

# ***Algunos aspectos constitucionales sobre el régimen de precios de transferencia***

**CÉSAR M. GAMBA VALEGA<sup>(\*)</sup>**

## **I. FINALIDAD**

En los últimos años han sido abundantes las publicaciones doctrinales, nacionales y extranjeras, que se han encargado de la problemática del *transfer pricing* y de las respuestas de los Estados para luchar contra el fraude fiscal que se produce mediante el desvío de las utilidades hacia jurisdicciones más ventajosas que podrían efectuar algunas corporaciones sujetas a un mismo poder de decisión. En nuestro país este fenómeno se ha acrecentado con la puesta en vigencia del Decreto Legislativo N° 945 y de sus normas reglamentarias aprobadas por Decreto Supremo N° 190-2005-EF. Ambas normas aprueban un régimen de precios de transferencia que sigue las recomendaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Sin embargo, por alguna razón probablemente de orden práctico, tales estudios no se han abocado a analizar este tema desde una perspectiva constitucional. Es verdad que la regulación “específica” de los “precios de transferencia” en el Perú -y en cualquier otro país- requiere una especial atención, tanto por la enorme casuística que se produce en la práctica, cuanto por tratarse de normas bastante recientes (al menos en nuestro país, lo son) que requieren ser interpretadas y analizadas.

Pese a ello consideramos que no debemos desatender la problemática de carácter “constitucional-tributaria” que pueda generar el régimen actual de precios de transferencia en nuestro país, sobretodo acerca de su adecuación a los principios básicos recogidos por el texto constitucional. Como acertadamente afirma, EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA: «Hoy la Constitución domina no sólo el campo, relativamente estricto, de la justicia constitucional, sino la totalidad de la vida jurídica de la sociedad, con

---

(\*) Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros de Madrid, Abogado de la Universidad de Lima. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Lima, en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

un influjo efectivo y creciente». <sup>1</sup>

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional (TC) ha señalado que: *“La Constitución (...) termina convirtiéndose en el fundamento de validez de todo el ordenamiento instituido por ella. De manera que una vez que entra en vigencia, cualquier producción normativa de los poderes públicos e, inclusive, los actos y comportamientos de los particulares, deben guardarle lealtad y fidelidad. Ciertamente, no se trata sólo de una adhesión y apoyo que pueda ser medido o evaluado en el plano de la moral o la ética, sino también de una exigencia de coherencia y conformidad de la que es posible extraer consecuencias jurídicas. La infidelidad constitucional, en efecto, acarrea la posibilidad de declarar la invalidez de toda norma o acto, cualquiera sea su origen, según los alcances que el mismo ordenamiento constitucional haya previsto”*. <sup>2</sup>

A su vez, en la Sentencia N° 06089-2006-PA/TC, nuestro Alto Tribunal (esta vez sí, refiriéndose al ámbito tributario) ha declarado lo siguiente:

*“La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución -principio de supremacía constitucional (artículo 51)- y de los principios que ella consagra e informa. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto establecen que no se puede ejercer la potestad tributaria contra la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrario”*.

Por tanto, no se trata de analizar (sólo) el régimen “legal” vigente contenido en el artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) y en sus normas reglamentarias (RLIR), sino que nuestro objetivo será el de verificar si éste es acorde a la voluntad del constituyente.

Sabemos que la elección del tema implica un enorme riesgo de fracasar, máxime si consideramos que la ausencia doctrinal sobre el tema es bastante manifiesta. Por esta razón, debemos aclarar que las presentes líneas no constituyen un trabajo “acabado”, tampoco llegaremos a conclusiones determinantes; por el contrario, sólo pretende desarrollar algunas ideas como punto de partida para futuros trabajos similares. Esperamos alcanzar el objetivo propuesto.

---

<sup>1</sup> Vid., a E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ, Curso de Derecho Administrativo I, 8ª edición, Cívitas, Madrid, 1997, pág. 106.

<sup>2</sup> Vid., fundamento jurídico 2º de la Sentencia N° 0014-2003-AI/TC.

## II. “RESERVA DE LEY” EN MATERIA TRIBUTARIA Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El primer principio de carácter constitucional-formal que debemos confrontar con la regulación vigente de los “precios de transferencia” es el de la reserva de ley contenida en el artículo 74º de la Constitución.

### 1. La reserva de ley contenida en el artículo 74º de la Constitución Política del Perú

Como sabemos, el artículo 74º de la Constitución Política del Perú establece que *«los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo»*. A renglón seguido, la norma señala que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar, entre otros principios, el de «reserva de la ley».

Ambos preceptos recogen (de forma reiterada) una verdadera «reserva de ley» en materia tributaria, la cual constituye un mandato constitucional para que de manera «exclusiva» y «excluyente» sea una norma con «rango de Ley» la que regule (suficientemente) los principales elementos de las figuras impositivas.<sup>3</sup> De esta forma, la voluntad del constituyente es que determinado ámbito vital de la vida de los ciudadanos/contribuyentes deba ser “decidido” necesariamente por el “legislador”, y no por la Administración Pública mediante normas reglamentarias o actuaciones singulares.

Nuestro TC, siguiendo a la doctrina mayoritaria, viene reconociendo desde la Sentencia Nº 2762-2002-AA/TC, que la “reserva de ley” (en materia tributaria) debe ser analizada desde dos planos: horizontal y vertical.<sup>4</sup> El primero (plano horizontal) busca desentrañar los elementos del tributo o las materias que «necesariamente» deben venir configurados por una

---

<sup>3</sup> Excepción, claro está, de las tasas y contribuciones de carácter local y regional, las cuales se regulan por sus respectivas Ordenanzas, así como de las tasas (que corresponden a servicios prestados por el Poder Ejecutivo) y los aranceles, los cuales se regulan por Decreto Supremo. Ello por mandato expreso del artículo 74º de la Constitución.

<sup>4</sup> El profesor A. CUBERO TRUYO (La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional, en AA. VV., “Derecho Financiero Constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros”, Cívitas, Madrid, 2001, págs. 217 y siguientes) prefiere referirse a este mismo tema como la «doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria»: Una «relatividad en un primer sentido»: la reserva de ley no afecta «por completo» a toda la materia tributaria y una «relatividad en un segundo sentido»: la reserva de ley no afecta «por igual» a toda la materia tributaria.

norma con rango de ley; mientras que el segundo (plano vertical), debe analizar el grado de concreción -o densidad normativa- con que dichos elementos deben venir regulados en una norma con rango de ley.<sup>5</sup>

En cuanto al plano horizontal, señalar que la reserva de ley del artículo 74º no exige que absolutamente toda la materia tributaria deba venir regulada por una norma con rango de ley -lo cual, evidentemente sería utópico-. Por el contrario, en este plano la reserva de ley sólo alcanza a la creación de nuevos tributos, así como a la regulación de sus elementos esenciales (elementos de «identidad» y de «entidad» de la prestación tributaria).<sup>6</sup> Así, lo ha reconocido el propio Código Tributario en la Norma IV de su Título Preliminar, en que se efectúa un desarrollo constitucional de aquellas materias que se encuentran “cubiertas” por la reserva de ley.

En cuanto al plano vertical, cabe señalar que la reserva de ley tampoco es absoluta, al no exigir que las normas con rango de ley regulen las materias “cubiertas” de modo excesivamente riguroso, admitiendo, por tanto, remisiones a normas reglamentarias. Dicho en palabras del Alto Tribunal: “exigir una regulación extremadamente detallista o condiciones rigurosas en algunos casos concretos podría resultar antitécnico e, incluso, inconveniente para la propia protección de otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, como es el caso de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal”.<sup>7</sup> En efecto, una regulación extremadamente “densa” de los elementos cubiertos por la reserva de ley puede implicar un sacrificio innecesario de otros valores -también constitucionales- como la eficacia administrativa, la autonomía de los Gobiernos Locales, el carácter retribu-

---

<sup>5</sup> Vid., la Sentencia Nº 2762-2002-AA/TC, en cuyo fj. 9º se puede leer lo siguiente: «Este Tribunal, sin embargo, advierte que estas exigencias deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario. Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical».

<sup>6</sup> Sobre lo que prácticamente existe -con algunos matices- unanimidad en la doctrina. Vid., entre otros, F. PÉREZ ROYO (Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria, en HPE, núm. 14, 1972, pág. 233): «la reserva de ley cubre todos aquellos elementos que afectan a la **identidad** o a la **entidad** de la prestación» (la negrita en el original); también del mismo autor Derecho Financiero..., cit., pág. 44 y R. FALCÓN Y TELLA (La ley como fuente del ordenamiento tributario (artículos 10, 11 y 12), en Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, volumen I, IEF, Madrid, 199, pág. 210): «por establecimiento de un tributo ha de entenderse (...) la determinación (...) de aquellos elementos que afectan a la identidad y a la entidad -el an y el quantum- de la prestación» (la cursiva es del autor).

<sup>7</sup> Vid., el fj. 52º de la STC 06089-2004-PA/TC.

tivo (y no contributivo) de determinadas prestaciones coactivas, la lucha eficaz contra el fraude fiscal, entre otros.

En ese sentido, excepcionalmente, el plano vertical de la reserva de ley admite remisiones al reglamento -incluso respecto de elementos “cubiertos”-, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la norma con rango de Ley (habilitante), y el legislador cuente con una justificación objetiva y razonable para disponer tal delegación. Sin embargo, lo que sí se encuentra proscrito constitucionalmente es una delegación excesivamente “abierta” (habilitación en blanco) a la Administración Pública, para que sea ella la que regule las materias “cubiertas”, y no se cuente con una justificación razonable para ello.

Recientemente, el TC ha resumido su posición sobre la materia de la siguiente manera:

*“La Reserva de Ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley.*

*El grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.*

*La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio- comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).*

*En algunos casos, por razones técnicas, puede flexibilizarse la reserva de ley, permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la Ley la que establezca los límites al Ejecutivo.*

*Podrá afirmarse que se ha respetado la reserva de ley, cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente.*

*El máximo escalón posibilitado para regular excepcionalmente la materia será el Decreto Supremo y dentro de los parámetros fijados por ley. (FJ 12, STC 3303-2003-AA/TC, para la regulación de los sujetos pasivos)*.<sup>8</sup>

Teniendo en cuenta la finalidad del presente trabajo, podemos concluir que los elementos esenciales del tributo («identificadores» y «cuantificadores») no pueden ser “remitidos en blanco” a la Administración Pública, para que sea ella la que los “defina”, mediante actuaciones concretas o, si quiera, mediante el ejercicio de su potestad reglamentaria. Por el contrario, una remisión de elementos “cubiertos” a la Administración Pública, para ser constitucionalmente válida, requiere que sea de naturaleza extraordinaria, que se realice en forma subordinada a la ley (y no autónoma de ella) y que cuente con una justificación objetiva y razonable (por tanto, no debe obedecer a la comodidad administrativa o al capricho o antojo del legislador).

## 2. Base imponible y reserva de ley en materia tributaria

Nuestro Código Tributario no contiene una definición de “base imponible”, pese a que se refiere a la misma como “base para el cálculo” del tributo en su Norma IV.a). La finalidad de este precepto es “reconocer” que, desde el punto de vista constitucional, la “base imponible” constituye un elemento esencial del tributo, y, por tanto, se encuentra cubierto por la “reserva de ley”.<sup>9</sup> Por el contrario, en la legislación comparada sí existen normas que contienen una definición de “base imponible”. Así, por ejemplo, en la reciente Ley General Tributaria española (artículo 50º) la “base imponible” es definida como *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”*.

El profesor ALBERTO GÉNOVA GALVÁN propone acertadamente el siguiente concepto de “base imponible”: *“cifra que representa la magnitud o medida del aspecto del elemento material del hecho imponible que se considera indicativo de la capacidad contributiva que se sujeta a gravamen; y que, en unión con el tipo de gravamen, determina la cuantía líquida de la prestación tributaria”*.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Vid., el fj. 50º de la STC 06089-2004-PA/TC.

<sup>9</sup> Nótese que en este caso, como no podía ser de otra manera, la reserva de ley no deriva de una norma con rango de ley como el Código Tributario, sino exclusivamente del artículo 74º de la Constitución. Ello en virtud a que una norma con rango de ley no puede vincular al mismo legislador. En tal sentido, la Norma IV cumple más una finalidad “didáctica” que otra cosa.

<sup>10</sup> Vid., a A. GÉNOVA GALVÁN, El concepto de base imponible, en C REDF, núm. 43, 1984, pág. 350.

Como puede observarse, ambas definiciones nos permiten efectuar las siguientes reflexiones:

Primero, la base imponible es un elemento esencial del tributo, pues permite cuantificar al mismo (elemento de entidad de la prestación tributaria). Por tanto, sin lugar a dudas, se trata de un elemento reservado a la ley por el artículo 74º del texto constitucional, tal como ha sido reconocido expresamente por la Norma IV.a) del CT.

Así, lo reconoce en forma unánime la doctrina vigente, entre la que puede citarse a CÉSAR GARCÍA NOVOA, quien afirma que *“la base imponible constituye un elemento esencial en la cuantificación de los tributos variables, y, por tanto, un elemento esencial del tributo, sujeto al principio de reserva de ley”*.<sup>11</sup>

Pero, si bien es cierto que la base imponible constituye un elemento reservado a la ley, conviene señalar que ésta, por su naturaleza extremadamente técnica, podría, en nuestra opinión, bajo determinadas circunstancias excepcionales (por ejemplo, algunos regímenes especiales o simplificados), ser delegada a la potestad reglamentaria de la Administración Pública, para que, bajo determinados parámetros legales, pueda ser materia de “concreción” (en un claro régimen de colaboración entre la ley y el reglamento).

Segundo, la relación entre “hecho imponible” y “base imponible” resulta innegable, a tal punto que la segunda (base imponible) se constituye en la medida del primero (hecho imponible). Debe, pues, existir una “congruencia lógica y jurídica” entre ambas, quedando, por tanto, el legislador impedido de desnaturalizar el “hecho imponible”, introduciendo normas que lo cuantifiquen sin tener en cuenta la verdadera riqueza sometida a imposición.<sup>12</sup>

Lamentablemente, son muchos los casos en los que nuestro TC se ha visto obligado a declarar inconstitucional un tributo por esta falta de coherencia (entre “hecho imponible” y “base imponible”). Son conocidas por todos, las sentencias emitidas por el Alto Tribunal, en que se reconoce la inconsti-

---

<sup>11</sup> (el subrayado es nuestro). Vid., a C. GARCÍA NOVOA, Capítulo IV: Elementos de cuantificación de la obligación tributaria, en AA.VV., en La Nueva Ley General Tributaria, Cívitas-Thomson, Madrid, 2004, págs. 213 y ss.; concretamente pág. 216.

<sup>12</sup> Así, lo reconocen expresamente J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO (Curso de Derecho Financiero y Tributario, 17ma. Ed., Tecnos, Madrid, 2006, pág. 268), para quienes “la base imponible constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos” (la cursiva en el original).

tucionalidad del Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) y del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR), en los que el vicio precisamente se fundamentó en una clara discrepancia lógica entre la riqueza sometida a gravamen (renta neta de las empresas) y la forma de cuantificar ésta (activos netos). Por decirlo, en palabras del TC, la declaración de inconstitucionalidad de ambos tributos se debió a la *“incongruencia de un medio impositivo (activos netos) con los fines que persigue el legislador tributario (renta)”*.<sup>13</sup>

El hecho imponible y su cuantificación (base imponible) están, pues, unidos en forma indisoluble.

Tercero, la base imponible también permite cuantificar y materializar la capacidad económica sometida a gravamen, la misma que se encuentra descrita en forma abstracta en la formulación del “hecho imponible”. Sobre este punto, el profesor RAFAEL CALVO ORTEGA señala que *“la base imponible cuantifica la capacidad económica que necesariamente tiene que manifestar, que expresar, el propio hecho imponible”*.<sup>14</sup>

2.1 Los “precios de transferencia” como mecanismo para determinar la “base imponible” del IR en el caso de operaciones entre partes vinculadas o cuando media un paraíso fiscal - No como una facultad administrativa

Como es sabido, el primer párrafo del artículo 32º de la LIR establece con criterio general la regla del valor de mercado. Su tenor literal es el siguiente:

*“Artículo 32º.- En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.*

(...)”.

A renglón seguido, la norma establece que el “valor de mercado”, en los casos de “transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia

---

<sup>13</sup> Vid., la STC Nº 03797-2006-PA/TC.

<sup>14</sup> Vid., a R. CALVO ORTEGA, Curso de Derecho Financiero - I. Derecho Tributario. Parte General, 10ma. Ed., Thomson-Cívitas, Madrid, 2006, pág. 186. Sobre la capacidad económica volveremos en el punto III.



o a través de países de baja o nula imposición [numeral 4)] debe considerarse como “los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares”, para lo cual efectúa una remisión expresa al régimen establecido por el artículo 32º-A de la LIR.<sup>15</sup>

Nótese que la norma señala expresamente que los ajustes, por sobrevaluación o subvaluación, son “competencia” de la Administración Tributaria, por lo que una interpretación literal de la norma permitiría concluir que tales ajustes se encuentran reservados al ente administrativo, quedando los contribuyentes impedidos (por no ser los destinatarios de la norma) de ajustar sus operaciones en caso -que como consecuencia de la aplicación de los métodos de valoración aplicables- los “precios” no se adecúen al principio de libre competencia.

Evidentemente, el problema planteado no es estéril, pues en esta primera interpretación, el contribuyente del impuesto seguiría obligado a valorizar sus operaciones (para efectos contables y tributarios) conforme a los “precios” pactados con su contraparte, pese a tratarse de partes vinculadas o de un residente en un paraíso fiscal, y que los valores fijados no han sido acordados de conformidad con el valor de libre competencia. Si fuese válida esta interpretación, sólo la Administración Tributaria estaría facultada a efectuar los ajustes correspondientes.

En el Impuesto de Sociedades español vigente hasta el 31 de diciembre de 2006<sup>16</sup> se planteó exactamente la misma cuestión, llegando a concluirse que “los ajustes sólo pueden ser realizados por la Administración”, pues

---

<sup>15</sup> Se trata del principio *arm's length* o de libre competencia, definido en el documento denominado “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributaria” de la OCDE -siguiendo al artículo 9º del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio- de la siguiente manera: cuando “(...) dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían obtenidas por empresas independientes, las utilidades que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia [where “conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly”]. Vid., el glosario de las Directrices OCDE, 2001, pág. G-1.

<sup>16</sup> Antes de la modificación establecida por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

dicha legislación admitía que únicamente sea ésta -y no el sujeto pasivo- quien pueda “valorar tales operaciones por su valor de mercado”.<sup>17</sup> A partir del 01 de enero de 2007, en nuestra opinión, ya no es posible llegar a la misma conclusión, habida cuenta que la nueva regulación -contenida en el nuevo artículo 16º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades - LIS (vigente desde el 01 de enero de 2007)-, ya no condiciona la aplicación de las reglas de valoración en caso de operaciones con partes vinculadas, al ejercicio de potestad alguna por parte de la Administración Tributaria.

Una comparación de ambos textos normativos nos permitirá aclarar lo dicho:

<p>Texto vigente hasta el 31.12.2006 Real Decreto Legislativo Nº 4/2004</p>	<p>Texto vigente a partir del 01.12.2007 Según modificación dispuesta por Ley 36/2006</p>
<p>Artículo 16. Reglas de valoración: Operaciones vinculadas.</p> <p>La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando al conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación. (...)”.</p>	<p>Artículo 16. Operaciones vinculadas.</p> <p>1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.</p> <p>2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. (...)”.</p>

Nótese que la primera norma (vigente hasta el 31 de diciembre de 2006) condicionaba expresamente la aplicación de las reglas de valoración (en el

<sup>17</sup> Vid., a J. MARTÍN FERNÁNDEZ, Las operaciones vinculadas en el nuevo Impuesto de Sociedades, en QF, núm. 15, 1996, pág. 40.

caso de operaciones con partes vinculadas) al ejercicio de una potestad de comprobación por parte de la Administración Tributaria; mientras que con el segundo texto normativo, es el contribuyente -ya no la Administración- el llamado a cuantificar la base imponible de acuerdo con el principio de libre concurrencia. En este segundo caso, pues, nos encontramos ante una norma que regula base imponible del Impuesto sobre Sociedades; específicamente, su valoración.

En nuestro país, WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ analiza la problemática generada por la “escasa precisión” del artículo 32º de la LIR, concluyendo que ésta no constituye una “facultad de la Administración Tributaria para ajustar (las) bases imponibles”, sino que se trata de una norma de “valoración de la base imponible del IR que debe ser aplicada por los contribuyentes en la autoliquidación del IR”.<sup>18</sup>

Por nuestra parte, consideramos que las reglas contenidas en los artículos 32º y 32º-A de la LIR obligan a los contribuyentes a “valorizar” sus operaciones con partes vinculadas y con sujetos residentes en paraísos fiscales, aplicando el principio de libre concurrencia. Por tanto, se tratan de normas que regulan la base imponible del IR en determinadas circunstancias, con total independencia de si la Administración Tributaria efectuó o no algún ajuste.

Ello nos permite llegar a las siguientes conclusiones (preliminares):

- 1º) Los artículos 32º y 32º-A de la LIR contienen una forma “específica” de valorizar o cuantificar la base imponible del IR, aplicable en los supuestos de operaciones entre partes vinculadas o cuando medie un paraíso fiscal (sobre la base del principio de libre concurrencia).<sup>19</sup>
- 2º) Estas reglas específicas de valoración (de la base imponible) prescin-

---

<sup>18</sup> Vid., a W. VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Precios de Transferencia y el IVA, pág. 2 (se cita versión impresa).

<sup>19</sup> Por tanto, se trata de una de las formas específicas de valorizar la base imponible (o uno de sus elementos) a que alude el artículo 74º del CT, cuyo tenor literal es el siguiente:

**“Artículo 74º.- VALORIZACION DE LOS ELEMENTOS DETERMINANTES DE LA BASE IMPONIBLE**

Para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas”.

Precisamente, el artículo 32º-A de la LIR constituye una de las normas específicas que señala como excepción el artículo 74º del CT.

den del valor contable de la operación (regla general),<sup>20</sup> sustituyéndola, únicamente para efectos tributarios, por el resultado que se obtenga de la aplicación de los métodos de valoración contenidos en el artículo 32º-A.e) de la LIR (precio normal de mercado entre partes independientes).

3º) Estas reglas “específicas” de cuantificación de la base imponible deben ser aplicadas directamente por los contribuyentes obligados, con prescindencia de cualquier actuación administrativa. Por su parte, la Administración Tributaria se encuentra facultada a controlar el correcto cumplimiento de esta obligación en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización recogidas en los artículos 62º y siguientes del Código Tributario (en adelante CT).

4º) Las normas contenidas en el artículo 32º-A de la LIR no constituyen normas de carácter presuntivo; es decir, su aplicación no conlleva a una determinación de la obligación sobre base presunta (la Administración no “estima” el *an* y el quantum de la obligación tributaria a partir de un “hecho base”). Por el contrario, la aplicación de estas normas implican una determinación de la obligación tributaria sobre base cierta [artículo 63º.1) del CT], considerando que sólo implican “valorizar” las operaciones a un quantum distinto a su valor contable (el que se obtiene de la aplicación del principio de libre concurrencia).

2.2. Las reglas “específicas” de valorización de la base imponible en el caso de operaciones entre partes vinculadas y cuando medie un paraíso fiscal como elemento “reservado” a ley - Consecuencias prácticas

Ya dijimos que las normas contenidas en el artículo 32º-A de la LIR constituyen reglas que regulan uno de los elementos esenciales del IR en determinados casos específicos (supuestos de vinculación y operaciones desde y hacia paraísos fiscales), nada menos que el de la “base imponible” del IR.

La conclusión ineludible de esta afirmación es que las normas que se encargan de su determinación se encuentran “cubiertas” por la reserva de ley contenida en el artículo 74º de la Constitución. Al tratarse de un ámbito reservado a ley (plano horizontal), caben efectuarse las siguientes apreciaciones:

1º) En el plano normativo

El régimen de precios de transferencia debe encontrarse regulado “sufi-

---

<sup>20</sup> De acuerdo con los artículos 33º de RLIR y 223º de la Ley General de Sociedades.

cientemente” en normas con rango de ley (plano vertical), a efectos de evitar que las disposiciones reglamentarias sean las que finalmente “decidan” o “cuantifiquen” la base imponible del IR, en los casos en los que proceda su aplicación.

Ello significa que en esta materia no pueden existir delegaciones “en blanco” a las normas reglamentarias, pues sino se produciría un “vaciamiento” de la reserva de ley, no querido ni admitido por el constituyente.

A lo más, tratándose de una materia extremadamente técnica (como es la determinación de la base imponible del IR, tratándose de operaciones vinculadas y cuando medie un paraíso fiscal), podría existir un régimen de “colaboración” entre la ley y el reglamento, de tal suerte que éste último se limite a “complementar” de forma subordinada (no autónoma) las disposiciones contenidas en la Ley.

2º) En el plano de las actuaciones administrativas singulares - La ausencia de discrecionalidad administrativa

Pero la reserva de ley no sólo limita la posibilidad que las materias cubiertas sean reguladas (en forma independiente) por normas reglamentarias, sino también elimina cualquier posible actuación discrecional por parte de la Administración encargada de su aplicación.

En efecto, así como las materias reservadas a ley no pueden ser entregadas “incondicionalmente” a la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo, éstas tampoco pueden ser delegadas a la Administración Tributaria para que sea ella la que fije a su libre arbitrio (mediante actuaciones administrativas concretas) el quantum de la base imponible de las operaciones que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del artículo 32º-A de la LIR.

Efectivamente, la reserva de ley en materia tributaria viene, pues, a proscribir cualquier actuación administrativa de carácter discrecional en torno a la definición de los elementos esenciales del tributo, entre ellos, la base imponible de las operaciones incluidas en el régimen de precios de transferencia.

En la doctrina es común encontrar opiniones, en el sentido que la reserva de ley en materia tributaria proscribiera cualquier margen de discrecionalidad administrativa, toda vez que ésta exige un grado de concreción suficiente que elimina cualquier “libertad decisoria” administrativa. Así, por ejemplo, CECILIO GÓMEZ CABRERA sostiene lo siguiente:

*“(...) la norma que confiere la potestad puede otorgar ésta con carácter discrecional, pero esta discrecionalidad, en ningún caso, podrá*

*afectar aquellos aspectos cubiertos por la reserva (de ley) (...). Es decir, que las concretas potestades que la Administración actúa en el curso de los procedimientos tributarios pueden ser discrecionales, salvo que tengan por objeto aplicar los elementos esenciales del tributo o bien exigir prestaciones personales -pues tanto la aplicación de aquéllos como la exigencia de éstos han de efectuarse de acuerdo con la voluntad del legislador-. La aplicación de los elementos esenciales del tributo -es decir, el acto de liquidación- y el quomodo de la exigencia de los deberes formales son, así, actos reglados, respecto de los cuales la reserva de ley impide -o debería impedir- cualquier grado de discrecionalidad.<sup>21</sup>*

Por tanto, cuando nos referimos al régimen de precios de transferencia, debemos entenderlo en sus términos exactos, como un conjunto de normas que no le confieren ningún poder decisorio a la Administración para optar entre una u otra cosa (poder discrecional). En ese sentido, cuando la Administración Tributaria “comprueba” (fiscaliza) la base imponible de una operación incluida dentro del ámbito de aplicación de los precios de transferencia, no cuenta -o, en todo caso, no debería contar- con ningún margen de libertad administrativo (que le permite optar entre varias soluciones); por el contrario, se encuentra vinculada rígidamente a la ley (potestad reglada). Así, lo exige expresamente nuestro texto constitucional.

Posiblemente, el único resquicio de discrecionalidad administrativa en esta materia sea el que se encuentra relacionado a la decisión de efectuar o no una fiscalización sobre las bases imponibles calculadas por los contribuyentes (en los casos que resulte de aplicación el régimen de precios de transferencia). Pero aparte de ello, no puede ni debe existir algún margen de libertad administrativa, toda vez que -repetimos- nos encontramos ante la definición de un elemento esencial del tributo (el de la base imponible del IR en determinadas situaciones específicas).

### 2.3 La elección del método de determinación de los precios de transferencia: ¿potestad discrecional o reglada? - La importancia de la motivación

---

<sup>21</sup> (el subrayado y el añadido entre paréntesis son nuestros). Vid., a C. GÓMEZ CABRERA, La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. 91 y 92. En el mismo sentido, se pronuncia A. ORENA DOMÍNGUEZ (Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pag. 36), para quien la reserva de ley “supone que los elementos esenciales del tributo (...) han de venir regulados por una norma con naturaleza de ley, limitándose de esta forma la discrecionalidad de la Administración en su función normativa” (la cursiva es nuestra).

El artículo 32º-A.e) de la LIR regula los métodos que deben utilizarse para la determinación de los precios de transferencia. Se trata de los métodos aceptados por la OCDE;<sup>22</sup> sin embargo, lo que llama la atención es que el precepto no establece una preferencia en el uso de los mismos.

En efecto, el encabezado de la referida norma es el siguiente:

**e) Métodos utilizados**

*Los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación:*

*(...)”.*

Una lectura aislada del precepto podría llevarnos al error de considerar que cualquier método de los que describe el precepto puede ser válido en cada caso concreto, confiriendo, por tanto, una potestad discrecional a la Administración para que elija “libremente” cualquiera de los métodos ahí señalados. Abona a favor de esta tesis la utilización de la alocución “cualquiera de los (...) métodos internacionalmente aceptados”.

Así, por ejemplo, el artículo 16º.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades española -siguiendo los lineamientos OCDE- establece un orden de preferencia en la utilización de los métodos, anteponiendo aquéllos denominados “tradicionales” [precio libre comparable (CUP),<sup>23</sup> coste incrementado (CP)<sup>24</sup> y precio de reventa (RP)].<sup>25</sup> Por su parte, los métodos transaccionales [distribución del resultado (PSM)<sup>26</sup> y margen neto del conjunto de operaciones (TNMM)]<sup>27</sup> sólo son aplicables en “segundo orden”, es decir, “cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no pueden aplicarse los métodos anteriores (tradicionales)”.

En el mismo sentido, se ha pronunciado la OCDE en el *Transfer Pricing*

---

<sup>22</sup> Como son: 1) El método del precio comparable no controlado; 2) El método del precio de reventa; 3) El método del costo incrementado; 4) El método de la partición de utilidades; 5) El método residual de partición de utilidades; y, 6) El método del margen neto transaccional.

<sup>23</sup> Comparable uncontrolled price method (CUP).

<sup>24</sup> Cost plus method (CP).

<sup>25</sup> Resale price method (RP).

<sup>26</sup> Profit split method (PSM).

<sup>27</sup> Transaction net margin method (TNMM).

*Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations* (en adelante, Las Directrices OCDE) en su apartado 2.49:

*“Los métodos tradicionales son los medios más directos para establecer si las condiciones en las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas cumplen el principio arm’s length. Consecuentemente, los métodos tradicionales son preferibles a otros métodos. Sin embargo, las complejidades de los negocios pueden poner dificultades prácticas en la forma de aplicar los métodos tradicionales. En esas situaciones excepcionales, donde no hay datos disponibles o los datos disponibles no son de calidad suficiente como para confiar solamente en ellos o en todos en los métodos tradicionales, puede llegar a ser necesario tratar si y bajo qué condiciones pueden ser utilizados otros métodos”.*<sup>28</sup>

Conviene entonces plantearse la cuestión relativa a si esta falta de jerarquización de los métodos incurrida por el legislador nacional, puede ser considerada como una facultad discrecional a favor de la Administración Tributaria.

Y la respuesta a esta cuestión es que, aún cuando consideramos aconsejable que el legislador hubiera establecido una “prioridad” u “orden” en la utilización de los métodos, que evitara cualquier margen de duda sobre el tema, en nuestra opinión, la adopción del método no constituye una elección “libre” por parte de la Administración ni del contribuyente.

En efecto, cualquier margen de discrecionalidad sobre la materia “desaparece” con la “regla del mejor método” contenida en el mismo artículo 32º-A de la LIR, y ratificada en el artículo 113º del RLIR.

Por tanto, el arbitrio administrativo (y también del contribuyente) es, prácticamente, inexistente, cuando la propia norma obliga a adoptar “el método que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación”, para lo cual se fijan una serie de pautas relacionadas al giro del negocio, calidad y cantidad de la información disponible, el grado de com-

---

<sup>28</sup> Vid., las Directrices OECD, 2001, pág. II-17: “2.49 Traditional transaction methods are the most direct means of establishing whether conditions in the commercial and financial relations between associated enterprises are arm's length. As a result, traditional transaction methods are preferable to other methods. However, the complexities of real life business situations may put practical difficulties in the way of the application of the traditional transaction methods. In those exceptional situations, where there are no data available or the available data are not of sufficient quality to rely solely or at all on the traditional transaction methods, it may become necessary to address whether and under what conditions other methods may be used (...)”.



parabilidad entre partes, transacciones y funciones, nivel de ajustes, entre otros.

En nuestra opinión este mismo razonamiento ha sido desarrollado en la doctrina española -refiriéndose a la denominada “comprobación de valores”- por JUAN IGNACIO MORENO FERNÁNDEZ, quien afirma lo siguiente:

*“En la comprobación de valores no existe discrecionalidad (...). Hay un concepto jurídico indeterminado: el valor real (discrecionalidad técnica). En su determinación existen varias opciones que parecen a priori otorgar un ámbito de decisión a la Administración: la elección de uno de los medios entre los varios posibles (discrecionalidad instrumental). Pero no es cierto. De los métodos de valoración, en cada caso particular, habrá uno y sólo uno que se ajuste al fin de la norma (el valor gravado)”.*<sup>29</sup>

En ese sentido, debemos descartar de plano cualquier margen de discrecionalidad administrativa en la elección del método, resultando obligatorio que, en cada caso:

- 1º) Se deba probar qué método es el “mejor”, atendiendo a las características especiales de cada contribuyente; y,
- 2º) Se debe explicar las razones por las que no procede aplicar los demás métodos (sobretudo, los “tradicionales”, que son “preferibles” sobre los demás, según los criterios desarrollados por la OCDE).

Todo ello implica que deba existir una adecuada justificación y motivación del método empleado. En ese sentido, si la Administración, en ejercicio de sus poderes de fiscalización y verificación, decidiera modificar el método utilizado por el contribuyente, deberá justificar exhaustivamente esta decisión, descartando cualquier “fórmula general o vacía de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto”, tal como indica expresamente el artículo 6º de la Ley Nº 27444, de Procedimiento Administrativo General.

La motivación, entonces, se convierte en un elemento vital que justifique la elección del método (y también el descarte de los inaplicables) por parte de la Administración (en caso de fiscalización), proscribiendo así cualquier posible discrecionalidad en relación al método aplicable para la determinación de la base imponible del IR, lo cual, a su vez, permitirá un control

---

<sup>29</sup> (el subrayado es nuestro). Vid., a JUAN IGNACIO MORENO FERNÁNDEZ, La discrecionalidad en el Derecho tributario, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 139.

adecuado de la decisión administrativa sobre la materia.

2.4 El caso de la habilitación “en blanco” al reglamento para la definición del “valor de mercado” en otros casos no regulados expresamente por la Ley - El artículo 19º-A del RLIR

El penúltimo párrafo del artículo 32º de la LIR señala lo siguiente:

*“Mediante decreto supremo se podrá establecer el valor de mercado para la transferencia de bienes y servicios distintos a los mencionados en el presente artículo”.*

Es evidente que la habilitación contenida en la norma citada intenta “delegar” en el reglamento, sin aportar ningún parámetro o limitación, la regulación de un elemento reservado a ley, como es el de la base imponible del IR. Ello, en nuestra opinión, vulnera abiertamente la “reserva de ley” del artículo 74º del texto constitucional.

Pese a ello, es por todos conocido que, en virtud de esta delegación, el Poder Ejecutivo ha “establecido” por Decreto Supremo (RLIR):

- 1º) El valor de mercado de los servicios [artículo 19º-A.a) del RLIR].
- 2º) El valor de mercado de las remuneraciones [artículo 19º-A.b) del RLIR].
- 3º) El valor de mercado de los bienes en remate público [artículo 19º-A.c) del RLIR].

Así como la norma habilitante misma es inconstitucional (penúltimo párrafo del artículo 32º de la LIR), también lo serán las normas reglamentarias que se emitan sobre la base de ésta, por lo que cabe concluir de modo inexorable que los artículos 19º-A-a), b) y c) del RLIR no pueden surtir ningún efecto, desde que se sustentan en una atribución que no es compatible con el texto constitucional.

No obstante ello, cabe aclarar que en este caso, el vicio de inconstitucionalidad no se deriva del texto de las normas reglamentarias mismas, sino de que éstas se sustentan en una norma legal inconstitucional. Así, lo ha reconocido el mismo TC, en el caso de la inconstitucionalidad del régimen de percepciones, al afirmar que las normas infralegales que se sustentan en un precepto incompatible con la reserva de ley no son “inconstitucionales por sí mismas, sino que la inconstitucionalidad proviene de la norma Legal que las habilita y les traslada el vicio. Por ello -continúa el TC-, la adecuación de la formalidad del Régimen de Percepciones a los principios constitucionales tributarios debe empezar por la propia Ley que le sirve de

base”.<sup>30</sup>

### **3. Supuestos en los que corresponde aplicar el régimen de precios de transferencia - El artículo 32º.4) de la LIR**

Ya dijimos que el artículo 32º.4) de la LIR establece los supuestos en los que corresponde aplicar el régimen de precios de transferencia, a saber: i) Cuando las transacciones se realicen entre partes vinculadas; o, ii) Cuando las transacciones se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (paraísos fiscales).

A su vez, el artículo 32º-A.a) de la LIR regula el denominado “ámbito de aplicación” del régimen, disponiendo, en qué casos “específicos” -se entiende, dentro de los supuestos anteriores- procede aplicar este régimen [como son, que existe un menor pago del IR en el Perú, así como los casos mencionados en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 32º-A.a) de la LIR].

Sin perjuicio de ello, entendemos que el punto de partida siempre será el de los supuestos mencionados en el artículo 32º.4) de la LIR, a tal punto que si no existiera vinculación o no mediara un paraíso fiscal, el régimen no sería aplicable, a pesar de que el contribuyente pueda realizar alguna de las operaciones a que se refiere el artículo 32º-A.a) de la LIR.

De ahí la importancia de la definición de ambos conceptos (vinculación y paraísos fiscales), pues ambos permiten determinar si resulta aplicable o no este régimen especial de “valorización” de la base imponible, que prescinde del valor contable de las operaciones.

Por esta razón, consideramos que la “delimitación” de estos conceptos se encuentra también incluida dentro del ámbito reservado a ley por el artículo 74º de la Constitución, desde que éstos conceptos (vinculación y paraísos fiscales) no vienen sino a formar una parte vital (integrante) para la definición de la base imponible del IR.

3.1 La definición de “partes vinculadas” como elemento determinante del ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia: ¿régimen de colaboración entre el artículo 32º-A de la LIR y el artículo 24º del RLIR?

El artículo 32º-A.e) de la LIR define el concepto “partes vinculadas” con el siguiente tenor:

---

<sup>30</sup> Vid., la STC N° 06089-2006-PA/TC.

*“Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.*

*También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.*

*El reglamento señalará los supuestos en que se configura la vinculación”.*

Como se puede apreciar, el legislador ha optado por referir la “vinculación” a la existencia de participación de una empresa en otra, en la “administración”, “control” o “capital”. La norma recoge el criterio contenido en el artículo 9º.1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, según el cual se entiende que existen empresas “asociadas” cuando *“una empresa (...) participe (...) en la dirección, el control o el capital de una empresa (...)”*.

Es preciso indicar que la norma no refiere el nivel o grado de “participación” en la “administración”, “control”, o “capital” que debe existir en la otra empresa para que quede configurada la vinculación; sin embargo, debe entenderse que este nivel o grado se encuentra referido a uno que sea tan relevante o dominante que logre “vencer” las “fuerzas del mercado” (*market forces*), por utilizar la terminología de las Directrices OCDE.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> En efecto, recordemos que en el párrafo 1.2 de las Directrices OECD (2001, pág. I-1) señala que: “cuando dos empresas independientes contratan entre sí, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (e.g. el precio de las mercancías transferidas o los servicios proporcionados y las condiciones de la transferencia o de la prestación) son determinados ordinariamente por las fuerzas del mercado. Cuando las empresas asociadas contratan entre sí, sus relaciones comerciales y financieras pueden no verse afectadas directamente por las fuerzas del mercado de la misma forma, aunque las empresas asociadas intentan a menudo reproducir la dinámica de las fuerzas del mercado en sus tratos entre sí (...)” (el subrayado es nuestro) [“When independent enterprises deal with each other, the conditions of their commercial and financial relations (e.g. the price of goods transferred or services provided and the conditions of the transfer or provision) ordinarily are determined by market forces. When associated enterprises deal with each other, their commercial and financial relations may not be directly affected by external market forces in the same way, although associated enterprises often seek to replicate the dynamics of market forces in their dealings with each other (...)”].

De ahí, que entendemos que la remisión a normas reglamentarias contenida en el último párrafo de la norma citada anteriormente, únicamente tiene por objeto precisar el nivel o grado de “administración”, “control” o “capital” requerido para entender que las relaciones comerciales y financieras entre dos empresas puedan quedar “afectadas” por un solo poder de decisión (y no quedar reguladas por las “fuerzas del mercado”). Sólo en ese sentido, entendemos como válida la remisión reglamentaria efectuada por la norma, habida cuenta que -tal como dijimos anteriormente- la presente regulación se encuentra “cubierta” por la reserva de ley, al afectar directamente a la base imponible del IR.

Desde este punto de vista, no cabe entender que la habilitación normativa que efectúa la LIR al reglamento es ilimitada u omnimoda, a tal punto que pueda fijar cualquier supuesto de vinculación, pues -incluso al tratarse de un elemento esencial del tributo y, por tanto, reservado a ley- el encargo se encontraba restringido a precisar el nivel requerido de “administración”, “control” o “capital”.<sup>32</sup>

Pese a ello, el artículo 24º del RLIR ha adoptado una opción distinta, pues dicha norma, lejos de limitarse a regular “in abstracto” cuando la “administración”, “control” o “capital” pueden afectar las “fuerzas del mercado”, ha preferido ir por un “camino distinto”, como es, el de fijar un lista cerrada de supuestos en los que considera que existe vinculación, lo que, por sí mismo, constituye una desnaturalización de una norma legal habilitante (de mayor jerarquía), máxime si nos encontramos ante elementos reservados a ley, por lo que este régimen reglamentario resulta, a todas luces, inaplicable.<sup>33</sup>

*En ese sentido, consideramos que los doce supuestos contenidos en las normas reglamentarias únicamente serán aplicables si, una vez verificado uno de ellos, en la práctica, esto le permite a una sola persona tener una fuerza dominante tal sobre la otra (en la administración, control o capital) que afectare las “fuerzas del mercado”; es decir, que ambas empresas se encuentren afectadas por un mismo poder de decisión.*

Así, por ejemplo, el criterio del 30% de participación en el capital de una empresa [regulado en los numerales 1) al 4) del artículo 24º del RLIR], no

---

<sup>32</sup> En el mismo sentido, se pronuncia W. VILLANUEVA GUTIÉRREZ (Comentarios al Reglamento de Precios de Transferencia, AT, enero, 2006, pág. 29), quien sostiene que “(...) lo adecuado hubiera sido que el reglamento desarrolle los tres supuestos de vinculación indicados en la LIR; esto es, supuestos que expresen la vinculación directa o indirecta a través del control, administración o capital”.

<sup>33</sup> Recordemos que el artículo 118º.8 de la Constitución faculta al Presidente de la República a “reglamentar las leyes”, pero “sin transgredirlas ni desnaturalizarlas”.

necesariamente garantiza que exista un solo poder de decisión, habida cuenta que pueden existir otros titulares cuyo porcentaje puede ser mayor (incluso 70%), los cuales, incluso pueden tener la administración y control de la empresa, en cuyo caso el titular del 30% será sólo un accionista minoritario, no permitiendo concluir que existe un solo poder de decisión.

A ello debe agregarse que incluso existen algunos supuestos que no revelan una participación en la “administración”, “control” o “capital”, como son los casos de vinculación por razón de las ventas (segundo párrafo del artículo 24º del RLIR) o el de la vinculación entre asociado y asociante en un contrato de asociación en participación [artículo 24º.9 del RLIR].<sup>34</sup>

3.2. La definición de “países o territorios de baja o nula imposición” como elemento determinante del ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia

El artículo 44º.I) de la LIR dispone que “mediante Decreto Supremo se establecerán los criterios de calificación o los países o territorios de baja o nula imposición para efecto de la presente ley”.

Como se puede apreciar, la norma contiene una “doble” habilitación al reglamento: 1º) Para aprobar la lista de países o territorios considerados de baja o nula imposición; y, 2º) Para fijar los criterios necesarios para que estos países califiquen como tales.

Lamentablemente, la norma legal habilitante [artículo 44º.I) de la LIR] no contiene ningún parámetro o criterio que “limite” o, siquiera, “oriente” la decisión del reglamento en estos aspectos, pese a ser una materia que incide directamente en la determinación de la base imponible del IR. Por esta razón, el control del ejercicio de la potestad reglamentaria en este aspecto se ve seriamente limitado, desde que el legislador no aportó ningún criterio de decisión. Así, por ejemplo, la facultad del reglamentador para decidir qué países integra en la lista es tan amplia que incluso podría incluir uno cuya tasa sea verdaderamente alta o que sí facilitara información a otros países, por citar un ejemplo.

Es evidente que esta situación no es compatible con la reserva de ley del artículo 74º de la Constitución, desde que apreciamos una facultad excesivamente amplia a favor del reglamento en una materia que afecta directamente al régimen de precios de transferencia (cubierto por la reserva de ley).

---

<sup>34</sup> Vid., a W. VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Comentarios..., cit., pág. 29.

Pese a ello, y para complementar la falta de rigurosidad, el reglamentador (artículo 86º y Anexo del RLIR) optó por un doble régimen: 1º) Por un lado, estableció una lista cerrada de aquellos países considerados de baja o nula imposición; y, 2º) Por el otro lado, fijó una serie de criterios “generales” aplicables “sin perjuicio” de la lista de países señalados expresamente.

Ello significa que antes de contratar con una empresa residente en el exterior, los contribuyentes en el Perú no sólo deben verificar si su contraparte está incluida en la lista contenida en el Apéndice del RLIR, sino también deben “conocer” el régimen impositivo de su país de origen, a efectos de determinar la tasa efectiva, las posibilidades de obtener información en dichos países, la forma en la que se publicita el referido Estado, entre otros.

Con ello, pues, no sólo se afecta la reserva de ley, sino también el principio de seguridad jurídica, entendido este último como el “saber a qué atenerse en sus relaciones con el fisco”.<sup>35</sup>

En nuestra opinión, un régimen acorde con estos principios (reserva de ley y seguridad jurídica) hubiera sido que la ley misma definiera los criterios para que un país o territorio sea considerado como de baja o nula imposición. De tal suerte que las normas reglamentarias sólo se limitaran a incluir en la lista a aquellos países que cumplan con tales condiciones. De esta forma, el reglamento se encuentra claramente subordinado a la ley, y no se afecta el principio de seguridad jurídica, pues los contribuyentes conocen de antemano los países incluidos, evitando tener que efectuar complicadas “revisiones” de la legislación interna de los países donde reside su contraparte.

### III. CAPACIDAD ECONÓMICA E IGUALDAD Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el presente acápite confrontaremos la regulación vigente de los “precios de transferencia” con los principios de capacidad económica e igualdad contenidos (en forma implícita y expresa, respectivamente) en el artículo 74º del texto constitucional.

---

<sup>35</sup> Al respecto, conviene recordar que nuestro TC viene reconociendo que el principio de seguridad jurídica se encuentra implícito en el texto constitucional, es consustancial al Estado constitucional de derecho y se encuentra presente en todo el ordenamiento jurídico. En relación a este principio, en la Sentencia N° 0001-2003-AI/TC se puede leer lo siguiente: “(...) se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad” (el subrayado es nuestro).

## 1. Los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad

Nuestro TC viene sosteniendo en forma reiterada que “la potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal”.<sup>36</sup> Precisamente, una de estas limitaciones la encontramos en los principios constitucionales establecidos en el artículo 74º de nuestra Constitución, entre los que destacan el principio de capacidad económica y el de igualdad.<sup>37</sup>

En lo que aquí respecta, debemos resaltar que el principio de capacidad económica es una regla dirigida al legislador, según la cual, las personas que sean llamadas a soportar la carga económica de los tributos, deben revelar una manifestación de riqueza, concreta, suficiente y presente, como para poder cumplir con sus obligaciones tributarias. Por tanto, este principio funciona, a la vez, como un presupuesto que legitima la aplicación del tributo y como un límite al legislador, pues éste debe afectar únicamente manifestaciones de riqueza exteriorizadas por el obligado tributario. De este modo, se tiene la condición de obligado tributario por realizar un hecho o por tener una situación económica determinada, como podría ser: ostentar la propiedad de un bien a una fecha, percibir ingresos por alguna actividad profesional dependiente o independiente, entre otros. En todos los casos, pues, se presenta una situación económica concreta a la que se vincula el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Vinculado a este principio se encuentra el de igualdad tributaria, como mandato constitucional que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares. En ese sentido, en lo que aquí interesa, el principio de igualdad implica que, a igual manifestación de capacidad económica, igual tributación.

Pero si bien ambos principios tienen por objeto dispensar un tratamiento tributario igualitario a los supuestos que pongan de manifiesto la misma capacidad económica, ello no impide al legislador que introduzca un tratamiento diferenciado siempre que cuente con una justificación objetiva y razonable, también de carácter constitucional. De no contar con esta

---

<sup>36</sup> Vid., entre otras, la Sentencia 033-2004-AI/TC, de fecha 28 de septiembre de 2004 (fj. 5º).

<sup>37</sup> Aún cuando el principio de capacidad económica sólo reconocido en forma “implícita”, mediante su vinculación con el principio de igualdad. Vid., entre otras, la Sentencia 2727-2002-AA/TC.



justificación el tratamiento diferenciado será calificado como “discriminatorio”, y, por tanto, inconstitucional.<sup>38</sup>

Dicho mejor en palabras del TC:

*“Estas precisiones deben complementarse con el adecuado discernimiento entre dos categorías jurídico-constitucionales, a saber, **diferenciación** y **discriminación**. En principio, debe precisarse que la **diferenciación** está constitucionalmente admitida, atendiendo a que no todo trato desigual es discriminatorio; es decir, se estará frente a una diferenciación cuando el trato desigual se funde en causas objetivas y razonables. Por el contrario, cuando esa desigualdad de trato no sea ni razonable ni proporcional, estaremos frente a una **discriminación** y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable”.*<sup>39</sup>

## **2. El tratamiento “diferenciado” entre las operaciones sujetas régimen de precios de transferencia y aquellas que no lo están: ¿afectación al principio de capacidad económica en términos de igualdad?**

En torno a lo dicho corresponde plantearse la cuestión relativa a si la introducción de un régimen diferenciado entre las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia de las que no lo están, constituye un régimen “discriminatorio”, que se encuentra proscrito por el principio de capacidad económica en términos de igualdad; o, por el contrario, se trata de un régimen “diferenciado” que cuenta con una justificación también constitucional.

Nótese que las diferencias entre un régimen y el otro no son irrelevantes, pues en un caso la capacidad económica se cuantifica en función al valor contable de la operación (cuando no es de aplicación del régimen de precios de transferencia); mientras que en el otro la riqueza sometida a gravamen se cuantifica en aplicación de los métodos señalados por el artículo

<sup>38</sup> El TC ha diseñado el test de igualdad como un mecanismo de control constitucional en reiterada jurisprudencia. Así, por ejemplo, en la STC N.º 00013-2007-AI/TC se puede leer lo siguiente: “Este Colegiado en diversa jurisprudencia (entre ella, STC N.º 0006-2006-PI/TC, STC N.º 0023-2005-PI/TC y STC N.º 0025-2005-PI/TC) ha venido a utilizar, con el fin de analizar la existencia de discriminación en un caso concreto, el test de igualdad, el mismo que consta de seis pasos: (a) Determinación del tratamiento legislativo diferente: la intervención en la prohibición de discriminación; (b) Determinación de la ‘intensidad’ de la intervención en la igualdad; (c) Determinación de la finalidad del tratamiento diferente (objetivo y fin); (d) Examen de idoneidad; (e) Examen de necesidad; y, (f) Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación”.

<sup>39</sup> Vid., el fj. 62º de la STC N.º 0048-2004-PI/TC.

32º-A de la LIR (valor de libre concurrencia).

En el mismo sentido, este tratamiento diferenciado también queda plasmado en las diferentes obligaciones administrativas que existen en el régimen de precios de transferencia de aquéllas que no lo están (presentación de declaraciones informativas, estudios de precios de transferencia, etc.).

En nuestra opinión, el párrafo 1.7 de las Directrices OCDE se pronuncia sobre este punto del siguiente modo:

*“Hay varias razones por las que los países miembros de la OCDE y otros países han adoptado el principio arm’s length. Una razón importante es que el principio arm’s length proporciona una clara igualdad en el tratamiento tributario para las empresas multinacionales y para las empresas independientes. Porque el principio arm’s length pone a las empresas asociadas e independientes en un nivel mayor de igualdad para los propósitos del impuesto, evita la creación de ventajas o de desventajas impositivas que de otra manera distorsionarían las posiciones competitivas de cualquier tipo de entidad. Por tanto, quitando estas consideraciones impositivas de las decisiones económicas, el principio arm’s length promueve el crecimiento del comercio internacional y de la inversión”.*<sup>40</sup>

Como se puede apreciar, para la OCDE este tratamiento diferenciado (entre operaciones incluidas en el régimen de precios de transferencia de aquéllas que no lo están) busca, precisamente, el efecto inverso. Es decir, su objetivo es generar mayores condiciones de igualdad entre los costos tributarios generados por las empresas no vinculadas y de aquéllas que sí lo están. Se trataría, pues, de evitar que las empresas incluidas dentro del régimen de precios de transferencia puedan generar consecuencias más ventajosas, por su condición de empresas multinacionales, de aquéllas que no cuentan con esa posibilidad.

En nuestra opinión, se produce lo que el TC ha venido en llamar -siguiendo

---

<sup>40</sup> Vid., las Directrices OECD, 2001, pág. 1-3: “2.49 Traditional transaction methods are the most direct means of establishing whether conditions in the commercial and financial relations between associated enterprises are arm's length. As a result, traditional transaction methods are preferable to other methods. However, the complexities of real life business situations may put practical difficulties in the way of the application of the traditional transaction methods. In those exceptional situations, where there are no data available or the available data are not of sufficient quality to rely solely or at all on the traditional transaction methods, it may become necessary to address whether and under what conditions other methods may be used (...)”.

a la doctrina dominante- como medidas de “discriminación positiva o acción positiva (*affirmative action*), mediante las cuales el Estado promueve el “trato diferenciado” como mecanismo de “compensación jurídica”, a efecto de mejorar precisamente las condiciones de igualdad.<sup>41</sup>

Acorde con ello debe mencionarse que, sin lugar a dudas, las normas que regulan el régimen de precios de transferencia cumplen una clara finalidad constitucional como es la lucha contra el fraude fiscal (que se podría producir mediante el desvío de las bases imponibles a jurisdicciones distintas, reduciendo el monto del IR en el Perú). La diferenciación, pues, entre operaciones incluidas en el régimen de aquéllas que no lo están, tiene un “fin constitucional”, de lo que se deduce que se trata de una regla de diferenciación que no es reprochable constitucionalmente. Entendemos, por tanto, que las operaciones con partes vinculadas (también las que se realizan mediando un paraíso fiscal), constitucionalmente, requieren un tratamiento fiscal específico por su especial naturaleza.

#### **IV. OTROS TEMAS (CONSTITUCIONALES) DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

En este acápite, brevemente, nos referiremos a otros temas puntos vinculados a nuestro objeto de estudio.

##### **1. La remisión “legal” a las reglas de la OCDE y la publicidad de las normas como condición de su eficacia - El artículo 32º-A.h) de la LIR**

El artículo 32º-A.h) de la LIR dispone lo siguiente:

##### **“h) Fuentes de Interpretación**

*Para la interpretación de lo dispuesto en este artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley”.*

Como se puede apreciar, al parecer, la intención del precepto es consagrar una regla, por la cual las interpretaciones efectuadas por la OCDE deben prevalecer sobre cualquier otra que pueda efectuar el operador jurídico, salvo -claro está- la interpretación contra *legem*.

---

<sup>41</sup> Vid., la STC 0048-2004-PI/TC (fj 63º), 03593-AA/TC y STC 0050-2004-PI/TC (fj 68º).

Entonces la cuestión que aquí corresponde formularse es si en un Estado de Derecho como el nuestro, el legislador puede establecer una cláusula general de primacía de las interpretaciones efectuadas por un organismo como lo OCDE, en desmedro de cualquier otro tipo de interpretación a la que se pueda llegar en aplicación de la Norma VIII del CT.

En este análisis no puede obviarse el hecho que la materia en cuestión se encuentra cubierta por la reserva de ley, así como el hecho que nuestro constituyente ha declarado expresamente que la “publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado” (tal como se desprende de lo dispuesto por los artículos 51º y 109º del texto constitucional, concordados con la Norma X del CT).

Precisamente, sobre la publicada de las normas como condición de su validez, nuestro TC ha señalado lo siguiente:

**“§3. La publicación de las normas como conditio iuris de eficacia.**

*(...) tal como se desprende de una interpretación sistemática del artículo 51º, in fine, y del artículo 109º de la Constitución, la publicación determina la eficacia, vigencia y obligatoriedad de la norma, pero no determina su constitución, pues ésta tiene lugar con la sanción del órgano que ejerce potestades legislativas.*

*(...) Por lo tanto, los cuestionamientos que puedan surgir en torno a la publicación de una norma, no deben resolverse en clave validez o invalidez, sino de eficacia o ineficacia. Una ley que no haya sido publicada, sencillamente es ineficaz, pues no ha cobrado vigencia. Y sobre aquéllo que no ha cobrado vigencia, no es posible ejercer un juicio de validez en un proceso de inconstitucionalidad, pues no será posible expulsar del ordenamiento jurídico aquello que nunca perteneció a él. Ello, sin perjuicio del “control previo de constitucionalidad” susceptible de realizarse en algunos ordenamientos jurídicos comparados, como el francés por ejemplo, pero que no tiene cabida en nuestro medio”.*<sup>42</sup>

Siguiendo este precedente, en nuestra opinión, la norma en cuestión afecta principios básicos de nuestro Estado de Derecho, como son la publicidad de las normas jurídicas como requisito de eficacia y el principio de seguridad jurídica. En efecto, no es posible entender que las interpretaciones efectuadas por la OCDE siempre deban prevalecer sobre cualquier otra interpretación a la que arribe el intérprete en aplicación de la Norma

---

<sup>42</sup> Vid., la STC N° 0021-2003-AI/TC.

VIII del Título Preliminar del CT. Esta pretendida “prevalencia” sobre otras interpretaciones no se ajusta, pues, a Derecho.

Por tanto, consideramos que las interpretaciones contenidas en la “Guías” de la OCDE, si bien pueden ser utilizadas como cualquier otro método de interpretación, sólo constituyen un método adicional, como podría ser la doctrina, no debiendo prevalecer en todos los casos, por lo que el intérprete válidamente puede acogerse a cualquier otra interpretación que fluya del ordenamiento positivo.

## 2. Precios de transferencia y “debido procedimiento administrativo”

Hoy en día parecería ocioso plantearse la cuestión relativa a la aplicación directa y sin limitaciones del «debido procedimiento» en sede administrativo-tributaria. En efecto, el «debido procedimiento» constituye una garantía plenamente aplicable a los procedimientos tributarios sin excepción. Así, lo han declarado expresamente el Tribunal Constitucional,<sup>43</sup> el Tribunal Fiscal<sup>44</sup> y la propia LPAG.<sup>45</sup>

Así, en relación al contenido de este derecho, el TC ha señalado lo siguiente:

*«(...) el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo-sancionatorio -como en el caso de autos- o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.*

<sup>43</sup> Vid., entre otras, las sentencias recaídas en los Expedientes N<sup>os</sup>. 1525-2003-AA/TC, de fecha 15 de julio de 2003; 763-2003-AA/TC, de fecha 14 de abril de 2003; y 2721-2003-AA/TC, de fecha 3 de noviembre de 2003. STC N<sup>o</sup> 0021-2003-AI/TC.

<sup>44</sup> Vid., entre otras, las Resoluciones N<sup>os</sup>. 04970-2-2003 de fecha 01 de septiembre de 2003 y 05375-2-2003 de fecha 19 de septiembre de 2003.

<sup>45</sup> Vid., el artículo IV.1.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), mediante el que se establece que el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en el principio del debido procedimiento administrativo, según el cual «Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo -continúa el precepto- se rige por los principios del Derecho Administrativo (...)».

*Como ya lo ha precisado en reiterada jurisprudencia este Tribunal, el derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo: el derecho al juez natural -jurisdicción predeterminada por la ley-, de defensa, a la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones».<sup>46</sup>*

Como se puede apreciar, nos encontramos ante derechos y garantías mínimos que debe gozar todo administrado, para que un procedimiento pueda seguirse y resolverse con justicia.

Pese a ello, es por todos conocido que mediante Decreto Legislativo Nº 953, vigente desde el 06 febrero de 2004, se introdujeron determinadas reformas en el CT, con la clara finalidad de otorgar a la Administración Tributaria la facultad para que los procedimientos de fiscalización sobre precios de transferencia, pueda utilizar “comparables secretos”; es decir, tomados de la información obtenida de las declaraciones informativas sobre precios de transferencia presentadas por los contribuyentes.

Evidentemente, la utilización de esta información -además de vulnerar la “reserva tributaria”, elevada a la categoría de derecho constitucional por nuestro texto fundamental-, vulnera la garantía del debido procedimiento administrativo, pues, por la especial naturaleza de esta información (reservada), en caso de fiscalización, el sujeto investigado no tendrá acceso a la identidad de la empresa utilizada como comparable, ni tampoco podrá conocer los criterios de selección de las mismas o a la base de datos de la Administración Tributaria. Se trata, pues, de información inaccesible.

Por tanto, la utilización de comparables secretos vulnera las condiciones mínimas exigidas por la garantía del debido procedimiento, por lo que procede efectuar una interpretación correctiva de las normas contenidas en el CT sobre la materia (acorde con el texto constitucional), en el sentido que la Administración se encuentra facultada a utilizar dicha información con criterios meramente informativos (por ejemplo, a efectos de programación de la fiscalización), y no como mecanismo para obtener comparables (secretos).

Por lo demás, a nuestro entender éste ha sido el criterio seguido por el TF, en la resolución Nº 06036-2-2006 de fecha 09 de noviembre de 2006, en la que el intento de la Administración Tributaria por utilizar “comparables secretos” (como hecho base en la determinación de la obligación sobre

---

<sup>46</sup> Vid., entre otras, las Sentencias recaídas en los Expedientes Nros. 1661-2003-AA/TC, de fecha 11 de agosto de 2003; 2658-2002-AA/TC, de fecha 9 de enero de 2003; y 2721-2003-AA/TC, de fecha 03 de noviembre de 2003.

base presunta) fue declarado nulo, por vulnerar el procedimiento legalmente establecido.

En efecto, en el referido pronunciamiento se puede leer lo siguiente:

*“Se declara la nulidad de la resolución de determinación sobre Impuesto a la Renta de 2003 y la multa vinculada, al establecerse que en la determinación sobre base presunta en función a índices de rentabilidad por margen de utilidad bruta promedio de negocios similares, la Administración no siguió el procedimiento legalmente establecido, ya que si bien seleccionó a dos empresas que consideró presentaban características semejantes a la recurrente e indicó los criterios que utilizó dicha selección, no ha identificado a dichas empresas ni la información en base a la cual obtuvo el índice de rentabilidad aplicado, asimismo no ha acreditado con la documentación pertinente que efectivamente las empresas seleccionadas compartan características similares con la recurrente ni que la muestra utilizada sea representativa del sector económico al que ésta perteneció durante el período acotado.”*

Finalmente, corresponde señalar que este mismo criterio fue adoptado en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación, organizadas por la IFA - Grupo Peruano, dedicadas a las “Facultades de Fiscalización y Determinación de la Administración. En la recomendación 18 de la resolución (de fecha 09 de junio de 2004) que originó las referidas Jornadas, se señala lo siguiente:

*“18. Que se derogue la facultad otorgada a la Administración Tributaria de usar información de terceros independientes obtenida en el ejercicio de sus funciones, como comparables para sustentar reparos de precios de transferencia”.*

## **V. CONCLUSIONES**

De todo cuanto se ha dicho, creemos haber demostrado lo siguiente:

1. El régimen legal de precios de transferencia contenido en los artículos 32º y 32º-A de la LIR constituye una forma “específica” de valorizar o cuantificar la base imponible del IR, aplicable en los supuestos de operaciones entre partes vinculadas o cuando medie un paraíso fiscal.
2. Estas reglas “específicas” de valoración (de la base imponible) prescinden del valor contable de la operación (regla general), sustituyéndola, únicamente para efectos tributarios, por el resultado que se obtenga de la aplicación de los métodos de valoración contenidos en el artículo

32º-A.e) de la LIR.

3. Estas reglas deben ser aplicadas directamente por los contribuyentes obligados, con prescindencia de cualquier actuación administrativa. Por su parte, la Administración Tributaria se encuentra facultada a controlar el correcto cumplimiento de esta obligación en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización recogidas en los artículos 62º y siguientes del Código Tributario.
4. La aplicación del régimen de precios de transferencia no conlleva a una determinación de la obligación sobre base presunta (la Administración no “estima” el *an* y el quantum de la obligación tributaria a partir de un “hecho base”). Por el contrario, la aplicación de estas normas implican una determinación de la obligación tributaria sobre base cierta [artículo 63º.1) del CT], considerando que sólo implican “valorizar” las operaciones a un quantum distinto a su valor contable (el que se obtiene de la aplicación del principio de libre concurrencia).
5. Considerando que las normas sobre precios de transferencia permiten cuantificar uno de los elementos esenciales del tributo (la base imponible del IR), este régimen se encuentra “reservado a ley” por el artículo 74º del texto constitucional. Ello impide cualquier delegación “en blanco” a las normas reglamentarias sobre la materia (plano normativo), así como proscriben cualquier margen de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria (plano singular).
6. Debe descartarse cualquier margen de discrecionalidad administrativa en la elección del método adoptado para calcular los precios de transferencia, sobre la base de la exigencia de una motivación adecuada por parte de la Administración Tributaria (que justifique la elección del “mejor método”).
7. El penúltimo párrafo del artículo 32º de la LIR no se encuentra ajustado a la reserva de ley del artículo 74º de la Constitución, toda vez que constituye una “delegación” en blanco en el reglamento para la regulación de los “otros casos” no regulados expresamente por la LIR. Por esta razón, también es inconstitucional el ejercicio de esta potestad contenido en los artículos 19º-A.a), b) y c) del RLIR.
8. El artículo 32º-A.e) de la LIR contiene una definición de partes vinculadas, que se encuentra referido a los conceptos de “administración”, “control” o “capital”, acorde con los lineamientos fijados por la OCDE. Sin embargo, el artículo 24º del RLIR ha desnaturalizado este régimen al fijar supuestos específicos de vinculación que no guardan coherencia con la ley.



9. La remisión en blanco del artículo 44º.I) de la LIR al reglamento para la aprobación de la lista de paraísos fiscales y para fijar los criterios de calificación como tales, es incompatible con los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica.
10. El tratamiento diferenciado entre las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia de las operaciones no sujetas al mismo, no vulnera el principio de capacidad económica en términos de igualdad, pues el objetivo de este régimen es precisamente el inverso, como es, generar condiciones de igualdad en la tributación entre empresas asociadas de aquéllas que no lo son, además de tener una finalidad constitucional, como es la lucha contra el fraude fiscal.
11. La remisión “legal” a las reglas de la OCDE que efectúa el artículo 32º-A.h) de la LIR es incompatible con el principio de seguridad jurídica y de publicidad de las normas jurídicas. Las interpretaciones de la OCDE sólo deben constituir un método de interpretación más al que pueda recurrir el operador jurídico, como podría ser la doctrina o la jurisprudencia, no debiendo prevalecer en todos los casos.
12. No se ajusta a la garantía del debido procedimiento ni a la reserva tributaria que la Administración utilice “comparables secretos” para la determinación de la base imponible del IR, pues en estos casos el sujeto investigado no contará con toda la información que garantice adecuadamente su derecho de defensa.