

Problemática de los “servicios intra-grupo”; por una pronta solución integral

MARCIAL GARCÍA SCHRECK^(*)

1. INTRODUCCIÓN

Es sobradamente conocida la reticencia del Fisco en aceptar la deducción de gastos derivados de servicios, que no son “debidamente sustentados”, sobre todo si son prestados por sujetos no domiciliados. La experiencia demuestra que para desconocerlos la Administración Tributaria a través del tiempo ha hilvanado toda suerte de argumentos, algunos con mayor sustento que otros. En la mayoría de los casos se alega la falta de fehaciencia del gasto o, más precisamente, que la operación cuestionada no es real. Así ha acontecido cuando según la Administración no se ha evidenciado la efectiva prestación de los servicios con contratos, registros contables, informes u otra documentación, no resultando suficiente para tal efecto la presentación del comprobante de pago cuya sustentación se solicita. Para ello se ha amparado en distintas disposiciones de nuestro ordenamiento tributario, habiendo invocado como base legal desde la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario hasta el propio Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (“LIR”), el cual, conforme a su criterio, (SIC) “supone no sólo la necesidad del gasto sino la realidad del mismo”.¹

Hasta el momento, mucho menos frecuentes son los reparos a la valoración acordada por las partes involucradas, aun cuando ellas se encuentran asociadas o vinculadas económicamente. Sin embargo, no es difícil prever que esta tendencia se irá revirtiendo como consecuencia de la aplicación de las normas, que habitualmente se denominan de “precios de transferencia” y que cada día será más frecuente que se rechace como gasto, en sede de la entidad pagadora, aquella cuantía que exceda del valor que se hubiera pagado con o entre independientes en circunstancias comparables. Todo apunta en esa dirección considerando que el riesgo de que el pago de un

^(*) Socio de Ernst & Young a cargo de Precios de Transferencia en el Perú. Abogado por la Universidad de Lima. Master en la Universidad de Dundee, Escocia y en la Universidad de Georgetown, Washington DC, USA. Profesor en la Universidad de Lima y en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

¹ Véase la RTF 02711-3-2003 del 21 de mayo de 2003.

servicio no guarde proporción con el beneficio obtenido o incluso que se pague por algo que no se recibe generalmente se presenta en negocios entre partes vinculadas.² De ahí, que ello no deba sorprendernos.

Desde esa perspectiva, la regulación tributaria de precios de transferencia constituye uno de los mecanismos más depurados de que dispone la Administración Tributaria para hacer frente a situaciones donde se fijen precios desproporcionados por servicios prestados por una entidad perteneciente a un grupo a favor de otra entidad o parte de dicho grupo localizadas, normalmente, en diferentes jurisdicciones tributarias o territorios.³ Nos referimos a lo que la literatura tributaria denomina “servicios intra-grupo”, los cuales suelen ser objeto de estrecha vigilancia en el ámbito internacional por las Administraciones Tributarias de muchos países.⁴ De no ser así sería sencillo, por ejemplo, que una subsidiaria abone a su matriz una contraprestación muy superior a la que hubiera pactado con un tercero no vinculado por algún servicio que esta última le provea, quebrándose la relación de equivalencia económica que debe existir entre las prestaciones entregadas por ambas partes, lo que eventualmente permitiría a la primera reducir la cuantía de su renta imponible y consiguientemente, el impuesto que grave dicha renta, al computar un gasto anormalmente elevado por ese concepto; todo ello a través del precio transferencia de la operación.⁵

² Como dice SOL GIL, J., ello puede deberse no sólo a una planificación para disminuir la carga fiscal o aprovecharse de beneficios existentes en algunas jurisdicciones, sino a una autentica dificultad en determinar de manera precisa las condiciones de libre mercado donde no hay fuerzas de mercado o cuando se trata de adoptar alguna estrategia comercial en particular. SOL GIL, J., “Introducción al Tema de los Precios de Transferencia”, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, Venezuela (2005), página 25.

³ Téngase en cuenta que cuando la transacción tiene lugar entre sujetos independientes, el riesgo de que ello ocurra tiende a desaparecer, siempre, claro está, que una de las partes no tenga la intención de hacer una donación a la otra. Esto se debe a que en esa situación el juego de las fuerzas del mercado- oferta y demanda- y la contraposición de intereses económicos con que actúan las partes de una operación comercial suele ser suficiente para garantizar la relación de equivalencia entre las prestaciones intercambiadas entre ellas.

⁴ Pensemos, por ejemplo, en los servicios que le podría prestar una sociedad o casa matriz a sus subsidiarias o establecimientos permanentes situados en otros países. La Encuesta Global de Precios de Transferencia 2007-2008 de Ernst & Young, dirigida a directores de impuestos de 850 compañías multinacionales de 24 países, revela que internacionalmente las fiscalizaciones se han enfocado principalmente en los servicios administrativos y de gerencia. Esta encuesta se puede descargar desde <http://www.ey.com/transferpricingsurvey>

⁵ Los precios de transferencia, en términos generales, no son otra cosa que los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas, denominadas de manera más genérica

En este trabajo pretendemos poner de manifiesto algunos de los principales problemas que suscitan los precios de transferencia en el ámbito de los denominados servicios intra-grupo, especialmente cuando la empresa o sociedad que los brinda no es residente en el país. Es a estas operaciones a las que el derecho comparado ha dedicado una mayor atención, dada la concepción generalmente aceptada de que el riesgo de evasión aumenta si las entidades involucradas están sometidas a poderes tributarios distintos. Por este motivo, en las páginas que siguen nos dedicaremos casi exclusivamente a ellos, sin perjuicio que muchos de los comentarios y juicios emitidos en este trabajo sean perfectamente trasladables a servicios intra-grupo realizados en el terreno puramente interno, donde las sociedades o empresas vinculadas radican ambas en el Perú, así como a servicios prestados desde o hacia paraísos fiscales, pues los problemas que suscitan unos y otros son estructuralmente similares, lo que permite en no pocas ocasiones examinarlos de forma paralela, así como extender a todos los supuestos análogas soluciones, de tal manera, que sólo cuando haya alguna diferencia en el tratamiento dispensado por nuestro ordenamiento a aquellas operaciones, se hará alusión explícita a la misma.⁶

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE LOS SERVICIOS INTRA-GRUPO

Sin duda la experiencia pone de relieve que con frecuencia los negocios entre partes vinculadas pueden ser objeto de maniobras tendentes a reducir o eliminar su impacto impositivo global, a través de los precios que acuerden entre ellas, trasladando de ese modo sus ganancias hacia la jurisdicción fiscal o compañía que más les beneficie. En efecto, en no pocas ocasiones los precios de transferencia son usados, indebidamente, para desplazar o, más apropiadamente, manipular utilidades o beneficios de una compañía a otra perteneciente al mismo grupo societario, que en

“partes vinculadas”, en la terminología de la ley peruana.

⁶ Nótese que las reglas de precios de transferencia en el Perú también resultan de aplicación en transacciones nacionales entre empresas pertenecientes al mismo grupo societario, así como tratándose de transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, más conocidos como paraísos fiscales. Adviértase, además, que con arreglo al Artículo 5 de la Resolución de Superintendencia 167-2006-SUNAT, se puede decir que la verdadera trascendencia de las normas de precios de transferencia se presenta cuando en las operaciones intervienen sociedades, dado que las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales para efectos del Impuesto a la Renta, que no generen rentas de tercera categoría, han quedado exceptuadas de la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa y de contar con estudio técnico de precios de transferencia, respecto de sus transacciones con partes vinculadas.

ese momento pudiera tener un régimen tributario más favorable.⁷ No es difícil imaginar, por ejemplo, que determinados servicios sean suministrados entre empresas del mismo grupo a precios sensiblemente alejados de aquéllos que se hubiesen fijado en condiciones normales de mercado, o incluso que se entreguen sumas de dinero por la prestación de un servicio que nunca se llega a producir, lo que le permite a la entidad que los abona aumentar sus gastos, y consiguientemente, reducir la cuantía de su renta imponible.⁸

Esta situación puede producirse cuando una sociedad, en lugar de acordar la repartición de utilidades, pretenda distribuirlos por cauces indirectos o que pudieran ser tildados de irregulares, dándoles la apariencia de gastos deducibles, en perjuicio del fisco implicado. Una de la formas más comunes de lograrlo, como acabamos de señalar, es pactando con sus accionistas, socios o casa matriz contraprestaciones que no sean proporcionales al valor de algún servicio que pudieran recibir de ellos, de forma que bajo ese ropaje la retribución en exceso haga posible la distribución oculta o encubierta de dividendos a favor de los mismos.

La preocupación por evitar las transferencias irregulares de beneficios ha llevado a que sean numerosos los países que hayan adoptado medidas en su legislación interna que, a efectos fiscales, tratan de combatir la evasión tributaria que pueda producirse por la concertación, en negocios entre partes relacionadas, de condiciones diferentes a las que hubieran sido suscritas en partes independientes.⁹ Según explica, César García Novoa, “[l]a determinación del valor aplicable en los supuestos de precios de transferencia entre operadores situados en distintas jurisdicciones fiscales y la fijación de la retribución que correspondería a la utilizada en el mercado entre sujetos no vinculados pretende un adecuado reparto entre las distintas jurisdicciones fiscales de las bases imponibles gravables en la imposición sobre la renta de personas físicas y jurídicas”.¹⁰

⁷ En el plano internacional, el traslado de beneficios puede operar de un estado a otro, en donde el costo tributario sea menor; en tanto que, tratándose de operaciones nacionales, podría existir un incentivo para trasladar beneficios a un sujeto inafecto o exonerado, a uno que pertenezca a un régimen diferenciado del Impuesto a la Renta, que imponga una menor presión tributaria (como podría ser, por ejemplo, el régimen de la Amazonía), o eventualmente, hacia una compañía del grupo con pérdidas fiscales.

⁸ Esta irregular práctica, sin embargo, únicamente cumplirá su cometido cuando los servicios en cuestión se encuentren gravados con una tasa impositiva más reducida que la que le resulta de aplicación en sede del receptor del servicio, dado que de lo contrario lejos de obtenerse una ventaja fiscal pudiera producirse un perjuicio.

⁹ DE PABLO VARONA, J. C., “Las Operaciones Vinculadas en el IRPF”, Tirant Lo Blanch, Valencia (2002), página 23.

¹⁰ GARCÍA NOVOA, C., “Precios de Transferencia y Valoración Aduanera”, Revista

En el caso peruano, la medida más clara en esta línea se hizo perceptible en nuestro ordenamiento cuando se adoptaron, desde hace ya algunos años, normas técnicas de precios de transferencia para evitar que se produzca la sobrevaluación o subvaluación de operaciones entre sujetos vinculados, en detrimento de los intereses del fisco.¹¹ Quizás el aspecto más llamativo de la regulación incorporada-vigente en la actualidad- reside en que somete a las operaciones entre partes vinculadas al principio de libre concurrencia o “*arm’s length principle*”, como comúnmente se le conoce en el ámbito internacional, al valorarlas al precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.¹²

Así se infiere del texto del numeral 4) del Artículo 32 de la LIR, a tenor del cual en transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (también llamados paraísos fiscales), se considerará valor de mercado, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido pactadas con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32-A de la misma ley, el cual desarrolla en detalle las denominadas normas de precios de transferencia.

Se trata con ello de alinear nuestra normativa -aunque con ciertas varian-

Latinoamericana de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, Venezuela (2005), página 119.

¹¹ Para ser más precisos, las denominadas “reglas de precios de transferencia” se introdujeron de manera orgánica y sistemática en el ordenamiento positivo peruano desde el 1 de enero de 2001, cuando mediante Ley 27356, se sustituyeron diversos numerales del Artículo 32 de la LIR. El referido marco normativo, sin embargo, se vio sensiblemente modificado con la dación del Decreto Legislativo 945, dictado con el objetivo de armonizar toda la normatividad en materia de precios de transferencia en torno al principio de libre concurrencia o “*arm’s length principle*”, el cual sustenta a nivel mundial la regulación sobre este aspecto tan importante de la tributación. Para lograrlo fue necesario desdoblar el Artículo 32 de la LIR. Así, cobró forma el Artículo 32-A para regular exclusivamente el tratamiento de los precios de transferencia. Estos cambios entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2004, constituyendo un verdadero relanzamiento de toda la regulación de precios de transferencia en el Perú.

¹² Lo que en definitiva establece el principio de libre concurrencia o “*arm’s length principle*”, como se le denomina en la terminología anglosajona, es que para fines fiscales, las empresas vinculadas deben comportarse como dos empresas independientes lo harían cuando realizan transacciones comerciales. En tal sentido, deben actuar como si tuvieran voluntades o intereses contrapuestos para que pueda aceptarse que los precios pactados entre sí son los propios del mercado. Conforme a ello, se puede decir que el principio *arm’s length* está dirigido a otorgar un tratamiento igualitario para fines fiscales a las empresas vinculadas y a las empresas independientes.

tes- con las más modernas tendencias en el contexto internacional en materia de precios de transferencia, representadas fundamentalmente por las Directrices de la OCDE sobre la materia (“Directivas PT OCDE”).¹³ En tal sentido, en mayor o menor medida, se ha homogeneizado nuestra legislación, no sólo con la de países más avanzados, como los Estados Unidos o aquellos que son miembros de la Comunidad Europea, sino también con la de los demás países de nuestro entorno, que siguen el mismo modelo (v.gr. Ecuador, Venezuela, Colombia, Argentina, México, entre otros), lo cual trae consigo, entre otras cosas, la necesidad de que los contribuyentes deban conocer, aplicar y documentar adecuadamente el precio de mercado de sus operaciones intra-grupo y otras vinculadas.¹⁴

No cabe duda que la introducción de la normativa de precios de transferencia supone un cambio radical para los grupos de empresas vinculadas -tanto nacionales como extranjeros- que operan en nuestro país, dado que a partir de su entrada en vigencia se encuentran obligados a asegurar el cumplimiento de la regla de valor de mercado, y a documentar y declarar todas sus transacciones vinculadas, con algunas excepciones por cierto.¹⁵ En un país como el nuestro, sin embargo, en el que no existe una cultura tributaria desarrollada y donde reina la informalidad, ciertamente ésta constituye una medida adecuada y estrictamente necesaria para frenar las pérdidas de recaudación. Ello significa una mayor carga administrativa para las empresas pero, al mismo tiempo, también un incremento de su seguridad jurídica.¹⁶

Conviene tener en cuenta que nuestra regulación de precios de transferencia no sólo se sustenta en los principios que sobre esta materia ha ido diseñando la OCDE, fundamentalmente en lo que respecta al principio de “arm’s length” o principio de libre competencia,¹⁷ sino que al igual que

¹³ 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.

¹⁴ En cuanto a los métodos aplicables para determinar el valor de mercado, el Artículo 32-A sigue las pautas establecidas por la OCDE, reproduciendo aquellos que según las directrices respetan el principio de *arm’s length*.

¹⁵ Véanse las Resoluciones de Superintendencia No. 167-2006-SUNAT y 008-2007-SUNAT, que establecen excepciones a la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa y de contar con estudio técnico de precios de transferencia.

¹⁶ GONZALO, J.L., ET AL., “Reforma de la Normativa Fiscal sobre Precios de Transferencia”, Ernst & Young Abogados, España (Enero 2007), página 8.

¹⁷ El principio de “arm’s length” ha sido traducido en la literatura tributaria en idioma español como principio de plena competencia entre las partes, principio de plena competencia, principio de libertad de armas, principio de total independencia, principio de independencia entre entidades asociadas, o como condiciones normales de mercado. Sin embargo, siguiendo la traducción adoptada en los docu-

otras legislaciones de Latinoamérica, adopta a las Directivas PT OCDE como instrumento interpretativo de primer orden de nuestra normativa interna, habiéndose señalado en el literal h) del Artículo 32-A de la LIR que “[p]ara 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”.¹⁸

Dicho esto y centrando la cuestión en el problema que examinamos en este trabajo, nos parece de la mayor importancia señalar que nuestra regulación interna de precios de transferencia carece de líneas directrices o parámetros específicos acerca de cómo calcular los precios de mercado, para efectos fiscales, de los llamados servicios intra-grupo, los cuales, como veremos, son de las operaciones vinculadas que más dificultades presentan, tanto para la Administración como los contribuyentes. La ausencia de regulación en esta materia complica la labor de la Administración, que debe verificar si la operación se realizó a precios de mercado y contribuye a generar inseguridad en el contribuyente, que no sabe cuál puede ser la posición que adopte la Administración en una fiscalización, donde se examinen este tipo de operaciones.

Es cierto que resulta posible acudir a las Directivas PT OCDE como guía para esos propósitos, pero no debemos desconocer que tales directrices no son una norma directamente aplicable en nuestro ordenamiento y, además, no solucionan todos los problemas que pudieran presentarse, por lo que bien podrían ser cuestionadas por la Administración Tributaria, en su intento cada vez más agresivo de prevenir pérdidas de recaudación, sobre todo, si los servicios son prestados desde el exterior a favor de contribuyentes domiciliados.¹⁹

Al respecto, una de las cuestiones que, quizás, más polémica viene susci-

mentos oficiales de la OCDE, preferimos la utilización de la denominación principio de libre concurrencia, en consonancia con la expresión recogida inicialmente en nuestra legislación nacional, en el Artículo 19-B del RIR, que fuera derogado cuando, a través del Decreto Supremo 190-2005-EF, se aprobaron las nuevas normas reglamentarias en materia de precios de transferencia, vigentes en la actualidad.

¹⁸ En esa misma línea, por ejemplo, la legislación venezolana establece en su Artículo 116, que los aspectos de no se encuentren cubiertos por la Ley podrán ser regulados según lo dispuesto en los lineamientos internacionales contenidos en el Reporte OCDE de 1995. Véase, SOL GIL, J., “Introducción al Tema de los Precios de Transferencia”, ob. cit., página 28.

¹⁹ CALDERON, J.M. y MARTIN, A., “Problemas de la Normativa Española en Materia de Operaciones Vinculadas/Precios de Transferencia y Líneas para su Reforma”, *Crónica Tributaria*, Número 116, España, (2005) página 37.

tando es la disyuntiva entre priorizar los criterios valorativos que sugieren las Directivas PT OCDE, conforme a las más modernas tendencias internacionales, respecto del tratamiento de los servicios intra-grupo, o preferir métodos “indirectos” o “indiciarios” de valoración, mucho menos precisos, que no necesariamente permiten valorar y justificar ese tipo de operaciones una a una, cuando los servicios son prestados por no domiciliados y que, por lo tanto, muchas veces no prueban nada, pero que de alguna manera facilitan la labor de control de la Administración Tributaria. Como más adelante tendremos ocasión de destacar, se trata en suma de decidir si la valoración se hace desde la perspectiva de la sociedad que presta los servicios o de aquella que los recibe en el país.

De ahí que, a nuestro modo de ver, deba mejorarse la actual regulación de las operaciones vinculadas. Siendo más precisos, para los propósitos que aquí interesan, creemos que es necesario articular normas específicas dentro de nuestro ordenamiento para la valoración de servicios desarrollados entre entidades vinculadas, principalmente cuando provienen del exterior. La definición de la metodología o procedimiento que deberá emplearse para alcanzar su precio de mercado, es uno de los aspectos más urgentes que debieran ser aclarados en la normativa interna a efectos de dotar de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a las actuaciones administrativas de comprobación. Es importante, sin embargo, que la fórmula que se adopte se encuentre alineada con los principios de las Directivas PT OCDE, pudiéndose tal vez incorporar determinados elementos que aumenten la eficacia de la norma para reducir las posibilidades de reparos o cuestionamientos que dentro de los procedimientos de fiscalización pueden presentarse .

De ese modo, creemos que el siguiente paso en nuestro razonamiento será intentar desentrañar el significado de la expresión “servicios intra-grupo”, para acercarnos más a la materia del análisis que nos ocupa. Sin embargo, por encima de todo, pretendemos revisar algunos de los problemas más importantes que presenta la determinación de su valor de mercado, fundamentalmente, según hemos señalado, cuando la entidad vinculada prestadora del servicio es no domiciliada. Una de las cuestiones más delicadas y complejas será la de determinar bajo qué metodologías debe establecerse el precio o contraprestación que habrían acordado empresas independientes entre sí, a cuyo examen dedicaremos la parte central de este trabajo.

3. SERVICIOS INTRA-GRUPO: DEFINIENDO EL CONCEPTO

Ante todo es necesario destacar que ni la norma legal ni la reglamentaria nos ofrecen un concepto de lo que se entiende por servicios intra-grupo.

Mucho menos se prevén reglas específicas de valoración para esta clase de operaciones. A falta pues de regulación expresa debemos recurrir a la doctrina tributaria, la legislación comparada y sobre todo a las Directivas PT OCDE para intentar encontrar respuestas a las interrogantes planteadas.

De acuerdo a la concepción generalmente aceptada del término, se comprenden en él gran variedad de servicios que una entidad perteneciente a un grupo empresarial presta a otra entidad o parte de dicho grupo. Se observa, que las Directivas PT OCDE no aportan mayores concreciones con relación al significado de dicha expresión. Sin embargo, cumplen con precisar que entre los indicados servicios se pueden incluir los administrativos, legales, contables, técnicos y comerciales, por citar sólo algunos de ellos.²⁰ No debe dejar de mencionarse con todo, que algunos autores han venido notando que en los últimos años se ha registrando “un mayor impacto de los servicios intensivos en tecnología y una creciente inmaterialidad del valor añadido”.²¹

A su vez, hay autores que distinguen entre distintas clases de servicios que pueden ser prestados entre miembros del mismo grupo. A juicio de Rafael Cosín Ochaíta, por ejemplo, existen esencialmente los siguientes cinco tipos de servicios que pueden vincular a las partes; a saber: (1) servicios de naturaleza rutinaria; (2) de asistencia técnica; (3) de naturaleza técnica; (4) de envío de personal y (5) una combinación de los servicios indicados anteriormente.²²

Por su parte, Alberto Xavier apunta al respecto que “[e]n el ámbito de las prestaciones de servicios hay que distinguir los servicios individualizados que una empresa del grupo (sociedad-madre u otra) presta a otra empresa del grupo, en términos bilaterales y específicos, como podrían ser prestados por un tercero independiente, de los servicios de grupo o servicios colectivos (intra-group services), que se caracterizan por el carácter colectivo de la ventaja que propician a todas o parte de las empresas que lo integran y cuya naturaleza y finalidad no los tornan asimilables a los servicios prestados por empresas independientes.”

Ciertamente en determinadas ocasiones resultará bastante difícil deslindar entre estos grupos de servicios. Sin embargo, al no encontrar diferencias verdaderamente efectivas entre ellas, para los propósitos que aquí intere-

²⁰ Directivas PT OCDE, párrafo 7.1

²¹ GARCIA PRATS, F.A., “Los Precios de Transferencia: Su Tratamiento Tributario desde la Perspectiva Europea”, *Crónica Tributaria*, Número 117, España, (2005) página 34.

²² COSÍN OCHAÍTA, R. “Fiscalidad de Precios de Transferencia”; Grupo Wolters Kluwer, España, (2007), página 63-64.

san, esas distinciones serán dejadas de lado dado que, de una u otra manera, vamos a referirnos a ellos de manera indistinta, pues los problemas que suscitan unos y otros son fundamentalmente los mismos.

Como expondremos seguidamente, para establecer cómo debe determinarse el valor de mercado tratándose de servicios intra-grupo o, dicho de otro modo, el precio que habría sido pactado por empresas independientes entre sí, a la vista de lo poco clarificador del texto de los Artículos 32 y 32-A con relación a este asunto en particular, lo lógico es acudir a las Directivas PT OCDE, las cuales, como ya hemos adelantado, han sido acogidas como una fuente de interpretación del alcance y contenido de las disposiciones de nuestra normativa en materia de precios de transferencia, en tanto no se opongan a ellas. Así pues, a la hora de valorar un servicio entre empresas asociadas, en nuestro caso, debemos atender a lo previsto expresamente en las Directivas PT OCDE. Y ello, precisamente, por la remisión que hace nuestra normativa interna.

Estas reglas de valoración son aplicables tanto en las importaciones como en las exportaciones de servicios intra-grupo. Al respecto, César García Novoa advierte que “[c]uando se produce una importación a precios superiores a los de mercado, se estará generando un mayor gasto en el importador y, por tanto llevando a cabo una nítida operación de erosión de la base imponible del importador que es trasladada al Estado del exportador. Es cierto que también se puede importar a precios inferiores a los que serían normales en condiciones normales de mercado. En estos casos, será el exportador quien tendrá un menor ingreso en su Estado de residencia que, seguramente, será un Estado de alta tributación, por lo que se produce un traslado de bases imponibles al Estado de residencia del importador a través de un menor gasto”.²³ La experiencia, sin embargo, demuestra que la valoración de las operaciones de exportación de servicios entre empresas asociadas normalmente no presenta mayores inconvenientes técnicos o prácticos, lo cual nos exime de un análisis de esos supuestos, para centrarnos en las operaciones de importación de servicios intra-grupo.

4. ANÁLISIS DEL CAPITULO VII DE LAS DIRECTIVAS PT OCDE

Según se sabe, las Directivas PT OCDE han desarrollado de forma amplia los mecanismos de fijación de los precios de transferencia, analizando aquellos métodos que se ajustan al principio de libre concurrencia o “*arm’s length principle*”, los cuales han sido acogidos en nuestra legisla-

²³ GARCÍA NOVOA, C., “Precios de Transferencia y Valoración Aduanera”, ob. cit., página 120.

ción interna. Como con razón ha sostenido García Prats, “[l]as Guías se convierten así, en un instrumento interpretativo de primer orden para verificar la adecuación de la normativa interna a las exigencias convencionales, así como en muchos casos para la interpretación de la propia normativa interna de regulación de los precios de transferencia”.²⁴ Nos encontramos, por tanto, ante el instrumento más importante y depurado para hacer frente a “los problemas que se plantean en materia de precios de transferencia al determinar si un miembro de un grupo multinacional ha suministrado o no servicios a otros miembros de ese grupo y, en caso afirmativo, al fijar el precio de plena competencia aplicable a esos servicios intragrupo”.²⁵

Ha de reseñarse, en especial, que las “cuestiones de aplicación específica a los servicios intra-grupo” son objeto del Capítulo VII de las Directivas PT OCDE, donde existe toda una regulación o líneas directrices que permiten una mejor comprensión del tema materia de este trabajo, y en particular, de los criterios o métodos que habrá que utilizar, en su caso, para valorar a precios de mercado los servicios entre entidades vinculadas.

De la revisión del citado capítulo de las Directivas PT OCDE se desprende que el análisis de la fijación de los precios de transferencia de los servicios intra-grupo debe llevarse a cabo en dos fases: en una primera etapa, lo que hay que hacer será comprobar si éstos han sido efectivamente prestados. Sólo si se supera esa primera valla, será necesario continuar con el análisis que haga posible hallar el valor de mercado de la operación (el que hubieran pactado empresas independientes). De esa forma, se condiciona la existencia misma de los servicios intra-grupo a que ellos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Más aún, se exige que de alguna manera se pueda demostrar que la actividad o servicio de que se trate le genere un beneficio directamente, en aspectos concretos y siempre relacionados con su actividad. Así se infiere del párrafo 7.6 del citado Capítulo VII de las Directivas PT OCDE, a tenor del cual:

“Bajo el principio de plena competencia, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa inde-

²⁴ GARCIA PRATS, F.A., “Los Precios de Transferencia: Su Tratamiento Tributario desde la Perspectiva Europea”, ob. cit., página 34.

²⁵ Directivas PT OCDE, párrafo 7.1.

pendiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería en general, considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia”.²⁶ (el énfasis es añadido)

De lo expuesto se deduce que de no verificarse que la actividad desarrollada deriva en un beneficio identificable y suficientemente previsible para la empresa pagadora de la renta “[e]sta clase de actividad no justificaría una retribución” y desde la perspectiva del Impuesto a la Renta, añadiríamos nosotros, tampoco procedería la deducción del gasto respectivo.²⁷ Esto último responde a que esa situación estaría revelando inequívocamente que no existe una relación de causalidad directa entre el gasto producido y la generación de la renta gravada o con el mantenimiento de su fuente en condiciones de productividad, como lo exige el Artículo 37 de la LIR, lo cual a su vez podría conllevar al desconocimiento del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas que haya gravado esa operación, de ser el caso.

Téngase en cuenta, entonces que todas estas cuestiones se encuentran estrechamente entrelazadas entre sí, dependiendo en definitiva una de las otras. Por ello, normalmente, corren la misma suerte. Asimismo, conviene tener presente que un eventual desconocimiento del gasto podría ser fuente de un problema de doble o, incluso, múltiple imposición, ya que el supuesto “servicio” podría encontrarse gravado en el país de donde proviene el proveedor del mismo y, además, en el nuestro, si genera renta de fuente peruana, sin que sea deducible.

Entre las actividades que podrían producir este resultado se encuentran, entre otras, las que un miembro del grupo (normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional) realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista.²⁸ Entre estos últimos se pueden destacar los servicios relacionados exclusivamente con la estructura jurídica de la matriz, tales como organización de las juntas generales de accionistas, emisión de acciones de la matriz, consolidación de cuentas del grupo o servicios de gestión, control y en general protección de las inversiones de la matriz en sus filiales.²⁹ Se podría producir también ese resultado, indudablemente, cuando se satis-

²⁶ Directivas PT OCDE, párrafo 7.6.

²⁷ Directivas PT OCDE, párrafo 7.9.

²⁸ Directivas PT OCDE, párrafo 7.9.

²⁹ COSÍN OCHAÍTA, R. “Fiscalidad de Precios de Transferencia”, ob. cit., página 66.

face una contraprestación por un servicio que no se ha realizado, por citar sólo algunos casos.

4.1. Determinación de la Efectiva Prestación de los Servicios Intra-Grupo

Según lo que antecede, para proceder a la valorización de un servicio intra-grupo, será preciso que antes se demuestre la efectiva realización de la operación o, lo que es lo mismo, que ésta es fehaciente. Consecuentemente, hasta que ello no ocurra, no puede haber aplicación de ninguno de los métodos previstos para valorar operaciones vinculadas, conforme lo hubieran hecho partes independientes, ni mucho menos procedería realizar ajustes por los precios de transferencia aplicados. Entenderlo de otra manera significaría empeñarse en valorar a precios de mercado una retribución de un servicio que no se ha demostrado que existe. Y esto sería un contrasentido, porque supondría admitir que puede haber retribución o contraprestación por servicios que nunca se llegan a producir.

De ese modo, se requiere que la entidad destinataria del servicio mantenga a disposición de la Administración Tributaria toda la documentación que permita acreditar que el mismo ha sido efectivamente prestado, lo cual supondrá el cumplimiento de la carga de la prueba que se les impone a los contribuyentes domiciliados. Esta exigencia ha sido validada por el Tribunal Fiscal, en casos donde se ha discutido la fehaciencia de diversas operaciones, por ejemplo, y entre otras muchas, en su Resolución 02289-4-2006, del 28 de abril de 2006, apuntando al respecto que “no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado”.³⁰ En esta misma línea, ese Tribunal en distintas resoluciones, tal como la 120-5-2002, del 11 de enero de 2002, ha declarado que “la Administración Tributaria evaluará la efectiva realización de las operaciones, fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el mismo contribuyente, es necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago cuya sustentación se solicita”.³¹

³⁰ Así queda señalado en numerosas resoluciones del Tribunal como las No. 01218-5-2002, 04245-1-2005, 06565-4-2005, del 6 de marzo de 2002, 8 de julio de 2005 y 26 de octubre de 2005, respectivamente, entre otras.

³¹ Este criterio ha sido reiterado, entre otras, en la RTF 06276-4-2002 y RTF 06277-4-2002, ambas del 28 de octubre de 2002; asimismo, en las resoluciones 02711-3-2003, 03252-2-2004, 05831-4-2005 del 21 de mayo de 2003, 21 de mayo de 2004 y 23 de septiembre de 2005 respectivamente.

Con base en ello, el Tribunal citado entiende que, para efectos tributarios, el sujeto pasivo tiene la obligación de mantener a disposición de la Administración Tributaria, para cuando sea requerida por ésta, la documentación que permita acreditar o probar que servicios por los cuales se ha pagado una cantidad de dinero determinada, fueron efectivamente prestados, para de ese modo sustentar su derecho a la deducción de los gastos o al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas. Lo expuesto nos lleva a pensar que corresponde al contribuyente sustentar sus operaciones, sin excepción de ningún caso, en tanto que la carga de la prueba recae en él.

De forma extraña, nuestro ordenamiento positivo no establece exigencias específicas sobre la documentación que, para esos propósitos, deben conservar las empresas, ni acerca de su contenido, lo cual desde luego contribuye a generar inseguridad en ellas como contribuyentes, dado que no saben con exactitud cuáles pueden ser las exigencias de la Administración en una inspección que examine, en especial, operaciones realizadas con partes vinculadas. Sin embargo, como es bien sabido para esa sustentación, con frecuencia la Administración Tributaria solicita, entre otra documentación, “contratos de servicios, recibos de pago por anticipos entregados, registro contable de los egresos de caja, propuesta o plan de servicios valorizados entregados por sus proveedores, cheques girados para el pago de dichos gastos, copia de los estados de cuenta en los que figuren los cheques girados y cargados en cuenta, etcétera”.³² No hay duda que los contribuyentes que lleven tal documentación de forma adecuada serán aquellos que menos riesgo asuman en una eventual fiscalización. Por lo tanto, hay que estar preparados.

4.2. Determinación del Valor de Mercado

Una vez que se encuentre fehacientemente acreditada la realización de los servicios intra-grupo evaluados, lo que procederá es demostrar si la valoración de la prestación acordada es consistente con la que hubieran fijado empresas separadas e independientes, en condiciones iguales o similares. Con carácter general, la búsqueda del precio que hubiera sido acordado por empresas independientes exige desarrollar un análisis de comparabilidad entre la transacción vinculada efectuada y la transacción teórica realizada en una situación de independencia.³³ A estos efectos, los factores a tener en cuenta son, especialmente, el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ese servicio en circunstancias comparables, así como los costos

³² Véase, entre otras, la RTF 06565-4-2005 del 26 de octubre de 2005.

³³ GARCIA PRATS, F.A., “Los Precios de Transferencia: Su Tratamiento Tributario desde la Perspectiva Europea”, ob. cit., página 45.

para el proveedor del servicio.³⁴

Para la determinación del valor de mercado de la operación deberá atenderse nuevamente a lo dispuesto en el Capítulo VII de las Directivas PT OCDE, ya citado anteriormente. Tras analizarlo, se observa que éste establece que habrá que acudir al método del precio comparable no controlado o al método de costo incrementado para fijar los precios de los servicios intra-grupo.³⁵ Cuando no resulte posible aplicar correctamente ninguno de los anteriores habrá que emplear subsidiariamente entonces los métodos alternativos de último recurso, basados en utilidades (*transactional profit methods*) o, para decirlo con toda claridad y mayor precisión, el método del margen neto transaccional (*transactional net margin method*, TNMM).

No hay que olvidar que a diferencia de lo que ocurre en las Directivas PT OCDE, en nuestra normatividad interna sobre precios de transferencia, los métodos para valorar operaciones vinculadas no se regulan de forma jerárquica.³⁶ No obstante, conviene tener en cuenta que la adopción de una aplicación sucesiva y supletoria de los primeros dos métodos respecto de los otros, siguiendo las directrices, reduciría el riesgo de conflictos -y, consecuentemente, doble imposición- entre la valoración de una operación que realiza la Administración en nuestro país y la que pueden realizar las Administraciones Tributarias de otros países.³⁷

4.2.1. Método del Precio Comparable No Controlado (“MPCNC”)

Cuando exista un precio de mercado del mismo servicio objeto de transacción entre entidades vinculadas, el primero de ellos -el MPCNC- será el ideal, habiendo sido reconocido como “el método más fiable de todos y preferible a todos los demás, puesto que se determina el precio de mercado o *arm’s length* comparando el precio de la operación vinculada con el de una transacción similar llevada a cabo entre empresas totalmente independientes -o, al menos, con el precio cargado a una relación comercial o financiera similar donde una de las partes no sea miembro de la empresa

³⁴ Directivas PT OCDE, párrafo 7.29.

³⁵ Directivas PT OCDE, párrafo 7.31.

³⁶ Así se desprende del literal e) del Artículo 32-A de la LIR, a tenor del cual “[l]os precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinadas 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 operación.” (el énfasis es nuestro)

³⁷ CALDERON, J.M. y MARTIN, A., “Problemas de la Normativa Española en Materia de Operaciones Vinculadas/Precios de Transferencia y Líneas para su Reforma”, ob. cit., página 37.

o grupo multinacional- en circunstancias similares”.³⁸

No obstante, debe destacarse que la idoneidad del MPCNC se encuentra supeditada a la existencia de información clara y suficiente de “comparables”; vale decir, sobre el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. La cuestión clave reside, entonces, en identificar el precio de mercado de servicios iguales o similares, efectuando las correcciones o ajustes necesarios para eliminar las diferencias que pudieran existir entre las transacciones objeto de comparación, lo cual suele ser bastante complicado pues las transacciones entre partes vinculadas son tan particulares que normalmente no existe un mercado claramente definido en el que participen empresas independientes.³⁹ Afirma en esta línea García Prats que “[l]a dificultad de encontrar comparables adecuados para la aplicación de dicho método reduce su fiabilidad en la práctica a situaciones menos complejas, en las que existe un precio de referencia, cotizaciones oficiales u otros parangones similares”.⁴⁰ Esta situación abre las puertas a la aplicación de otro tipo de métodos para valorar a precios de mercado operaciones vinculadas, como lo ordena nuestra legislación.

4.2.2. Método del Costo Incrementado (“MCI”)

En caso de inexistencia de comparables válidos, por la imposibilidad de encontrar una operación en el mercado cuyo precio pueda servir como objeto de comparación, entrarán en juego los otros métodos en virtud de los cuales el análisis de comparabilidad girará en torno a indicios menos directos que el propio precio.⁴¹

En concreto, como lo adelantáramos, deberá acudir supletoriamente al método del costo incrementado, consistente en aumentar al costo del servicio, el margen bruto de costo adicionado que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.⁴² El resultado, que se obtiene después de añadir el margen bruto a los costos antes mencionados podrá ser, entonces, considerado como el valor de

³⁸ SALA GALVÁN, G. “Los Precios de Transferencia Internacionales. Su Tratamiento Tributario”, Tirant Lo Blanch, Valencia (2003), página 102.

³⁹ DE PABLO VARONA, J. C., “Las Operaciones Vinculadas en el IRPF”, ob. cit., página 77.

⁴⁰ GARCIA PRATS, F.A., “Los Precios de Transferencia: Su Tratamiento Tributario desde la Perspectiva Europea”, ob. cit., página 47.

⁴¹ SALA GALVÁN, G. “Los Precios de Transferencia Internacionales. Su Tratamiento Tributario”, ob. cit., página 103.

⁴² Véase el numeral 3 del inciso e) del Artículo 32-A de la LIR.

mercado de los servicios examinados. Este método compatibiliza, sobre todo, con operaciones “donde se proporcionan servicios que agregan bajo riesgo a una operación principal”.⁴³

Para hallar el margen bruto que deberá aplicarse se parte del margen que haya obtenido la propia empresa proveedora en transacciones comparables independientes (comparables internos) y, en su defecto, del que se hubiera aplicado en operaciones comparables llevadas a cabo entre empresas independientes del mismo sector (comparables externos). En tal sentido, este método se basa fundamentalmente en la comparación del margen bruto obtenido en operaciones comparables “no controladas”. Sin embargo, para su aplicación, como punto de partida deberá determinarse a priori cuáles son los costos a los que se les aplicará dicho margen.

Debe apuntarse que no siempre será posible adoptar un sistema de distribución directa de costos, especialmente cuando también se presten a empresas independientes servicios similares a los prestados a empresas asociadas. En estos casos se hace necesario recurrir, como última instancia, a los métodos indirectos de distribución, así denominados por no existir una relación directa entre el costo del servicio prestado y su remuneración en función del beneficio recibido.⁴⁴ Aunque se trata de un tema de enorme complejidad, y que suele ser fuente de enfrentamientos o fricciones con las Administraciones Tributarias en diferentes jurisdicciones, curiosamente, en nuestro país ni la norma legal ni la reglamentaria, han previsto un procedimiento para la cuantificación de los costos atribuibles a cada beneficiario de los servicios en esas circunstancias, debiéndose por tanto seguir supletoriamente los criterios y las metodologías señaladas por las Directivas PT OCDE.

A falta pues, de regulación expresa, con base a los postulados de la OCDE, se deberá fijar un método racional de distribución que permita la individualización del costo por cada servicio. De esa forma, cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir el costo de la suma de los servicios prestados, entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se

⁴³ Véase numeral 3 del inciso a) del Artículo 113 del RIR.

⁴⁴ XAVIER, Alberto, “Derecho Tributario Internacional”, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires (2005), página 307.

preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de obtener por las personas o entidades destinatarias.⁴⁵

En este proceso debe distinguirse entre los costos que pueden ser transferidos a las demás empresas del grupo por derivarse de actividades de las que pueden beneficiarse, de aquellos que deben ser asumidos por la entidad que incurrió en el gasto, como serían aquellos designados como “gastos del accionista” y que se refieren a los gastos incurridos por los accionistas o casa matriz para administrar sus propias inversiones.⁴⁶ Para la puesta en práctica de este método resulta particularmente importante, además, analizar las diferencias y tipología de gastos (operativos y no operativos), en relación a las funciones realizadas y riesgos asumidos por las partes en los servicios objeto de comparación, dado que requiere “determinar el margen de beneficios utilizando una estructura de costes comparables”.⁴⁷

Debe tenerse en cuenta que el cargo de costos excesivos (consciente o inconsciente) puede ser un medio efectivo que le permita a la entidad que los abona reducir indebidamente la cuantía de su renta imponible, más allá del margen adicionado a ellos, constituyendo un incentivo que fomenta la manipulación de dichos costos por parte de grupos extranjeros con presencia en el Perú. Esto está claro y no hay vuelta que darle. Por ello, la aplicación de este método puede tener como efecto que las partes involucradas tiendan a situar mayores costos allí donde mejor les convenga, en detrimento del fisco de países como el nuestro.

Esto último pudiera hacer pensar que nos encontramos ante una metodología que presenta un importante problema para la Administración Tributaria, al no tener ésta los medios para verificar o controlar directamente la correcta atribución de dichos costos. Siempre, claro está, que ellos sean prestados por sujetos no domiciliados. Es cierto que resulta posible argumentar que el MCI no tiene que ser necesariamente aplicado en estos casos, pudiendo recurrirse, sin más, al método del margen neto transaccional. Debate abierto, como es sabido, y que en nuestra opinión debería cerrarse definitivamente, pues ello no sólo contradice abiertamente las Directivas PT OCDE que proponen seguir un orden de prelación, sino que traería consigo más problemas de los que solucionaría, al no garantizar que pueda hallarse el valor de mercado y, en consecuencia, los

⁴⁵ GONZALO, J.L., ET AL., “Reforma de la Normativa Fiscal sobre Precios de Transferencia”, ob. cit., página 5.

⁴⁶ XAVIER, Alberto, “Derecho Tributario Internacional”, ob. cit., página 303.

⁴⁷ Véase, GARBAYO SALAZAR, E., “Valoración de Operaciones Vinculadas” en CISS, *Partida Doble* (Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa), número 86, (1998), páginas 44 y 45, citado por MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “La Tributación de las Operaciones Vinculadas”, Editorial Aranzadi SA, Navarra (2003), página. 76.

beneficios imponibles de la operación vinculada, como más adelante tendremos ocasión de poner en relieve.

El establecimiento de exigencias concretas para sustentar la distribución racional de los costos incurridos a tal efecto por la entidad que presta los servicios, aparece como uno de los mecanismos que permitirían salvar las dificultades derivadas de la aplicación del método de costo incrementado. Siendo esta una cuestión que, quizás, debiera ser regulada en la normativa interna, especificándose, de un lado, la naturaleza de los servicios, y estableciéndose los criterios de reparto utilizados, de tal forma que la documentación solicitada sea capaz de probar que la metodología empleada para esos propósitos es la más adecuada. Incluso, la deducción de los gastos derivados de los servicios podría estar condicionada al cumplimiento de dichos requisitos. Así pues, no es de extrañar que, por ejemplo, países como España hayan articulado disposiciones específicas sobre deducción de gastos por servicios y gastos derivados de acuerdos de reparto de costes entre vinculadas, en línea con las pautas de la OCDE en la materia.⁴⁸

De este modo, la cuantificación por los grupos empresariales de los costos que van a adquirir la naturaleza de deducibles tendría que probarse por cualquiera de los métodos admitidos en derecho. Una de las fórmulas que podría favorecer dicha comprobación, por ejemplo, sería fijando la obligación de contar con un informe de una firma de auditores de prestigio internacional sobre la razonabilidad de los criterios de distribución (“cost drivers”) desde un punto de vista técnico y acerca de si se encuentran adecuadamente soportados, revisión que tendría que ser practicada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas sobre procedimientos convenidos en relación con información financiera.⁴⁹ Dicho informe debería contener todos aquellos elementos que sean importantes para poder evidenciar y sustentar la asignación de los referidos costos, sobre la base de hallazgos basados en los hechos.⁵⁰ Esta exigencia situaría

⁴⁸ GONZALO, J.L., ET AL., “Reforma de la Normativa Fiscal sobre Precios de Transferencia”, ob. cit., página 5.

⁴⁹ El objetivo de un compromiso con procedimientos convenidos, es que el auditor se compromete a aplicar procedimientos que son propios de la auditoría y sobre los cuales han convenido el auditor, la organización, y terceros apropiadas y para informar sobre hallazgos basados en hechos. Como el auditor simplemente emite un informe sobre los hallazgos basados en los hechos obtenidos de los procedimientos convenidos, no expresa ninguna certidumbre. En cambio, los usuarios del informe evalúan por sí mismos los procedimientos y los resultados informados por el auditor y extraen sus propias conclusiones del trabajo del auditor. Véase al respecto, la Norma Internacional Sobre Servicios Afines 4400 “Compromisos para Realizar Procedimientos Convenidos en Relación con la Información Financiera”

⁵⁰ Lo que se propone es algo similar a lo que actualmente se exige en el inciso f) del Artículo 56 de la LIR para demostrar que la asistencia técnica ha sido efectivamente

a la Administración Tributaria en una posición mucho más cómoda de revisión de la operación realizada, en la que la carga de la prueba de la correcta atribución de los costos incurridos a tal efecto se desplazaría de la Administración al contribuyente domiciliado destinatario de los mismos, en orden a su deducibilidad. Con ello, el riesgo de que se manipulen los costos de los servicios intra-grupo se minimizaría, poniéndose coto a este tipo de maniobras.

4.2.3. Método del Margen Neto Transaccional (“MMNT”)

Como ya se ha dicho, para la OCDE el MPCNC y, sobre todo, el método de costo incrementado, son los más directos para establecer si las condiciones acordadas entre empresas vinculadas coinciden con las de mercado, tratándose de servicios intra-grupo. No obstante, cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse ninguno de los anteriores métodos, la OCDE recomienda residualmente “otros métodos para la valoración de estas operaciones que, si bien mantienen para su aplicación un marco de comparabilidad con transacciones independientes -concretamente con las funciones que cada parte de la operación llevada a cabo o con los márgenes netos de beneficio obtenidos-, no se basan exclusivamente en ellos”.⁵¹ Nos referimos a los métodos comúnmente denominados “métodos no tradicionales” o “métodos basados en utilidades”, cuya aplicación es residual y como última opción, cuando no resulte adecuada o posible la aplicación de los métodos tradicionales.⁵²

De ellos, el método del margen neto transaccional o MMNT, es ampliamente utilizado a nivel internacional, inclusive para la valoración de servicios intra-grupo, donde no se verifica adicionalmente la existencia de intangibles valiosos y significativos utilizados por las partes. Este método funciona de forma muy similar al método del precio de reventa y al método de costo incrementado, aunque consiste en comparar ya no el margen bruto sino el margen neto u operativo obtenido en una operación vinculada, con el obtenido por el mismo contribuyente en una operación no vinculada en circunstancias comparables o apoyándose en los márgenes netos que habitualmente se obtienen en transacciones comparables entre terceros independientes.

De ahí que se pueda utilizar el MMNT desde distintas perspectivas, bien

prestada.

⁵¹ SALA GALVÁN, G. “Los Precios de Transferencia Internacionales. Su Tratamiento Tributario”, ob. cit., pág. 108.

⁵² Directivas PT OCDE, párrafo 3.50.

desde la del sujeto no domiciliado que suministra el servicio, bien desde la del contribuyente domiciliado destinatario del mismo, efectuando cuando sea preciso las correcciones necesarias para obtener la equivalencia. Se aplicará a uno u otro dependiendo de la información que se encuentre disponible y de los hechos y circunstancias del caso concreto. Al respecto, las Directivas PT OCDE señalan que “la empresa asociada a la que se aplica el método del margen neto de la operación debería ser la empresa en relación con la cual se han identificado los datos fiables relativos a las operaciones comparables más similares. A menudo, esto implicará elegir a la empresa asociada menos compleja entre las empresas involucradas en la operación vinculada, que además no posea activos intangibles valiosos o activos exclusivos”.⁵³

No obstante, ha de señalarse que idealmente debiera ser aplicado tomando como referencia al miembro del grupo que realiza el servicio, ya que está pensado para determinar el valor de mercado, cuando se pueda hacer un análisis individualizado de la transacción, partiendo no sólo de los costos directos en que ha incurrido el proveedor de los servicios (como ocurre en el método de costo incrementado) sino también los indirectos, añadiéndoles a ellos el margen neto u operativo que se hubiera obtenido en una operación entre partes independientes.⁵⁴ Uno de los mayores atributos de este método es que no requiere reclasificar los costos y gastos de las empresas o transacciones comparables, ya que al efectuar una comparación a nivel operativo, dicha clasificación no distorsiona el cálculo del margen neto. Más allá de ello, en muchas ocasiones, este método va a plantear las mismas ventajas e inconvenientes que suscita el método de costo incrementado, puesto que su modo de empleo es similar, siempre, claro está, que la empresa asociada a la que se le aplica sea aquella que suministra los servicios, y no la que los recibe, lo cual nos releva de mayores comentarios.

Es preciso, con todo, matizar las anteriores afirmaciones destacando que hay quienes piensan que tratándose de operaciones internacionales, la valorización deberá necesariamente realizarse desde la óptica del contribuyente domiciliado. Así incluso lo entendería la Administración Tributaria, según parece deducirse del contenido de la Carta No. 223-2006-SU-NAT, de fecha 24 de agosto de 2006, donde en respuesta a una consulta

⁵³ Directivas PT OCDE, párrafo 3.43.

⁵⁴ En esos casos, para efecto de la aplicación de este método los márgenes netos objeto de comparación generalmente están basados en la relación existente entre la utilidad operativa y la suma de los costos y gastos incurridos en la prestación de los servicios intra-grupo; sin embargo, en algunas ocasiones podría resultar apropiado utilizar lo que se conoce como la “Razón Berry” consistente en relacionar la utilidad bruta entre los gastos operativos.

institucional formulada por la Cámara de Comercio Americana del Perú, al amparo del Artículo 93 y siguientes del Código Tributario, llegó a señalar que las empresas vinculadas “deben contar con su respectivo Estudio Técnico elaborado desde la perspectiva de cada una de ellas; no siendo suficiente que cuenten sólo con un Estudio Técnico elaborado desde la perspectiva de una de ellas”.⁵⁵ No estimamos, sin embargo, que tal interpretación sea sólida.

En primer lugar, porque tal condicionamiento requeriría de una previsión legal explícita. Así ocurre, en otros ordenamientos, por ejemplo, en el argentino, donde se establece que para la aplicación de los métodos de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad y la justificación de dichos precios deberá efectuarse directamente “sobre la situación del sujeto local”.⁵⁶ No obstante, en su ausencia de una disposición semejante en nuestra legislación, habría que concluir que es suficiente realizar el análisis desde la perspectiva de la empresa vinculada que permita hallar de la mejor manera el valor de mercado de la operación, sin excepción en ningún caso. Convendría añadir que ello concuerda con lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 32-A de la LIR, a tenor del cual todos los métodos de valoración tienen un mismo nivel preferente o jerárquico, debiéndose aplicar el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación o, lo que es lo mismo, el que ofrece la mejor aproximación al valor de mercado de la operación.

En segundo lugar, porque cuando la aplicación del MMNT recae sobre la empresa domiciliada, destinataria del servicio, normalmente no se logra efectuar una evaluación independiente de la operación vinculada, dada la dificultad de deslindar los resultados netos correspondientes a ella de los demás resultados de la empresa. Así, de no poder hacerse dicha delimitación, en la práctica el método tiende a aplicarse sobre una base demasiado extensa (sobre los resultados totales de la empresa domiciliada), que poco o nada tienen que ver con los generados por la operación vinculada.⁵⁷ De ese modo, se estaría vulnerando de forma clara lo previsto tanto en las Directivas PT OCDE (párrafo 1.42), como en el Artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (“RIR”), que establecen, con carácter general, que la determinación del valor de mercado se realizará transacción por transacción, de acuerdo al método que resulte más apropiado, excepto en los casos en los que no sea posible efectuar una evaluación

⁵⁵ Carta No. 223-2006-SUNAT, de fecha 24 de agosto de 2006.

⁵⁶ Véase el Artículo 9) de la Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) No. 1.122/01.

⁵⁷ SALA GALVÁN, G. “Los Precios de Transferencia Internacionales. Su Tratamiento Tributario”, *ob. cit.*, página. 127.

independiente de cada transacción, en cuyo caso la evaluación se realizará en forma conjunta usando un mismo método. Sin embargo, tratándose de servicios intra-grupo con frecuencia si es posible realizar una evaluación individualizada, siempre que se haga desde la perspectiva de la empresa que suministra el servicio, ya sea bajo el método de costo incrementado o del propio MMNT, tomando como base de comparación ya no el margen bruto sino el margen neto de la operación vinculada, comparándolo con el obtenido en una transacción independiente comparable, como ya se ha señalado.

En tercer lugar, porque tal planteamiento estaría en desacuerdo con lo dispuesto en las Directivas PT OCDE en el contexto del MMNT, que establecen que debe elegirse a la empresa mas sencilla de evaluar como “*tested party*”. (Párrafo 3.43.). Finalmente, porque no existe motivo alguno para exigir la utilización de distintos criterios o, de más de un método, cuando aplicando sólo uno se pueda obtener un resultado confiable, dado que ello podría suponer una carga importante para los contribuyentes. Ni la ley hace referencia a tal requisito, ni creemos que sea necesario, salvo cuando ellos decidan voluntariamente aplicar un método complementario, en consonancia con lo sugerido por la OCDE, en los casos en los que un único criterio no pueda hallar fiablemente el valor de mercado y, en consecuencia, los beneficios obtenidos de la operación vinculada.⁵⁸

Así pues, la utilización del MMNT desde el punto de vista de la empresa local se encontraría condicionada a la imposibilidad de aplicación adecuada de los otros métodos, pudiendo aportar en dichas circunstancias, digamos extremas, una aproximación al valor de mercado de los servicios recibidos. Para ello, como punto de partida, será necesario un análisis funcional de dicha empresa asociada, fijándose el valor de mercado de la operación evaluada indirectamente por referencia al margen neto que el contribuyente obtiene, en comparación con el que obtienen empresas independientes seleccionadas como funcionalmente comparables con aquella. Así, los márgenes netos obtenidos por dichas empresas independientes constituirán el elemento clave de comparación en este caso. De tal suerte, si el margen neto de la empresa asociada en la operación evaluada se encuentra dentro del rango de márgenes netos de la muestra de empresas comparables, se podrá inferir “razonablemente” que la contraprestación ha sido pactada a valores de mercado, pues de lo contrario el margen neto de la empresa asociada se hubiera encontrado fuera de ese rango.

Sin embargo, cabe señalar que este método ha sido objeto de muchas

⁵⁸ Véase Directivas PT OCDE párrafos 1.46 y especialmente el 1.69.

críticas por resultar contrario, en opinión de algunos autores, al fundamento del principio internacional de arm’s length tal y como lo establece la OCDE. Por poner un ejemplo, Sala Galván entiende que la aplicación del método de margen neto transaccional, aún como método de última instancia, presenta problemas.

*“Primero, las empresas vinculadas no fijan sus precios de transferencia en función de los márgenes netos de beneficios que pudieran obtener las empresas independientes en una transacción similar debido a que generalmente no disponen de información suficiente en el momento de establecer las condiciones comerciales y financieras de sus transacciones vinculadas. Segundo, se tienen en cuenta factores que inciden directamente en los márgenes netos (y estos factores, a su vez, quedan condicionados por otros) cuya información suele no estar disponible (...) Tercero, al no reconstruir el precio de transferencia sino operar directamente sobre el margen neto de beneficios, se crean dificultades a la hora de determinar la procedencia del ajuste correspondiente...”*⁵⁹

Por su lado, para García Prats “el mayor problema en su aplicación reside en la enorme variabilidad del margen neto del beneficio de factores externos que no inciden normalmente sobre los márgenes brutos, lo que dificulta su fijación exacta y fiable, y exige un elevado margen de coherencia en la determinación de los criterios relevantes o irrelevantes así como sobre las correcciones, y dificulta en muchas ocasiones la realización de un ajuste correlativo”.⁶⁰

Esta situación es mucho más grave, claro está, cuando no sea posible deslindar los resultados generados por la empresa domiciliada a raíz del servicio recibido del resto de los resultados obtenidos, que permita un análisis individualizado de la operación vinculada. En esa hipótesis no quedará más remedio que realizar la valorización, comparando el nivel de márgenes netos de empresas independientes, seleccionadas como funcionalmente comparables, con el margen neto total obtenido por la empresa vinculada por todas sus actividades y no únicamente con aquel que tenga relación directa con la operación vinculada.

Según lo que antecede, ello ocurrirá cuando el contribuyente no lleve cuentas segmentadas, que permitan reflejar de manera separada los resultados de la operación vinculada que se examina, de los demás que éste

⁵⁹ SALA GALVÁN, G. “Los Precios de Transferencia Internacionales. Su Tratamiento Tributario”, ob. cit., página 108.

⁶⁰ GARCIA PRATS, F.A., “Los Precios de Transferencia: Su Tratamiento Tributario desde la Perspectiva Europea”, ob. cit., página 49.

haya realizado. Debe observarse que eso suele suceder cuando los beneficios del servicio recibido no pueden ser individualizados o cuando se extienden a todas las actividades del negocio de la empresa. Por consiguiente, en esas circunstancias, el MMNT podría acabar transformándose, a efectos prácticos, en un método no basado en los resultados o márgenes netos de las transacciones evaluadas, sino en un método basado en los resultados o márgenes netos de las empresas, (SIC) “lo que provocaría su encasillamiento como método global o unitario y su consiguiente rechazo internacional”.⁶¹

En esta misma línea de oposición a la aplicación del MMNT, cuando no centra su atención exclusivamente en el resultado de la operación evaluada, las Directivas PT OCDE establecen que “[u]n análisis según el método del margen neto de la operación sólo debiera considerar los beneficios de la empresa asociada que son imputables a determinadas operaciones vinculadas. En consecuencia, no sería oportuno aplicar el método del margen neto de la operación a nivel del conjunto de la sociedad si ésta realiza muchas operaciones vinculadas diferentes que no pueden compararse adecuadamente de forma conjunta con las de una empresa independiente.”⁶²

Piénsese, por ejemplo, en una sociedad domiciliada que recibe de su casa matriz servicios de dirección y generales de administración, necesarios para el ejercicio de su actividad económica, pagando 5,000 dólares al año. Supongamos, además, que esa sea la única operación vinculada de la empresa y que ésta haya obtenido pérdidas operativas en el ejercicio, de más de un millón de dólares, mientras que al mismo tiempo todas las empresas seleccionadas como funcionalmente comparables registraron un margen neto positivo. ¿Sería lógico imputar a esa operación vinculada el resultado alcanzado por la sociedad a nivel global? En el supuesto que examinamos, parecería claro que el resultado de la sociedad responde a causas distintas que poco o nada tienen que ver con la operación vinculada. Estos factores podrían ser, entre otros, la posición competitiva de la empresa vinculada en el mercado, la amenaza de nuevos competidores o de productos sustitutos, la estructura de costos, la ineficiencia en la gestión, las estrategias empresariales, el costo de capital, el grado de experiencia o madurez del negocio, etcétera.⁶³ Así puede deducirse dada la inmaterialidad de la operación vinculada con relación a la magnitud de las pérdidas obtenidas. Comparado con esas pérdidas, los 5,000 dólares pagados durante el curso

⁶¹ SALA GALVÁN, G. “Los Precios de Transferencia Internacionales. Su Tratamiento Tributario”, ob. cit., página 127.

⁶² Directivas PT OCDE, párrafo 3.43.

⁶³ Directivas PT OCDE, párrafo 3.36.

del año ciertamente no parecen una cantidad de dinero tan considerable como para inclinar la balanza.

Lo que no vemos tan claro es cómo hallar fiablemente el valor de mercado de la operación vinculada en ese contexto mediante la aplicación del MMNT a la sociedad destinataria de los servicios y en consecuencia, el monto del ajuste podría resultar necesario efectuar a la valoración efectivamente pactada por las partes (debido a la indeterminación de lo que sea valor de mercado). Debe tenerse presente que en ese caso la evaluación normalmente no tomará como punto de referencia los resultados o margen neto obtenidos estrictamente de la operación vinculada sino los resultados conjuntos de la empresa por todas sus actividades, dada la dificultad que existe para hacer un deslinde entre unos y otros, siendo de tal forma prácticamente imposible determinar la valoración que le hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado.

Más aún, a falta de un enfoque “transaccional” en relación con los resultados o márgenes netos a comparar, no podrá establecerse si la valoración convenida por las partes ha tenido un impacto negativo en los resultados de la empresa, ni mucho menos podrá medirse su alcance o nivel de influencia, que permita encontrar su expresión numérica. Esto, unido a las dificultades que como consecuencia se crean a la hora de determinar el ajuste sobre dicha valoración, provoca que la aplicación del MMNT sea poco efectivo o confiable en circunstancias como esa, debiéndose restringir su aplicación a supuestos donde sea posible efectuar una evaluación independiente de cada transacción o donde no pueda aplicarse adecuadamente ningún otro método, en línea con las Directivas PT OCDE.

5. CONCLUSIONES

Con relación al régimen de los precios de transferencia en el Perú, ha de señalarse que se ha avanzado mucho en los últimos tiempos. Sin embargo, la regulación actual de precios de transferencia descuida algunos aspectos que son fundamentales. En el ámbito de las prestaciones de servicios intra-grupo, los más significativos derivan precisamente de la insuficiente o escasa regulación interna que se observa para la fijación de los métodos que habrá que utilizarse en esos casos para alcanzar un resultado confiable, sobre todo, si son prestados por sujetos no domiciliados.

En este aspecto, incluso las Directivas PT OCDE no solucionan todos los problemas para la selección de un método concreto, si bien ponen de manifiesto a todas luces la necesidad de reforzar la actual normativa, articulando disposiciones específicas o parámetros, de efecto vinculante, sobre la metodología a emplear, dándoles preferencia obligatoriamente a

aquellos métodos que tengan un enfoque “transaccional” o, para decirlo con toda claridad, que puedan aplicarse “operación por operación si se pretende la aproximación más precisa a un valor de mercado equitativo” en concordancia con las más modernas tendencias en el contexto internacional en materia de precios de transferencia.⁶⁴

Lo cierto es que la mayoría de países admiten la aplicación del MPCNC, del MCI o del MMNT, basado en la relación entre el margen neto y los costos totales de la operación, todos reconocidos por la OCDE y ampliamente utilizados a nivel internacional para la valorización de servicios intra-grupo. Debe observarse que en ese supuesto estos dos últimos métodos funcionan de forma similar, aplicándose desde la perspectiva del miembro del grupo que provee los servicios. Como ya se ha visto, uno de los aspectos más críticos en relación a estas metodologías reside en la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda realizar su propia verificación de los costos de las actividades ejercidas que finalmente son distribuidos o asignados a las sociedades del grupo que son domiciliadas en el país, sin perjuicio de la inclusión de un margen de ganancia, quedando en una situación de dependencia y por ello de incertidumbre. Esta situación podría originar que la Administración Tributaria dude de su fiabilidad o los considere inadmisibles.

La ausencia de regulación sobre la documentación que deben conservar los contribuyentes para sustentar esos costos, desde luego, obstaculiza la labor de la Administración y contribuye a generar inseguridad en el contribuyente, que no sabe cuáles pueden ser las exigencias de la Administración en una fiscalización que examine los servicios de sus partes vinculadas no domiciliadas (v.gr. servicios sociedad matriz-filial o entre sociedades hermanas). Definitivamente, el establecimiento de requisitos específicos de documentación puede ofrecer una solución práctica a este problema que resultaría difícil de resolver si la carga de la prueba no se traslada al contribuyente domiciliado para la cuantificación de la parte de tales gastos, que van a adquirir la naturaleza de deducibles.

Como indicábamos anteriormente, para esos fines podría fijarse la obligación de contar con un informe de una firma de auditores de prestigio internacional sobre los costos que pueden ser transferidos, diferenciándolos de aquellos que deben ser soportados exclusivamente por la entidad que realizó el gasto, como sucede tratándose de los denominados “gastos de accionistas” que no benefician a las demás sociedades del grupo, por citar sólo un ejemplo. Sin embargo, éste no constituye el único mecanismo para hacer frente a este problema de control por parte de las Administra-

⁶⁴ Directivas PT OCDE, párrafo 1.42.

ción, pudiendo emplearse cualquier otro medio de probanza admitido en derecho, entre los que se encuentra por supuesto el que proponemos. Si bien la exigencia de esa documentación supondrá el establecimiento de una nueva carga administrativa para las empresas, finalmente quizás ello sea lo que más les conviene a efectos de que los riesgos derivados de una eventual fiscalización sean menores, evitándose la polémica en torno a la adecuada atribución de los costos.

En esa misma línea, la utilización de los métodos subsidiarios, incluyendo el MMNT aplicado, desde la óptica de la empresa vinculada destinataria de los servicios, en base a la totalidad de sus resultados netos por todas sus actividades, debe quedar confinada a supuestos donde debido a la complejidad o a la información disponible no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, que la OCDE prioriza. Los contribuyentes que opten por estos métodos subsidiarios deberían tener que acreditar dichas circunstancias, para fundamentar la aplicación o elección de los mismos, dado que la prueba de esos extremos incumbe al grupo de empresas.

Nos encontramos, por tanto, ante un tema de enorme complejidad y de actualidad evidente que hace inaplazable la necesidad de establecer criterios de prelación entre los diferentes métodos de valoración, que dejen en claro su aplicabilidad o inaplicabilidad en el caso concreto de los servicios intra-grupo, minimizando de ese modo las implicaciones perniciosas, tanto desde una perspectiva empresarial como desde una perspectiva de recaudación fiscal. A nuestro modo de ver, la ausencia de precisión en la normativa puede conceder un margen excesivo de discrecionalidad a la actuación de la Administración Tributaria con relación a la admisibilidad de uno u otro método frente al utilizado por el contribuyente, quedando éste a expensas de la no siempre lógica y razonable actuación pública, en perjuicio claro de la seguridad jurídica, “en el sentido de previsibilidad, como derecho a conocer de forma anticipada las consecuencias fiscales de las actuaciones que se quieren llevar a cabo”.⁶⁵

⁶⁵ VILLAVERDE GÓMEZ, M. B., “Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, Venezuela (2005), página 198.