contributiva reconociendo un ingreso que efectivamente se obtuvo, caso contrario sería un impuesto inconstitucional como ocurrió con el Impuesto Mínimo a la Renta que gravaba patrimonio y no renta o ganancia. Lo mismo se declaró inconstitucional al anticipo adicional al IR porque en ningún caso resultaba una ganancia existe o real sino creado por el legislador sin considerar la verdadera capacidad contributiva, lo que trajo como resultado contrario a Estado de derecho.

Por tanto, como resumen de lo anterior se puede colegir que el legislador no ha previsto un artículo que prevea el supuesto de probar que realmente el préstamo fue gratuito una operación cuando en el caso que se realiza entre partes relacionadas. Sino de frente se debe aplicar las normas de precios de transferencia según el artículo 32-A de la LIR.

➤ **Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria**

En este apartado se citan informes de SUNAT sobre algunos aspectos del tema de investigación que nos permita una visión del lado del ente fiscal y de una interpretación limitada a la correcta aplicación de la ley más no desde una perspectiva constitucional:

- **“Informe N° 055-2003-SUNAT/2B0000:** El prestador de los servicios a título gratuito no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta, por los mismos.” (SUNAT).
- **“Informe N° 090-2006-SUNAT/2B0000:** Los servicios a los que se refiere el primer párrafo del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta comprenden tanto a aquellos realizados a título oneroso, como a aquellos realizados a título gratuito por empresas, los cuales deberán ser ajustados al valor de mercado a efectos del impuesto a la renta.” (SUNAT).
- **“Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000:** El ajuste previsto en las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, será de aplicación aun cuando la valorización convenida hubiera determinad un perjuicio fiscal en el país.” (SUNAT).
- **“Informe N° 119-2008-SUNAT/2B0000:** Tratándose de préstamos de dinero entre partes vinculadas domiciliadas, en los que no se pactan intereses, deben aplicarse las normas de precios de transferencia reguladas por el artículo 32-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de determinar el valor de mercado de dichas transacciones.” (SUNAT).

- **“Informe N° 090-2009-SUNAT/2B0000:** En el supuesto en que la Administración Tributaria, en aplicación del numeral 4 del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, formulara reparos al adquirente, determinando un menor monto de la operación realizada, no procede devolver o compensar el mayor impuesto pagado por el transferente por concepto de impuesto general a las ventas cuando se encuentre reclamada la acotación tributaria por parte del adquirente.” (SUNAT, 2022)

Los informes de SUNAT nos muestran temas conexos al tema de estudio que tienen algunos argumentos que han variado de acuerdo con las normas que se han seguido modificando sobre préstamos gratuitos.

En tal virtud, en relación con los préstamos otorgados a título gratuito entre partes relacionadas la SUNAT precisa que se aplica lo dispuesto en el artículo 32°-A de la LIR, sin dar la posibilidad de prueba en contra, provocándose la vulneración al principio de igualdad con las partes no relacionadas quienes si se les permite la prueba en contra. Dado que el control de legalidad que hace la SUNAT no es suficiente para determinar su inconstitucionalidad se requiere de un cambio normativo como la derogatoria de la norma.

CAPITULO III: DISCUSIÓN DE LA HIPOTESIS Y PROPUESTA

3.1. Discusión de la hipótesis propuesta

En esta parte del trabajo se discute sobre el problema planteado en referencia a nuestra hipótesis. Esto es, si la aplicación de las disposiciones de precios de transferencia para determinar el valor de mercado de los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas vulnera el principio de igualdad tributaria en el IR; toda vez, que a las partes independientes se les da la oportunidad de la presunción de prueba en contra, por lo que podría no pagar el impuesto al demostrar la gratuidad del préstamo, según el párrafo final del artículo 26 de la LIR.

Al respecto, debemos señalar, que el artículo 26 de la LIR, regula de manera general una presunción de intereses, que resulta de aplicación a todos los negocios de préstamo de dinero, partiendo de un supuesto general que todo préstamo de dinero es a título oneroso, por lo que si se quiere demostrar lo contrario (aplicando la presunción relativa o *iuris tantum*), se le permitiría siempre y cuando el préstamo se haya realizado entre partes independientes. Disposición que tiene como finalidad trasladar la carga de la prueba para facilitar de esta manera la labor de fiscalización de las Administraciones Tributarias (Tartarini, T. 2008).

Sin duda el legislador puede regular presunciones para trasladar la carga de la prueba a favor de la Administración Tributaria debido a que las fiscalizaciones que realiza son mucho después de efectuadas las operaciones económicas. Esta forma de regular debe tomar en cuenta los principios constitucionales en la ley para evitar vulneraciones en casos concretos o en abstracto en la propia ley.

Sin embargo, según lo normado en el párrafo final del artículo 26 de la LIR, si existe un préstamo realizado entre partes relacionadas, no se podrá aplicar esta presunción de intereses; toda vez que debe aplicarse las normas de precios de transferencia, prevista en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta. Es decir, que existe una norma especial para aquellas operaciones realizadas entre partes relacionadas, la cual es aplicable sobre normas generales de valoración (Tartarini, T. 2008).

De acuerdo con lo antes señalado, se puede apreciar que existe un trato diferenciado entre partes vinculadas y partes independientes. La discusión se centra en hacer notar normativamente esta diferencia con una interpretación sistemática y, a su vez, se precisa una prueba de proporcionalidad o ponderación para saber si resulta inconstitucional al vulnerar el principio de igualdad conexas a la capacidad contributiva, dado que no toda diferenciación de por sí resultaría inconstitucional.

En relación con el trato diferenciado entre partes vinculadas y partes independientes, es preciso indicar que el problema se generó al incluir el párrafo final del artículo 26¹, que preciso lo siguiente:

- Se aplica una presunción iuris tantum por intereses a los préstamos gratuitos a partes independientes, esto es, la prueba compuesta por la contabilidad del contribuyente. Si se prueba que es gratuito no está afecto a renta.
- Sin embargo, se excluyó de dicha presunción a las empresas vinculadas, en las cuales será de aplicación las disposiciones de precios de transferencia. En cuyo caso siempre estaría afecto a renta, no pudiendo probar en contrario. (LIR)

En efecto, el artículo 26° precisa que “para aplicar el impuesto se presume, salvo prueba en contra, que todo préstamo en dinero devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Sin embargo, el último párrafo del artículo 26, se precisa que las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes no serán de aplicación cuando se trate de las transacciones previstas en el numeral 4 del artículo 32° de esta ley, las que se sujetarán a las normas de precios de transferencia a que se refiere el artículo 32°-A de esta ley” (LIR, 2023).

¹ Incorporado el último párrafo mediante el Decreto Legislativo 1112 de fecha 29 de junio de 2012

Al respecto, el numeral 4 artículo 32 se precisa que “para las transacciones entre partes vinculadas están sujetos a un régimen fiscal preferencial; los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32°-A”². (LIR, 2023)

Por ende, según el artículo 32°-A, “para la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta varias disposiciones, siendo una de ellas, el ámbito de aplicación, que señala que las normas de precios de transferencia se aplicarán a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas³”. (LIR, 2023)

De las normas glosadas, se puede deducir que la presunción relativa resulta aplicable a las partes independientes mas no a las empresas vinculadas. Es decir, a la primera se le aplica un interés presunto en base a la TAMN; o, si en el caso se prueba en contrario que el préstamo es gratuito, no paga el IR. Mientras que en la segunda por simple hecho de ser partes relacionadas se encuentra en el contorno de aplicación a las disposiciones de precios de transferencia, lo que implica que siempre paga el IR, incluso cuando estamos ante un préstamo gratuito donde no existe ganancia.

De otro lado, en relación con la constitucionalidad o no de la diferenciación de trato entre partes vinculadas o partes independientes por la aplicación a estos últimos de la presunción iuris tantum y no a los primeros. Es necesario mencionar que, si bien se justifica por la aplicación del deber de contribuir para hacer frente a la evasión tributaria, con la finalidad de asegurar la correcta recaudación que permita al Estado cumplir con sus fines. En esa misma medida, es importante que cuando se apliquen presunciones que admitan prueba en contrario, este debe aplicarse a todos los contribuyentes, resulten ser estas empresas vinculadas o partes independientes.

Sin embargo, debe entenderse según lo indicado en el inciso g) del artículo 3 del RLIR, el impuesto debe gravar ganancias reales; y, excepcionalmente presuntas, en las cuales siempre debe

² Numeral 4) modificado por el Artículo 3° del D. Leg. N° 1381, publicado el 24.8.2018.

³ Inciso a) modificado por el artículo 3° del D. Leg. N.° 1381, publicado el 24.8.2018.

darse la oportunidad al contribuyente el derecho a probar lo contrario para que no implique la vulneración del principio de igualdad tributaria cuando se pretenda hacer diferencias en razón a las personas.

Para entender este planteamiento, debemos remitirnos a la primera parte de lo descrito en el marco teórico, donde se desarrolló lo referente a los principios reconocidos o no expresamente en la Constitución Política, como son, igualdad tributaria, no confiscatorio, acatamiento de los derechos fundamentales de la persona y capacidad contributiva, existiendo un principio implícitamente reconocido, como el deber de contribuir.

El Estado constitucional nos permite mantener la fuerza normativa que representa la ley con respeto a los derechos fundamentales. Hace que los ciudadanos puedan tener la seguridad jurídica para crear condiciones vinculadas al desarrollo social y personal.

Por ello, para cobrar impuesto este debe ser creado por ley y respetando los principios constitucionales que son límites a la potestad tributaria. Entre los principios, los principios de igualdad y de capacidad contributiva resultan vitales para que los impuestos no sean confiscatorios.

Sin embargo, en algunos casos, los principios aplicables pueden ser parte de una prueba de ponderación para solucionar dichos casos, siendo un caso específico, la utilización del principio de proporcionalidad, que sirve para analizar si las normas en las que se afectan derechos fundamentales (como por ejemplo el de la igualdad) son constitucionales o no, para lo cual se evalúa la idoneidad de la medida, si es necesaria y proporcional (en sentido estricto).

De otra parte, en el artículo 74 de nuestra Constitución Política de 1993 se ha precisado que el Estado al ejercer su potestad tributaria debe respetar, entre otros, el principio de igualdad del cual podemos colegir que se desprende el principio de capacidad contributiva. Es decir, que los tributos deben ser aplicados a todos, pero según capacidad económica. Es ahí donde se precisa que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

De lo anterior, se debe considerar que todo impuesto debe ser determinado en base a la capacidad contributiva real o potencial, descartando la posibilidad de cobra tributos donde no exista dicha capacidad contributiva.

En efecto, la capacidad contributiva, según la STC 033-2004-AI/TC, emitida por el Tribunal Constitucional: “tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. Todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC 2727-2002-AA/TC).” (Fundamento 12).

Del mismo modo, a efectos de realizar una ponderación donde se analice el deber de contribuir con el principio de igualdad, se debe cumplir con ciertas fases, siendo éstas las siguientes:

“Se debe analizar si la medida que se examina tiene un fin constitucionalmente genuino que cimente la obstrucción en la esfera de otro bien constitucional. Así, confirmar la adecuación, aptitud o idoneidad de la indicada medida para conseguir el propósito indicada. Por ello, estimar la necesidad del medio aplicado, siempre que no haya otra forma para lograr el mismo fin y es menos lesiva. Luego, hacer el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, que viene a ser cierto equilibrio entre los beneficios que se logra con la medida y los daños o lesiones que de dicha medida se pueden derivar para la satisfacción de otro bien constitucional”. (Duran, 2006, p. 82)

Al respecto, Patón (2012), señala que los parámetros de enjuiciamiento para determinar una vulneración del principio de igualdad ante la ley, son: a) la existencia de una discriminación que atente contra el mencionado principio, sustentada en aspectos subjetivos e irrazonables, b) la necesidad de que exista, en primer lugar, la homogeneidad en los términos de comparación (debe demostrarse la existencia de hecho concreto que vulneraría el principio de igualdad); y, en segundo lugar, la justificación objetiva, razonable y proporcionada, de la diferencia de trato; y, c) la

aplicación de la regla de la generalidad de los casos en la interpretación jurídica, para verificar alguna vulneración del principio de igualdad. (pp. 64 al 80)

Asimismo, León (2021), evidencia que, en diversos países como Estados Unidos, Alemania e Italia, se realizan juicios de igualdad o sus equivalentes, mediante los que se evalúa la justificación constitucional de un trato diferenciado, no existiendo un modelo único para aplicar los juicios de igualdad diferenciados. Existiendo en el caso del Perú, diversa jurisprudencia relevante, en los que se analizaron aspectos generales como: la distinción de la igual como principio y derecho, diferenciación de la igualdad ante la ley y la igualdad en la ley; y, específicos como: caso de plaza vea (discriminación de personas con discapacidad visual), caso UPC (la posibilidad que las personas con discapacidad visual puedan acceder a examen oral para sustentar sus exámenes), caso PROFA (bonificación adicional para los magistrados titulares del Poder Judicial y del Ministerio Público), entre otros. (pp. 77-97)

Preliminarmente, debemos señalar que, con la regulación de las disposiciones de precios de transferencia, lo que el Estado quiere lograr es que tanto las partes independientes como partes vinculadas aporten en igualdad de circunstancias al financiamiento de los gastos públicos (sin privilegios o diferenciamentos). Por tanto, si se aplica una presunción de iuris tantum debe ser aplicable a todos los contribuyentes. Sin embargo, según el párrafo final del artículo 26 de la LIR esta presunción que admite prueba en contrario es solo aplicable a las partes independientes mas no a las partes vinculadas, cuya diferenciación está provocando la transgresión al principio de igualdad.

En esa perspectiva, la capacidad contributiva tiene conexión al principio de igualdad que limita los privilegios o discriminaciones. Por lo que evidentemente se enfrenta a la arbitrariedad de los actos de la Administración, que inspira a un sistema tributario justo y de una igualdad de hecho.

En efecto, la norma está construida como hipótesis de incidencia y cuando ocurre un hecho en la realidad y este se adecua a la hipótesis, origina un hecho imponible. Es ahí se nota la importancia que la riqueza que se grave debe ser real y actual.

En esa línea, en razón al principio de no confiscación conexo al principio de igualdad o con el principio de capacidad contributiva, que implica que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales (STC N.º 2727-2002-AA/TC). No se debe diseñar tributos o gravamen en el IR donde no existe renta o no se debe otorgar privilegios a sujetos sin una justificación constitucional. (STC N.º 00033-2004-PA/TC).

En ese sentido, resulta un trato diferenciado irrazonable lo regulado en el artículo 26º de la LIR, porque en relación con los empréstitos a título gratuito donde no existe una renta real, para las partes independientes se admite prueba en contrario, pero para las partes vinculadas no.

Para resolver si dicho tratamiento diferencial resulta inconstitucional frente al principio de igualdad, vamos a efectuar el test de proporcionalidad, para lo cual se utilizará sus tres subprincipios, que son: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, para ello, según lo señalado en el fundamento 33 de la STC N.º 045-2004-PI/TC, deberá realizarse los siguientes pasos:

1. Determinar la intervención en el principio de la igualdad
2. Determinar la intensidad de la intervención en el principio de la igualdad
3. Determinar la finalidad del tratamiento diferenciado
4. Analizar si el tratamiento diferenciado es idóneo
5. Examinar la necesidad del tratamiento diferenciado
6. Ponderar o evaluar la proporcionalidad del tratamiento diferenciado, en su sentido estricto.

En cuanto al primer paso, se va analizar si existe limitación de derechos subjetivos (medio) que está orientada a la obtención de una finalidad determinada, y si ésta, se considera como una intervención en el derecho a la igualdad.

En el presente caso, el artículo 26 de la LIR, establece de forma general la presunción de intereses, que es aplicable a todos los negocios que realizan préstamo de dinero, sin embargo, en su último párrafo se establece de forma textual que, *“Las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes no serán de aplicación cuando se trate de las transacciones previstas en el numeral*

4 del artículo 32° de esta ley, las que se sujetarán a las normas de precios de transferencia a que se refiere el artículo 32°-A de esta ley.”

Este último párrafo reconoce un tratamiento diferenciado para cuando las operaciones de préstamo de dinero lo realizan partes independientes y partes vinculadas (numeral 4 del artículo 32 de la LIR); es decir, que esta presunción de intereses se aplicará en función a si las partes intervinientes de la operación de financiamiento tienen o no vinculación.

En ese sentido, tendríamos, por un lado: que se aplicará la presunción de intereses establecida por el artículo 26 de la LIR para los préstamos realizados entre partes independientes; y, por otro, no se aplicará dicha presunción, debiendo aplicarse las normas de precios de transferencia, para cuando la operación se realiza entre partes vinculadas.

La relevancia de esta diferenciación radica en que la aplicación del artículo 26 de la LIR admite prueba en contrario, para demostrar que no se cobró intereses, por lo que no estaría obligado a pagar impuesto a la renta; en cambio, si se aplica las normas de precios de transferencia (artículo 32-A de la LIR), no permite demostrar que no hubo cobro de intereses, siendo la consecuencia, la obligación de pagar impuesto por la operación realizada.

En consecuencia, en este caso, la intervención en el principio de igualdad, consiste en la introducción de un tratamiento diferenciado, para cuando se realiza operaciones de financiamiento, entre partes independientes y partes vinculadas.

En relación al segundo paso, se determinará la intensidad de la intervención en el principio a la igualdad, pudiendo ser:

- Grave: cuando la discriminación es respecto de algunos preceptos establecidos en la Constitución (inciso 2 del artículo 2); y, su consecuencia es la limitación del ejercicio o goce de un derecho fundamental o constitucional.
- Media: cuando la discriminación es respecto de algunas normas establecidos en la Constitución (inciso 2 del artículo 2), siendo su consecuencia, la limitación del ejercicio

o goce de un derecho de rango meramente legal o el de un interés legítimo.

- Leve: cuando la discriminación es respecto de algunas disposiciones no establecidos en la Constitución, teniendo como consecuencia, la limitación del ejercicio o goce de un derecho de rango meramente legal o el de un interés legítimo.

En el presente caso, de lo señalado en el primer paso, se evidencia que la intensidad de la intervención es grave; toda vez, que este tratamiento diferenciado se sustenta en un motivo prohibido por la Constitución (artículo 2, inciso 2, condición económica); y, adicionalmente, tiene como consecuencia el impedimento de un derecho constitucional, que es el de la igualdad.

Respecto al tercer paso, se tiene que analizar cuál es el objetivo y finalidad constitucional del tratamiento diferenciado, es decir, lo que se quiere modificar (objetivo); y, lo que se logra con ese objetivo (realización u optimización de un derecho o principio).

Dado que en el caso en análisis se ha determinado que existe intervención en el principio de igualdad y que ésta es gravísima, se procederá a analizar la finalidad de este tratamiento diferenciado, establecido en el último párrafo del artículo 26 de la LIR.

Al respecto, debemos señalar que, el tratamiento diferenciado que se aplica cuando se realiza préstamos de dinero entre partes independientes y partes relacionadas, está orientada a impedir aquella evasión tributaria que podría existir en operaciones efectuadas entre partes relacionadas; toda vez, que existe la probabilidad que éstas puedan concertar precios, para aumentar gastos o disminuir ingresos, por la vinculación que existe entre ellas.

En el presente caso, la evasión tributaria es el problema que pretende ser enfrentado por el legislador a través de la aplicación de la presunción iuris tantum (admite prueba en contrario para demostrar que el préstamo se realizó a título gratuito) para las partes independientes; y, la utilización de las normas de precios de transferencia para que las partes vinculadas determinen el valor de mercado de la transacción, con la finalidad de asegurar la correcta recaudación para que el Estado cumpla con sus fines.

En cuanto al cuarto paso, la idoneidad que reside en la correlación de causalidad de medio a fin, el legislador ha discriminado con la norma entre partes independientes frente a partes vinculadas, usa como medio para combatir la evasión. Si bien el trato diferenciado tiene como fin constitucional el deber de contribuir, no resulta idóneo porque tanto entre partes independientes y partes vinculadas se puede presentar la evasión tributaria en menor o mayor medida.

En relación al quinto paso, con el examen de necesidad es más evidente que el trato diferenciado materia de análisis no ha justificado que existe como medio alternativo aplicar la presunción que admite prueba en contrario a todos los contribuyentes, puesto que resulta menos gravosos para ellos. De este modo se alcanza el mismo fin, dado que el deber de contribuir persigue luchar contra la evasión de donde venga y la prueba en contrario resulta más adecuado para alcanzar la verdad sobre el correcto pago de impuestos. Por ende, del medio empleado por el legislador y el medio de aplicar para todos la presunción sin discriminar, este último es más idóneo que el primero e incluso de menor intensidad respecto de la discriminación empleada por el legislador.

Respecto al sexto paso, sobre la proporcionalidad en sentido estricto o ponderación, lo que se debe comparar el grado de optimización del fin constitucional con la intensidad de la intervención en la igualdad. Por ello, en nuestro caso se compara el deber de contribuir con el ímpetu de la intervención de la igualdad del trato diferenciado entre partes independientes y vinculadas.

Ahora bien, en relación con el encuentro entre el principio derecho de igualdad y el fin constitucional de forma diferenciada que es el deber de contribuir, se puede precisar que será constitucional si resulta mayor la intensidad de la igualdad y mayor la intensidad del deber de contribuir.

Sin embargo, en el trato diferenciado contenido en el artículo 26 de la LIR que estamos analizando, resulta mayor el ímpetu de la afectación en la igualdad sobre la elaboración del deber de contribuir. La discriminación entre partes independientes a quienes se aplica la presunción de intereses por prestamos gratuitos con prueba en contrario y a las partes vinculadas que se les

excluye de esta presunción y se les aplica las disposiciones de precios de transferencia, hace que el deber de contribuir produce una discriminación con mayor intensidad al derecho a la igualdad de estas últimas.

Por ello, a la luz del test de ponderación consideramos que se ha quebrantado el principio constitucional de igualdad tributaria, en el Impuesto a la Renta, por las siguientes razones:

- Si bien se justifica por la aplicación del deber de contribuir y/o colaborar para luchar contra la evasión tributaria y fraude fiscal, con la finalidad de asegurar la correcta recaudación que permita al Estado cumplir con sus fines. En esa misma medida es importante que se apliquen presunciones que admitan prueba en contrario, para gravar la riqueza sobre rentas actuales y reales. Más no excluir de plano a las empresas vinculadas dado que no todas realizan sus transferencias por debajo del precio de mercado y, también, se puede probar en algunos casos la existencia de préstamos a título gratuito donde no existe renta.
- De otro lado, se dice que el Estado debe garantizar que la recaudación fiscal de los contribuyentes se realice en aplicación del principio de igualdad, es decir, que las partes vinculadas no deben obtener ventajas respecto a operaciones entre sí. De lo cual estamos de acuerdo, pero no se debe generalizar puesto que al admitirse prueba en contrario a las empresas vinculadas o no, tendrían la oportunidad de probar si se hizo transferencias por debajo del mercado o fueron prestamos gratuitos para no pagar el IR. Por ello, la exclusión a las empresas relacionadas con las partes no relacionadas estaría discriminando al realizar un trato diferenciado sin fundamento e irrazonable.
- Si ponderamos el deber de contribuir con el principio de capacidad contributiva, este principio implica que en la medida que exista manifestación de riqueza actual y real que podría soportar la carga tributaria, deberá aportar al fisco. Por ello, se justifica que la aplicación de una presunción que no admite prueba en contrario debe ser admitida también para las empresas vinculadas, para buscar la verdad, esto es, si hubo o no riqueza que gravar.

- Partiendo de lo antes señalado, concluiríamos que la exclusión de la presunción sobre los intereses con prueba en contra a las partes vinculadas no tiene su justificación constitucional, toda vez, que el trato diferenciado de la LIR resulta irrazonable, puesto que no garantiza el derecho de probar y menos aún se puede justificar con el deber de contribuir para someter a imposición riquezas que no ha sido sometido a verificación por parte del Estado, siendo frontalmente violatorio del principio de igualdad y del principio de capacidad contributiva.
 - Resulta una medida idónea aplicar una presunción iuris tantum que consienta prueba en contra sólo en el caso que se aplique a todos los contribuyentes, así sería adecuada para seguir luchando con la evasión, elusión o fraude fiscal, sin menoscabar la verdadera naturaleza del hecho imponible, que no es otra cosa que gravar riqueza actual y real y no ficticia o aparente.
 - En tal virtud, se determina que resulta proporcional la medida que aplique el Estado para recaudar los ingresos que le corresponda y cumplir con el mantenimiento de los gastos públicos, si respeta el bienestar igualitario de sus ciudadanos, mas no como ocurre en la LIR materia de estudio donde se discrimina a las partes vinculadas frente partes independientes aplicando solo a esta última la presunción iuris tantum en el último parrado del artículo 26 de la LIR, deviniendo en inconstitucional.
- **La presunción iuris tantum permite descubrir una renta real de modo indirecto en las operaciones de préstamos a título gratuito entre partes relacionadas o partes independientes.**

Preliminarmente, debemos recordar que la norma tributaria está construida como hipótesis de incidencia y cuando ocurre un hecho en la realidad y este se adecua a la hipótesis, origina un hecho imponible. Es ahí se nota la importancia que la riqueza que se grave debe ser real y actual.

En esa línea, en razón al principio de no confiscación conexo al principio de igualdad o que es lo mismo con el principio de capacidad contributiva. “El prorrato de los tributos ha de

realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias se deben dar cuando exista riqueza esto es a un sujeto que goce de capacidad económica” (STC N.º 2727-2002-AA/TC).

También, el Tribunal Constitucional peruano ha concluido que “siendo inconstitucional el IMR cuando no se verifica una renta, con mayor razón lo es el AAIR, pues éste resulta exigible a pesar de que bajo ningún supuesto de aplicación se genera una renta o ganancia” (STC N.º 00033-2004-PA/TC). Siempre respetando el principio de igualdad para someter con un impuesto a los ciudadanos.

De las sentencias mencionadas se puede señalar que el principio de igualdad y la capacidad contributiva limitan al legislador que las cargas tributarias deben ser aplicadas en riquezas existentes que se someta a imposición. Por lo que no se debe diseñar tributos o gravamen en el IR donde no existe renta y menos inventarse por ley.

Por ende, es la presunción relativa (*iuris tantum*), la que puede ser útil y aplicable para determinar si un préstamo realizado entre partes vinculadas es a título gratuito o no, porque independientemente del sujeto se traslada la carga de probar y solo cuando no se paga intereses no se para el IR, mientras que si el sujeto no prueba que es gratuito se debe pagar un interés presunto totalmente justificado porque el contribuyente no ha demostrado lo contrario.

De otro lado, “las presunciones que consienten prueba en contra (relativa) son constitucionales, por lo que podría aplicarse a los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas o partes independientes en igualdad de condiciones. Es por ello por lo que las presunciones que admite prueba en contra buscan establecer puentes para descubrir maniobras evasivas pueden ser adecuadas para lograr acercarnos a la verdad, partiendo de un hecho cierto hacia un hecho presunto o desconocido. Las presunciones con prueba en contra reverencian los principios constitucionales, según la aplicación de criterios lógicos” (Venegas, 2007, págs. 459 y 460).

Haciendo referencia a la doctrina, “mencionaremos a la casuística italiana en la que se

precisa el concepto de capacidad contributiva presunta la que está justificada con el uso de índices con el amparo de la lógica y de la racionalidad. Así las presunciones resultarían “razonables”. Es decir, contando con el criterio de la normalidad, según el cual los hechos seleccionados como índices manifiestos de capacidad económica sobrellevarían esa particularidad en la generalidad en cada caso” (Venegas, 2007, pág. 143-144).

Así, la utilización de la categoría de presunción relativa es constitucional, puesto que consiente la exposición de prueba en contra para que quien alegue un hecho la desvirtúe. De tal forma que el sujeto favorecido con la presunción no tendrá que probar solo está obligado en acreditar el hecho base para el traslado de esta.

De lo anterior, la ejecución de la presunción iuris tantum (que admita prueba en contra) podría emplearse para aquellos préstamos a título gratuito que se realicen entre partes vinculadas, con el propósito de aplicarse el IR renta sobre una real capacidad contributiva y en igualdad con las partes independientes.

3.2. Propuesta a la problemática planteada

En razón a lo analizado en el punto 3.1 del presente trabajo de investigación, el trato diferenciado o discriminación que existe en cuanto a la ejecución de la presunción de intereses en los empréstitos a título gratuito entre partes vinculadas y no vinculadas, contenida en el párrafo final del artículo 26 de la LIR, resulta inconstitucional a la luz del test de ponderación aplicado, por lo que el aporte del presente estudio sería plantear una propuesta de política legislativa, que reside en derogar el último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, que fue modificado por el Decreto Legislativo N° 945, el que establece que las partes no relacionadas pueden usar la prueba en contra para demostrar que los préstamos fueron gratuitos y, por ende, no pagar el IR. Mientras que las partes vinculadas que puedan demostrar que sus préstamos se dieron gratuitamente igual para el IR aplicándose lo dispuesto por el numeral 4) del Artículo 32° de esta Ley”.

En efecto, lo que se plantea es la derogación expresa para que la norma en cuestión cese en su vigencia y se aplique en adelante la prueba en contra tanto para partes no vinculadas o vinculadas buscando la aplicación del principio de verdad material y dejando de lado el trato diferenciado que vulnera el principio de igualdad conexas con la capacidad contributiva y sus efectos confiscatorios.

De este modo, la derogación del mencionado párrafo final del artículo 26 de la LIR permitirá que se aplique la presunción de intereses que consiente prueba en contra, tanto para las partes relacionadas como para las partes no relacionadas, cuando se trata de préstamos a título gratuito. Es así como se deja de lado el trato diferenciado que no tiene justificación constitucional y, además, con la aplicación de presunción de intereses que admite prueba en contrario sí se garantiza el deber de contribuir, así como el derecho del contribuyente a no ser discriminado o igualdad para el correcto pago de los tributos, pero principalmente tributar de acuerdo con la existencia de una real capacidad contributiva de los contribuyentes que realiza la operación de préstamo.

Por tanto, podemos colegir que la presunción que admite prueba en contra garantiza que no solo la Administración Tributaria cuente con información para esclarecer los intereses pactados entre las partes sean o no vinculadas, sino que busca una justicia tributaria constitucional en la cual nos permite tributar lo que corresponda en base al principio de igualdad conexas a la capacidad contributiva y no tributar cuando no se debe hacer, solo por calificar como parte vinculadas en el RLIR.

CONCLUSIONES

1. Que, la aplicación de las disposiciones de precios de transferencia para determinar el valor de mercado de los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas vulnera el principio de igualdad tributaria en el IR, en vista que a las partes independientes se les da la oportunidad de la presunción de prueba en contra lo que podría no pagar el impuesto al demostrar la gratuidad del préstamo, mientras que a las partes vinculadas no, según el párrafo final del artículo 26 de la LIR. Norma que fue materia del presente trabajo.
2. Que, si se vulnera el principio de igualdad después de haber realizado el test de proporcionalidad y que la posición de la SUNAT vía interpretación al aplicar la ley considera que, a los préstamos otorgados a título gratuito entre partes vinculadas, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 32°-A de la LIR, no admitiendo por ninguna circunstancia demostrar lo contrario, ello evidencia un trato discriminatorio con respecto a los préstamos realizado a título gratuito entre partes independientes o no relacionadas.
3. Que, mediante el principio de libre competencia, el Estado, para efectos fiscales, verifica que el valor asignado a las transacciones (venta de bienes, prestación de servicios, entre otros), que realizan partes vinculadas, sean los mismos que los aplicados por las partes independientes en operaciones similares, dentro del mismo mercado en libre competencia.
4. Que, la potestad tributaria que posee el Estado no es ilimitada dado que los principios previstos e implícitos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, como el de reserva de ley, igualdad tributaria, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, respeto de los derechos humanos, entre otros, tienen como principal objetivo el de limitar esta potestad del Estado, los mismos que garantizan el respeto de los derechos fundamentales de las personas, plasmados en la constitución, como el derecho al trabajo, la libertad del comercio, entre otros.
5. Que, el principio de igualdad en materia tributaria supone, por una parte, que los que tienen la misma capacidad contributiva paguen los mismos tributos; y, por otro parte, permite que

haya un trato desigual en la medida que se encuentre debidamente fundamentado. También, el principio de capacidad contributiva funciona como un límite y regla para gravar tributos donde realmente exista riqueza que pueda asumirla; y su cumplimiento obedece a otro principio como es el de solidaridad, en el cual todos aquellos con capacidad contributiva deben de manera solidaria aportar al Estado.

6. Que, de la evolución normativa de los artículos 26, 32 y su numeral 4 de la LIR, se concluye que la aplicación de las reglas de precios de transferencia a los préstamos gratuitos, establecida en el artículo 32-A de la LIR, adquiere plena eficacia a partir del 1 de enero de 2006.
7. Que, la aplicación diferenciada de las presunciones de intereses, para partes independientes (que admite prueba en contrario, constituida por libros de contabilidad) y vinculadas (que no admite prueba en contrario, debiendo aplicarse las normas de precios de transferencia para determinar el valor de mercado), en los préstamos a título gratuito, afecta la capacidad contributiva, por lo que vulnera el principio constitucional de igualdad tributaria en el Impuesto a la Renta.
8. Que, desde el punto de vista económico, el hecho de que una persona o empresa sea parte vinculada no es suficiente para que se aplique la presunción de intereses en todos los casos que se presente ante una fiscalización de préstamos a título gratuito, dado que si se admitirá prueba en contrario en algunos casos se puede acreditar que no se pactó intereses por lo que no existiría ganancia que gravar. Por ello, es importante derogar la norma que solo admite prueba en contrario a las partes independientes para que pueda ser aplicable también esta presunción a las partes vinculadas corrigiendo el trato diferenciado.
9. Que, se debería aplicar la presunción de intereses con prueba en contrario, en los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas, cuando se evidencie capacidad contributiva y no por la calidad del sujeto que realiza la operación, que en este caso es, cuando es parte vinculada.

10. El tratamiento discriminatorio o diferente para los servicios de financiamiento entre partes vinculadas y no vinculadas, podría desalentar la inversión extranjera de grupos multinacionales, lo que implicaría un perjuicio para el Estado peruano de manera general tal como se ha determinado en la prueba de proporcionalidad realizado en la presente investigación.
11. Que, se citan los pocos casos en los cuales se han pronunciado el Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional e informes emitidos por SUNAT, debido a que en la mayoría de las veces que estos entes solo hacen control de legalidad sobre las normas tributarias y no analizan si estas vulneran principios constitucionales como el de igualdad o capacidad contributiva. En la vía administrativa solo se verifica la correcta aplicación de la ley y reglamento en sus propios términos y no se puede ir a aspectos de índole constitucional como en la vía judicial o ante el Tribunal Constitucional.
12. Que, de acuerdo con criterios establecidos el Tribunal Fiscal, mediante sus resoluciones, se puede advertir que, la prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor es aceptada solo cuando se trata de préstamos gratuitos entre partes independientes.
13. Que, en el presente trabajo se plantea como una solución al problema que se derogue el párrafo final del artículo 26° de la LIR para los préstamos entre partes vinculadas, estableciendo la posibilidad de admitir pacto en contrario, esto es en la medida que se pueda demostrar con documentos fehacientes que efectivamente no se cobró intereses por el préstamo, por lo debería modificarse dicho artículo, eliminándose su último párrafo.
14. Que, la derogación expresa para que la norma en cuestión cese en su vigencia y se aplique en adelante la prueba en contra tanto para partes no vinculadas o vinculas buscando la aplicación del principio de verdad material y dejando de lado el trato diferenciado que vulnera el principio de igualdad conexo con la capacidad contributiva y sus efectos confiscatorios.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- Ataliba, G. (1987) Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima: Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario
- Bravo, J. (2013). Derecho Tributario Reflexiones. 1era. Ed. Lima: Jurista Editores.
- Bravo, J. (2010). Presunciones y ficciones en el Impuesto a la Renta”. Artículo publicado en el libro “Las presunciones y rentas fictas – Aspectos constitucionales y tributarios en el impuesto a la renta. 1era. Edición. Instituto Peruano de Investigación y desarrollo tributario. Ara Editores EIRL. Lima – Perú.
- Celorico, C. (2002). La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamentos de la Tributación. Madrid: Centro Interamericano de Administraciones Tributaria / Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda.
- Durán, L. (2006). La noción del deber constitucional de contribuir: un estudio introductorio. En Danós, J., Fernández, J., Urteaga, C., Sevillano, S. y Moreno, L. (Comité Eds.). Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolessi Möller. 1era. Ed. Lima: Palestra.
- Escribano, F. (2009). La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales. 2da. Ed. corr. y aum. Lima: Grijley.
- Landa, C. (2006). Los principios tributarios en la constitución de 1993: una perspectiva constitucional. En Danós, J., Fernández, J., Urteaga, C., Sevillano, S. y Moreno, L. (Comité Eds.). Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolessi Möller. 1era. Ed. Lima: Palestra.

- León, J. (2021). Derechos a la igualdad y no discriminación. 1era. Ed. Lima - Perú: Palestra.
- Menéndez, A. (2003). Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 4ta. Ed. España, Editorial Lex Nova.
- OCDE (2010). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Traducción al español patrocinada por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuesto en el marco del convenio de colaboración con la OCDE. 1era. Ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pérez, F. (2004). Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 14ava. Ed. Madrid: Ediciones S.L.
- Villegas, H. (1994). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Editorial de Palma.
- Villegas, H. (2003). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. 8va. Ed. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
- Yacolca, D. (2009). Derecho Tributario. 1era. Ed. Lima: Grijley.

Artículos

- Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo. (2001). Fijación de precios de transferencia. Colección ONU. Publicaciones de la sobre temas relacionados con los acuerdos internacionales en materia de inversión. Suiza: UNCTAD, N° 11 - 1.
- De la Vega, B. (2000). Algunos alcances acerca de los precios de transferencia. Lima: Themis. 41, 211-220.

- Fernández, I. (2008). Cuando corresponde aplicar los ajustes fiscales por precios de transferencia. Lima: IFA Grupo Peruano. PP. 215-228.
- Gamba, C. (junio, 2008). Algunos aspectos constitucionales sobre el régimen de precios de transferencia. Lima: IFA Grupo Peruano. PP. 229-261.
- García, M. (2008). La regulación de los precios de transferencia en el Perú: Se debe seguir avanzando. Lima: Ius Et Veritas. 36, 428-445.
- Haro, C. y León, Á. (junio, 2008). Dificultades prácticas en el análisis de precios de transferencia de las operaciones de financiamiento. Lima: IFA Grupo Peruano. PP. 307-314.
- Hernández, L. (1993). El Poder Tributario y la nueva Constitución. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N.º 24, 17-29.
- Picón, J. (junio, 2008). Manual de precios de transferencia. Lima: IFA Grupo Peruano. PP. 21-118.
- Quispe, T. y Guevara, G. (junio, 2008). Precios de transferencia como instrumento de control en la recaudación de impuestos: Algunas limitaciones en la determinación del valor de mercado. Lima: IFA Grupo Peruano. PP. 397-419.
- Röder, R. (junio, 2008). IX Jornadas Nacionales de Tributación – Ponencia General Tema 1: Precios de transferencia. Lima: IFA Grupo Peruano. PP. 123-164
- Serrano, F. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: Origen e implementación en un marco internacional y globalizado. Lima: Derecho PUCP. 72, 45-70.

- Tarsitano, A. (2014). El principio de capacidad contributiva como fundamento de la constitución financiera: Una visión doctrinaria y jurisprudencial. *Derecho & Sociedad*.43, 119-128.
- Toledo, P (noviembre, 2016). Jornadas Nacionales de Filosofía del Derecho. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como principio constitucional. Análisis con instrumental de la Teoría General del Derecho. Valdivia: Sociedad Chilena de Filosofía Jurídica y Social. PP 1-17.

Sentencias del Tribunal Constitucional

- Sentencia N° 0042-2004-AI/TC emitida el 13 de abril de 2005.
- Sentencia N° 0053-2004-PI/TC emitida el 16 de mayo de 2005
- Sentencia N° 5970-2006-PA/TC emitida el 12 de noviembre de 2007.
- Sentencia N° 7289-2005-PA/TC emitida el 03 de mayo de 2006.
- Sentencia N° 6089-2006-PA/TC emitida el 17 de abril de 2007.
- Sentencia N° 2016-2004-AA/TC emitida el 05 de octubre de 2004.
- Sentencia N° 2727-2002-AA/TC emitida el 19 de diciembre de 2003.
- Sentencia N° 5854-2005-PA/TC emitida el 08 de noviembre de 2005.
- Sentencia N° 001-2004-AI/TC emitida el 27 de setiembre de 2004.

Recursos Electrónicas

- Barrantes, C. (2008). Precios de Transferencia en el Perú. Lima: Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. 8, 1-37. En www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/8/Precios_de_Transferencia.pdf.
- Bettinger, H. (2005). Precios de transferencia. Sus efectos fiscales. México: Ediciones Fiscales ISEF S.A. 14ava. Ed. Ubicado en

https://books.google.com.pe/books?id=xZ_vNnzyxzsC&pg=PA199&lpg=PA199&dq=barrios+bettinger,+jose#v=onepage&q=barrios%20bettinger%2C%20jose&f=false.

- Donaires Sánchez, Pedro (2008). Los Sucedáneos De Los Medios Probatorios. Compendio de temas de derecho laboral. Grijley._
<https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/be5cd10046ed35679057f8199c310be6/T3-Derecho+procesal.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=be5cd10046ed35679057f8199c310be6>

- Mellado, J. (2009). Análisis constitucional de la implementación de reglas de precios de transferencia en Guatemala. (tesis). En <http://www.unis.edu.gt/ap/fetch/tesis-juan-izacc-mellado-waldheim.pdf>.

- OCDE (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio - versión abreviada. Madrid: Instituto de Estudio Fiscales. En http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es.

- OCDE (2010). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Madrid: Instituto de Estudio Fiscales. Ubicado en http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es#.WXpt5oQ1-Uk#page8

- OCDE (2003). Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Madrid: Instituto de Estudio Fiscales. Ubicado en <http://www.oecdbookshop.org/browse.asp?pid=title-detail&lang=en&ds=&ISB=9789264471382>.

- Patón, G. (2012), La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional Español. (Perú). Ubicada en <https://dokumen.tips/documents/igualdad-tributaria-gemma-paton.html?page=1>

- Villagra, R. (2020), Incidencia de las guías de precios de transferencia de la OCDE que recogen los resultados de las acciones 8 - 10 del plan BEPS como herramienta interpretativa en el Perú.
https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/20864/Villagra_Caymana_Incidencia_gu%C3%ADas_precios.pdf?sequence=1&isAllowed=y

- Rodríguez, J. (2005). Los precios de transparencia y su relación con el principio de capacidad contributiva. Tesis para optar su licenciatura en derecho con especialidad en derecho fiscal de la Universidad de las Américas Puebla (México). Ubicada en http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rodriguez_g_j/capitulo5.pdf.

- Zuzunaga del Pino, Fernando 2017 El principio de "Arm's Length" y el llamado "Sexto Método" en la fijación de precios de concentrados mineros peruanos. Tesis para optar el grado de Magister en Investigación Jurídica. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Consulta: 9 de diciembre de 2020.
http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9167/Zuzunaga_Del%20Pino_Principio_arms%20length_llamado%20%281%29.pdf?sequence=6&isAllowed=y