

Aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones de préstamos gratuitos

SILVIA MARÍA MUÑOZ SALGADO^(*)

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como propósito plantear los principales problemas que han surgido en la interpretación de la norma de precios de transferencia respecto de las operaciones de préstamo gratuito.

Con este fin, nuestro estudio parte por definir si la regla de valor de mercado, incluyendo la de precios de transferencia, constituye una norma que crea hechos imposables de renta gravada. Nuestra respuesta nos conduce posteriormente al análisis de la interrelación de la presunción de onerosidad de los préstamos plasmada en el artículo 26º de la LIR con la normativa de precios de transferencia.

Finalmente, en este mismo documento analizamos las implicancias tributarias de los préstamos gratuitos cuando son realizados desde el exterior hacia el Perú o cuando se originan en el país para ser destinados al exterior.

ANÁLISIS

1. Naturaleza de la norma de precios de transferencia y la existencia de renta en los préstamos gratuitos

1.1. Incidencia de las normas de valoración en las operaciones gratuitas

Como cuestión previa al desarrollo de nuestra tesis central, es pertinente referirnos a la naturaleza jurídica de las reglas de valor de mercado incorporadas a la LIR, tema que ha sido materia de diversas interpretaciones en la doctrina.

^(*) Master en Tributación por Georgetown University Washington DC - USA. Abogada por la Universidad de Lima. Profesora del curso Tributación Internacional de la Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima. Abogada Asociada de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados.

La regla de valor de mercado contemplada en el artículo 32º de la LIR, así como las reglas de precios de transferencia recogidas en el artículo 32-Aº del mismo cuerpo legal, en esencia, persiguen que los valores (precios, contraprestaciones, márgenes) asignados por las contratantes a las operaciones que realizan, sean -para efectos tributarios- los que imperan en el mercado abierto. De su determinación, depende la correcta cuantificación de la base imponible del Impuesto a la Renta.¹

Las normas mencionadas se aplican según la calidad y condiciones de las partes que intervienen en la transacción. La primera constituye la regla de valor de mercado “general” aplicable a operaciones realizadas entre partes independientes y la segunda, la regla de “precios de transferencia” aplicable entre “partes vinculadas” o en operaciones celebradas con personas ubicadas en “paraísos fiscales”. Esta última regla se basa en el estándar internacional del principio *arm's length* o de libre competencia que, desde diversos puntos de vista, ha explicado la necesidad de recurrir a los precios de mercado para fijar el valor de las operaciones.²

Por mantener ambas normas el mismo propósito, las conclusiones que se esbozan respecto de la naturaleza jurídica de la regla “general” de valor de mercado resultarán igualmente aplicables a las normas de precios de transferencia, en tanto regla especial.

La norma de valor de mercado “general” prevista en el primer párrafo del artículo 32º de la LIR contiene la sutil expresión “a cualquier título”, la que ha sido interpretada como comprensiva de tanto operaciones onerosas como gratuitas. Por su parte, la norma de precios de transferencia, en forma inequívoca, establece en el numeral 3) del inciso a) del artículo 108º del RIR que dichas disposiciones sí son aplicables a operaciones gratuitas.³

¹ La importancia de las reglas de valor de mercado como “puntos de partida” para la fijación de la base imponible impositiva, es resaltada en el siguiente párrafo: “Los impuestos modernos, directos e indirectos, se basan en una sincera determinación de los precios de las operaciones por parte de los sujetos pasivos, precios que son punto de partida para determinar las bases imponibles de todos ellos. Si éstos se manipulan, la consecuencia es que el impuesto funciona mal”. SUÁREZ MOSQUERA, Carlos. “La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal”. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. Nro. 19/07.

² Hubert Hamaekers señala al respecto que, a efectos tributarios, los precios acordados para las operaciones entre las entidades del grupo deberían obtenerse de los precios que habrían sido aplicados por otras entidades independientes en operaciones similares desarrolladas en condiciones similares en un mercado abierto. HAMAEKERS, Hubert “Precios de transferencia: historia, evolución y perspectivas”. En: Fiscalidad Internacional. 2da. Edición, CEF, Madrid 2005, p.423.

³ El citado numeral establece lo siguiente: a) Las normas de precios de transferencia se aplican en los siguientes casos: 3) En transacciones celebradas a título oneroso o

A partir de ello, surge la interrogante de si es posible que la norma de valor de mercado “general” pueda aplicarse respecto de una operación gratuita y, si con el mismo alcance, es factible que la norma de precios de transferencia pueda afectar la gratuidad de una operación entre partes vinculadas o de una transacción con un paraíso fiscal, imponiendo la existencia de una renta, allí donde las partes, en forma expresa o tácita, pactaron o entendieron que ella no debía generarse.

La doctrina internacional es coincidente en señalar que las normas de precios de transferencia sí deben afectar a las operaciones gratuitas con el fin de recomponer la base imponible de la operación. Ello es especialmente resaltado tratándose de operaciones de financiamiento o de préstamo.

Así se indica que, en materia de las operaciones gratuitas entre partes vinculadas o relacionadas, lo importante no es buscar el precio “cierto” sino el que se habría establecido de no existir esa vinculación, “por este motivo, es indiferente que el precio pactado entre las partes y diferente al de mercado, sea real o ficticio, **o simplemente que no haya interés por haberse pactado el préstamo de forma gratuita, pues la Ley somete la operación, en cualquier caso, al precio de mercado**”.⁴

En el mismo sentido se señala que la fijación de un precio mínimo o la no fijación de un precio -como ocurre en las operaciones gratuitas- entre dos partes vinculadas, no se considera adecuado ni suficiente para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, pues subyace a esta operación el riesgo de un desplazamiento artificial de beneficios que terminen perjudicando al Fisco, lo cual precisamente busca evitarse con las normas de precios de transferencia.⁵

La legislación extranjera más desarrollada en materia de precios de transferencia, igualmente, ha previsto expresamente que estas disposiciones afectan las operaciones de préstamo gratuito, requiriendo -con distinto alcance- que se calcule una contraprestación según el principio arm's length.⁶

gratuito (...).

⁴ MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio. “La tributación de las operaciones vinculadas”, 2da. Edición, Thomson Aranzadi, Navarra 2003, p. 88.

⁵ CENCERRADO MILLAN, Emilio. “El tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa española”. Aranzadi Editorial, 2000, p.121.

⁶ Según lo establecido en la sección 1.482.2(a) del Reglamento del Impuesto a la Renta de los Estados Unidos de América, los préstamos, adelantos de dinero o créditos directos (deuda originada por ventas, arrendamiento o servicios para o entre los miembros de un grupo) que se realicen entre partes vinculadas, **por los que**

En nuestra opinión, la regla de valor de mercado contemplada en el artículo 32º de la LIR, así como la de precios de transferencia recogida en el artículo 32-A de la LIR, sí son aplicables a operaciones gratuitas pero como **normas de cuantificación de operaciones**, entre ellas, las de venta, aporte de bienes y cualquier otra transferencia de propiedad, prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción cuya mensuración pueda afectar la base imponible del Impuesto a la Renta. Tales normas no crean hechos imposables ni tampoco son normas que generan nuevos supuestos de renta.

1.2. Presunción, ficción, renta imputada o regla sustantiva de valoración

Siguiendo la conclusión anterior, las normas de valor de mercado constituyen **normas sustantivas de valoración** que, valiéndose de una **ficción jurídica**, comportan normas de imperativo cumplimiento para la Administración Tributaria como para los administrados.

En el ámbito del Derecho Tributario, Susana Navarrine y Rubén Asorey definen la “presunción” como *“el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable”, mientras que la “ficción” constituiría “una valoración jurídica ... en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real”*, creando una verdad jurídica distinta de la fáctica.⁷

Para Navarrine, la diferencia sustancial entre ambas figuras radica en la probabilidad de existencia del hecho presumido, tal que en la presunción legal el hecho presumido tendría un alto grado de probabilidad de existir

no se cobra interés o se cobra un interés diminuto, son objeto de ajuste para reflejar la tasa de interés de mercado. Esta tasa correspondería a la que hubiera sido cargada al momento que se generó la deuda en transacciones independientes con o entre partes no vinculadas, bajo condiciones similares. El período por el que los intereses deben calcularse se determina desde el día siguiente del inicio del endeudamiento hasta el día en que la deuda finaliza (por pago, cancelación, compensación u otro). Para los créditos directos se considera períodos de gracia (no cálculo de intereses) entre 3 meses y 183 días como máximo, dependiendo del tipo de transacción comercial realizada. Por otro lado, en Canadá, si una transacción realizada entre un contribuyente canadiense y un no residente no cumple con el principio arm’s length, dicha transacción deberá ajustarse para cumplir con tal principio. La norma sin embargo prevé, expresamente, la posibilidad de realizar préstamos gratuitos sin que tal operación se sujete a los precios de transferencia, cuando se trata de préstamos otorgados a una subsidiaria no residente, que sean destinados a generar ingresos propios del negocio (active business income) siempre que la duración del préstamo sea menor a un año. VINCENT, Francois. “Transfer Pricing in Canada”. 2da edición, Thomson Carswell, Toronto, 2004, p. 123.

⁷ NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O.; “Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario”; Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1985, p. 2; 7.

en el mundo fenoménico, mientras que en la ficción el hecho presumido es muy improbable.

Partiendo de estas definiciones, la regla de valor de mercado se sustenta en el uso de una **ficción jurídica** que sustituye el valor pactado por las partes (hecho real) por un “precio de mercado” no obstante que éste no se ha acordado en la realidad (ficción), el que se fija a partir de diversas reglas de valoración (reglas especiales del artículo 32º de la LIR o la metodología de precios de transferencia) que exige e impone que ése debe ser el valor de la transacción.

La utilización de esta **ficción** es comentada por la autora española Gemma Sala de la siguiente manera:

“(…) la disposición sobre operaciones vinculadas crearía una verdad o realidad formal o artificial -la realización a precios normales de mercado de las operaciones vinculadas- independiente de la verdad o realidad fáctica. (...)

*Así, el legislador prescindiría conscientemente de la realidad cuando efectivamente se hubiera operado a precios diferentes a los de mercado (y tales precios se hayan recogido contablemente) para configurar otra a los solos efectos tributarios, esto es, independientemente de cómo se llevó a cabo la transacción y de cómo se contabilizó. En efecto, la ley no discutiría que el precio de transferencia no fuera efectivamente el contabilizado por las partes vinculadas, ni tampoco presumiría que la contraprestación de la operación hubiera sido mayor o menor del importe contabilizado, sino que “aceptando la contabilidad como cierta no la tiene en cuenta en la determinación de la base imponible”. Tal **ficción** operaría en el campo del “deber ser”, esto es, las partes vinculadas deberían fijar sus precios de transferencia de acuerdo con las fuerzas de la oferta y la demanda, “como si” fueran independientes. Y por ello, la norma sobre precios de transferencia exige sustituir los precios reales y contabilizados, por los normales de mercado para determinar la base imponible en los supuestos en que éstos no concuerden con aquéllos.”⁸*

Luego, la utilización de la ficción antes aludida sirve para el propósito final de la norma, la de ser una norma de valoración o cuantificación de operaciones.

Discrepamos de quienes interpretan que la regla de valor de mercado constituye una presunción y/o que la aplicación de dicha regla genera una

⁸ SALA GALVAÑ, Gemma; “Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario”. Tirant Lo Blanch Editores, Valencia 2003, p. 274-275.

renta presunta.⁹

En la presunción, a partir de un indicio o hecho base, debidamente acreditado, se presume la realización de otro hecho - hecho presunto o ignoto. La articulación entre el indicio o hecho base y el hecho presunto o ignoto se encuentra definida en la ley, lo que implica que para fijar el hecho presunto será suficiente que el sujeto beneficiado con la presunción (la Administración Tributaria) acredite el hecho base señalado en la norma.

A partir de esta definición, la autora Gemma Sala concluye que las disposiciones sobre precios de transferencia no constituyen “presunciones jurídicas” porque tales disposiciones no van dirigidas exclusivamente al sujeto activo de la relación tributaria sino que también pueden ser aplicadas por el contribuyente, quien debe practicar un ajuste extracontable a la hora de autoliquidar su impuesto; las presunciones tienen carácter supletorio, funcionando como medios indirectos de prueba obligatorios (es decir sólo cuando a través de otros medios no se llegase a comprobar en forma directa el hecho que se está presumiendo) dentro del derecho formal o procesal tributario, en cambio las normas de precios de transferencia son normas sustantivas de valoración, de carácter imperativo. Finalmente, en las normas de precios de transferencia no existe una relación lógica, de causalidad o probabilidad entre el supuesto hecho base (operaciones vinculadas) y el hecho presumido (realización de la operación en condiciones de mercado), como sí se aprecia en cualquier presunción legal.¹⁰

Si bien en la doctrina no existe unanimidad sobre si la regla de valor de mercado constituye una ficción legal o una presunción, la legislación peruana ya ha descartado la segunda interpretación, a través de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003¹¹.

Dicha disposición precisa que las normas de valor de mercado no constituyen reglas de determinación sobre base presunta y por tanto, como con-

⁹ En relación a la doctrina que sostiene que las normas de valor de mercado se basan en presunciones, ver: NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O. Op.Cit., p. 22; GÓMEZ COTERO, José de Jesús; “Precios de Transferencia: Una visión jurídica”; DOFISCAL Editores; México; Tercera Edición; Marzo 2004; p. 132-133; VILLANUEVA Gutiérrez, Walker; “Precios de Transferencia en el IGV” (Primera Parte); En: Revista Análisis Tributario, Vol. XX No. 239, Diciembre 2007; p. 23.

¹⁰ SALA GALVAÑ, Gemma. Op. Cit., p. 258-265.

¹¹ Decreto Legislativo No. 941: Disposiciones Finales.

“Primera.- Valor de Mercado

Precísase que el ajuste de operaciones a su valor de mercado no constituye un procedimiento de determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.”

secuencia del ajuste, no se genera una “renta presunta”.

El Tribunal Fiscal ha seguido esta misma línea al señalar que la Administración Tributaria puede ajustar el valor de una operación al de mercado, sin necesidad de invocar alguna causal de presunción establecida en el Código Tributario.¹²

El ajuste por aplicación de la regla de valor de mercado: ¿implica una renta imputada?

La renta “imputada” responde a la teoría de consumo mas incremento patrimonial, según la cual constituye renta gravada el *“total de enriquecimientos del individuo, ya se hubieran traducido en satisfacciones (consumo) o en ahorros, a lo largo de un periodo; este concepto implica considerar renta todo lo consumido en el período, más (menos) el cambio producido en su situación patrimonial.”*¹³

A las rentas imputadas se les denomina también como “rentas de goce o disfrute” dado que se atribuyen al individuo por el hecho de haber disfrutado o consumido bienes durables. García Mullín señala que este concepto es aplicable para todos los bienes de consumo durables: casa habitación, automóviles, yates, mobiliario.

La doctrina norteamericana, por su parte, señala que también cabe referirse a las rentas imputadas tratándose de servicios. En estos casos, la renta viene dada por el beneficio de los servicios que una persona desarrolla para sí misma.¹⁴

Existe un sector de la doctrina que sostiene que la regla de valor de mercado genera “rentas imputadas”, en tanto que, en virtud a aquélla, se reputa la obtención de una renta no obstante la ausencia de un hecho que en rigor sea revelador de riqueza. Bajo esta corriente de opinión, la regla de valor de mercado señalaría como hecho imponible una manifestación

¹² Al respecto, ver la Resolución del Tribunal Fiscal No. 02081-1-2006, del 21 de abril de 2006 (página 6).

¹³ GARCÍA Mullín, Roque; “Manual del Impuesto a la Renta”; Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos, Buenos Aires, 1978.

¹⁴ Desde el punto de vista económico, las familias que no requieren contratar empleados del hogar porque uno de sus miembros se encarga de esas labores o los abogados tributaristas que llenan directamente sus declaraciones de impuestos sin recurrir a contadores, obtendrían rentas imputadas. KLEIN, William & BANKMAN, Joseph. “Federal Income Taxation”, Duodécima edición, Aspen Law & Business editores, 2000, p. 85-87.

de riqueza que no es material.

Así, Cecilia Delgado Ratto, al referirse al artículo 32º de la LIR, concluye que dicha norma “*contiene una ficción legal por medio de la cual se imputa una renta inclusive en el supuesto que la operación sea gratuita*”. Añade que en la transferencia de bienes, onerosa o gratuita, “*el legislador ha considerado la imputación de una renta ficta (hecho imponible) en cabeza del transferente de los bienes cuyo monto (base imponible) será determinado en función del valor de mercado.*”¹⁵

Esta misma tesis es la que ha adoptado la Intendencia Nacional Jurídica de SUNAT en el Informe No. 090-2006-SUNAT, del 30 de marzo de 2006, en el que se señala:

“... el inciso d) del artículo 1º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el primer párrafo del artículo 32º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha incorporado una ficción legal mediante la cual se imputa una renta en el caso de prestación de servicios realizados a título gratuito; lo cual implica que la normatividad del Impuesto a la Renta ha incorporado dentro del campo de aplicación de dicho impuesto a los servicios prestados a título gratuito, atribuyéndole el carácter de renta gravada.”

A raíz de este pronunciamiento de la Administración Tributaria, cabe preguntarse si el artículo 32º de la LIR establece un hecho gravado en sí mismo, desarrollando alguno de los criterios de “renta” comprendidos dentro del ámbito de aplicación del tributo, o si constituye una regla de valoración aplicable solo en la medida que se configure el hecho imponible señalado en otras disposiciones de la LIR.

El Tribunal Fiscal habría respondido a esta interrogante en la Resolución Nº 03198-2-2006 del 12 de junio de 2006, en la que señaló que el procedimiento previsto en el artículo 32º de la LIR se utiliza cuando se presentan dudas respecto del valor asignado a una operación, pero no para efectos de determinar la realización de un hecho gravado.

En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado que las reglas de valori-

¹⁵ DELGADO Ratto, Cecilia; “Aproximaciones al Régimen de las Rentas Imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: Límites y Perspectivas.”, Ponencia Individual en las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: “Ámbito de Aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú”. Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT, 2004.

zación únicamente pueden aplicarse si se verifica el supuesto de hecho tipificado en la LIR como generador de renta (cesión gratuita de bienes, retiro de mercaderías, etc.).¹⁶

Adicionalmente, debe notarse que el propio texto del artículo 32º de la LIR revela que la regla que dicha norma introduce, incide únicamente sobre *“el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones”* y sólo si *“el valor asignado difiere al de mercado”*.

Como se observa, el citado artículo no crea un supuesto de renta (renta producto, flujo de riqueza, renta imputada, etc.); sino que sólo se reduce a fijar la valoración de la operación -que ha nacido en el contexto del Impuesto a la Renta gracias a su previa inclusión como hecho imponible gravado- cuando ésta no se encuentra conforme con las reglas que la LIR impone.

Por tanto, cabe concluir que los artículos 32º y 32º-A de la LIR introducen normas de valoración que se valen de una ficción jurídica a fin de cuantificar la obligación tributaria ya nacida y, en definitiva, no constituye un supuesto nuevo de renta así como tampoco crea un hecho imponible susceptible de generarla.

1.3. Regla sustantiva de valoración previa definición de renta en la LIR

Lo señalado en el punto anterior nos conduce a la siguiente reflexión: Para que una operación gratuita pueda someterse a la regla de valoración de los precios de transferencia, antes que nada, debe constituir “renta” gravada para alguno de los contratantes.

En materia de operaciones gratuitas, es la teoría del flujo de riqueza incorporada en el inciso c) del artículo 1º de la LIR y luego en el artículo 3º del mismo texto, la base conceptual que sirve para definir si existen hechos generadores de rentas.

Tratándose de **bienes**, el inciso g) del artículo 1º del RIR establece que constituye ganancia o ingreso para una empresa, **la proveniente de transferencias a título gratuito** que realice un particular a su favor. Es el adquirente, conforme lo dispone este artículo, el que debe considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio, que, de acuerdo al inciso 3)

¹⁶ En efecto, en la R.T.F. No. 03158-5-2005, del 20 de mayo de 2005, el Tribunal Fiscal concluye: “Que previamente a aplicar el valor de mercado de acuerdo con lo dispuesto por el mencionado artículo 31º (de la LIR), la Administración debe conocer si durante el ejercicio acotado el contribuyente efectuó retiros a su favor, de su familia o con destino a actividades que no son alcanzadas por la mencionada ley;”

del artículo 20º de la LIR, no es otro que el valor de mercado. Como se observa, en este tipo de operaciones sólo y exclusivamente el adquirente o receptor del bien, es el que computará la renta, la cual deberá ser cuantificada según las reglas de valor de mercado o de precios de transferencia, según sea el caso.

La situación parece ser distinta tratándose de **servicios prestados a título gratuito**.

El último párrafo del artículo 3º de la LIR establece que, en general, constituye renta gravada de las empresas, **cualquier ganancia o ingreso** derivado de operaciones con terceros. El RIR, al definir los tipos de ganancia o ingreso que se comprenden en el citado párrafo, ha hecho referencia a los ingresos por actividades accidentales, los ingresos eventuales y los ingresos provenientes de transferencias a título gratuito descripción que sólo puede abarcar a los bienes y no a los servicios, ya que éstos no son susceptibles de ser transferidos, sino prestados o ejecutados. Debe observarse que, a partir de esta redacción, una diversidad de servicios gratuitos podría escapar del concepto de renta recogido en el inciso c) del artículo 1º de la LIR y, en ese sentido, de la aplicación de las reglas de valor de mercado.¹⁷

Sin embargo, ese riesgo no se presenta respecto de los servicios de financiamiento y más concretamente, de aquellos que involucran operaciones de préstamo gratuito por cuanto la definición de renta viene impuesta a través de una presunción prevista en el artículo 26º de la LIR.

En efecto, el citado artículo incorpora en la LIR una regla bajo la cual, para efectos del impuesto, todo préstamo en dinero devenga un interés, salvo prueba en contrario constituida por los libros del deudor.

Al respecto debe tenerse presente que la interrelación entre la norma de presunción de onerosidad y la regla de valoración de precios de transferencia ya ha sido debatida en la doctrina, sobre todo en aquellos países que -como en el caso español- mantienen en sus textos del Impuesto a la Renta, normas equivalentes a las que aquí comentamos.

¹⁷ Esta parecería ser también la interpretación del Tribunal Fiscal en la RTF 00597-1-2005 del 28 de enero de 2005, en la que se pronuncia sobre los servicios gratuitos que una empresa domiciliada recibió de su afiliada no domiciliada: *“Que finalmente es preciso señalar que si bien desde el punto de vista económico la prestación gratuita a favor de la recurrente supone la existencia de una renta, durante el periodo acotado [periodo 1997] la ley no previó una forma de gravarla y menos aún de atribuirle el valor de los gastos asumidos por la recurrente, por lo que el mantenimiento del reparo contravendría los alcances de la Ley del Impuesto a la Renta”*.

El autor español Emilio Cencerrado comenta lo siguiente:¹⁸

“La presunción de onerosidad contenida en el artículo 5º de la LIS tiene como finalidad impedir la ocultación del hecho imponible por parte de los contribuyentes, de manera que verificada la cesión de un bien o un derecho, y de acuerdo con la lógica que preside el normal desenvolvimiento del tráfico mercantil, debe entenderse que dicha operación ha sido retribuida y, en consecuencia, la base imponible del impuesto ha de ser incrementada en la cuantía correspondiente al valor de mercado de la citada operación”.

Una norma como la prevista en el artículo 26º de la LIR, contiene dos partes identificables: la presunción de la obtención de renta (hecho imponible) y la forma para determinar su cuantía (TAMN o LIBOR). Esta presunción, sin embargo, contiene una cláusula que permite su prueba en contrario. *“Dicha presunción puede romperse probando la veracidad de la gratuidad de la operación o del precio inferior fijado, mediante pruebas que, unidas al dato contable, lleven a la convicción de que lo declarado se corresponde con la realidad”.*¹⁹

En la interacción del artículo 26º con el 32º-A de la LIR, el hecho imponible existe por disposición de la primera norma, sin embargo la participación de partes vinculadas o paraísos fiscales ocasionan -en términos generales- que la cuantía de la obligación se determine en función de la segunda y sin posibilidad, en nuestra opinión, que la prueba en contrario se utilice para desvirtuar la existencia del hecho imponible.

Efectivamente, las reglas de precios de transferencia son, en esencia, normas destinadas a evitar situaciones de fraude fiscal. Su finalidad antielusiva les otorga preponderancia para cuantificar el hecho imponible nacido en virtud de la presunción del artículo 26º de la LIR. El interés público que subyace en las normas de precios de transferencia para resguardar que, la valoración acordada por las partes vinculadas, no ocasione un perjuicio al fisco, es el que debe negar la posibilidad de la aplicación de una norma en contrario.

Esta interpretación fluye del último párrafo del artículo 26º de la LIR, el que fue introducido por el Decreto Legislativo Nro. 945 vigente a partir del 1 de enero de 2004. En dicho párrafo se indicó claramente que las disposiciones previstas en el artículo 26º serán de aplicación en aquellos casos en que no exista vinculación; comprobada ésta, resultaba de aplicación el artículo 32º-A. Esta remisión a la norma de precios de transferencia, como

¹⁸ CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *Op. Cit.* p. 121.

¹⁹ *Idem.*

es obvio, sólo se limita a la regla de cuantificación y no a la preexistencia del hecho imponible, el que permanece en el artículo 26º.

2. Aplicación en el tiempo de la norma de precios de transferencia a las operaciones de préstamos gratuitos

A partir del año 2001, entró en vigencia en el Perú el régimen de precios de transferencia mediante la aprobación de la Ley Nº 27356. Sin embargo, la aplicación de tales disposiciones a los préstamos gratuitos no rige desde ese momento, sino que solamente ha adquirido plena eficacia, a partir de 1 de enero de 2006.

Así, durante los periodos 2001 a 2003, los préstamos gratuitos devengan los intereses presuntos a que se refiere el artículo 26º de la LIR, no encontrándose sometidos a las normas de precios de transferencia.

El artículo 26º de la LIR dispone que *“se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés (...)”*. Añade dicho artículo que el interés no debía ser inferior a la TAMN que publica la Superintendencia de Banca y Seguros y que *“Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.”*

Luego, en estos periodos el artículo 32º de la LIR disponía lo siguiente:

“En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para los efectos del Impuesto, será el de mercado (...)”.

Según la norma transcrita, ella sólo alcanzaba a las transferencias de bienes “a cualquier título” (oneroso o gratuito) y no a la prestación de servicios.

La Administración Tributaria ha efectuado la misma interpretación. En el Informe Nº 055-2003-SUNAT/2B0000 del 12 de febrero de 2003, SUNAT sostuvo que la **prestación de servicios gratuitos** no está comprendida en los alcances del artículo 32º de la LIR **pues éste sólo se refiere a los servicios a título oneroso**. Tampoco consideró a dichos servicios como una renta gravada por aplicación del artículo 31º de la LIR (retiro de bienes) pues éste sólo comprendía la transferencia gratuita de bienes y no de servicios.

Como se observa, en este periodo coexistían dos disposiciones aparentemente contrapuestas: (i) una norma presuntiva de intereses, como contraprestación a una operación de préstamo que, además, establecía la forma de su cuantificación; y, (ii) la norma de precios de transferencia que valoriza las transacciones entre partes vinculadas y con sujetos ubicados o establecidos en los denominados “paraísos fiscales”.

Si bien la norma presuntiva estableció el hecho imponible, es evidente que su cuantificación no podía depender de dos normas distintas: La TAMN o LIBOR por un lado, o la metodología de precios de transferencia, por otro.

Como quiera que en ese entonces, los servicios gratuitos no se encontraban sometidos a la regla de valor de mercado establecida en el artículo 32º de la LIR ni a las disposiciones sobre precios de transferencia, el préstamo gratuito sólo podía generar intereses, en la cuantía señalada por el artículo 26º de la LIR.

La conclusión no es diferente para los préstamos gratuitos ocurridos durante los periodos 2004 y 2005.

A partir del 1 de enero de 2004 entró en vigencia el Decreto Legislativo Nro. 945, que modificó el último párrafo del artículo 26º de la LIR estableciendo lo siguiente:

“Las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo. De verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del Artículo 32º de esta Ley”.

Este texto presentó dos problemas. El primero referido a que la norma no excluyó de los alcances del artículo 26º de la LIR a los préstamos realizados “desde, hacia o través” de “paraísos fiscales”; es decir, no los remitió al numeral 4) del artículo 32º de ese texto legal. El segundo, relacionado a que el artículo 32º de la LIR se mantenía inaplicable a servicios gratuitos, por lo que la norma de valor de mercado, así como la de precios de transferencia carecían de efecto para valorizar esas operaciones.

El primer problema devenía en irrelevante pues, en la medida que el segundo aún se mantenía irresuelto, resultaba claro que, en todos los casos de préstamos gratuitos, era la cuantificación ordenada por el artículo 26º la que debía primar.

Es a partir del 1 de enero de 2006, mediante la Ley N° 28655, que el primer párrafo del artículo 32º de la LIR fue sustituido quedando con la siguiente redacción:

“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 los efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la misma norma faculta a la Administración Tributaria a realizar los ajustes pertinentes, tanto para el adquirente como para el transferente.” (El resaltado y subrayado es agregado).

Como se observa, del cambio introducido por la Ley N° 28655 se infiere que, con anterioridad al 1 de enero de 2006, la prestación de servicios a título gratuito y cualquier otra transacción gratuita, distinta a la transferencia de propiedad, no se encontraba alcanzada por las reglas de valor de mercado y por tanto, tampoco por las de precios de transferencia. Esta conclusión fluye claramente del Dictamen del Proyecto de Ley que dio origen a la Ley N° 28655.²⁰

Debe notarse que, si la redacción de la primera parte del artículo 32º de la LIR cambió en el tiempo, con el alcance e interpretación que ha quedado plasmado en el Proyecto de Ley antes citado, es posible afirmar que ninguna operación de prestación de servicios gratuita, ocurrida entre el 1 de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2005, debería ser alcanzada por las normas de valor de mercado generales ni por las especiales de precios de transferencia.

²⁰ Proyecto de Ley N° 14221/2005-PE sustentado en el respectivo Dictamen N° 17. Disponible en www.congreso.gob.pe. La exposición de motivos del Proyecto de Ley que sustentó la aprobación en el Congreso de la referida Ley N° 28655 expone como fundamento de la modificación legislativa los siguientes argumentos:

“De la redacción del primer párrafo del artículo 32º de la LIR fluye que actualmente se ajustan a valor de mercado las transferencias de bienes a cualquier título (oneroso o gratuito) así como las prestaciones de servicios. Sin embargo, en este último caso teniendo en cuenta que la norma no ha indicado que el ajuste se efectúa cuando el servicio se hubiese prestado a cualquier título, se puede llegar a concluir que sólo se ajusta cuando ha sido prestado a título oneroso.

Tal conclusión conlleva los siguientes problemas: (i) No existe una diferencia sustancial entre un servicio prestado a título gratuito y otro por el que se cobra un importe simbólico; no obstante, de acuerdo con la normatividad vigente, sólo podría ajustarse el último; y, (ii) No existe razón técnica que sustente el tratamiento diferenciado entre la transferencia de un bien y la prestación de un servicio, ambos realizados a título gratuito.

(...)

Por las razones expuestas, se propone: (i) Establecer la obligación de ajustar a valor de mercado la prestación de servicios aun cuando se hubiese efectuado a título gratuito.”

En efecto, debe tenerse presente que la Ley Nº 28655 no introdujo una precisión del texto anterior sino que lo modificó expresamente con una intención legislativa que ha quedado claramente plasmada en su exposición de motivos.

Por tanto, es sólo a partir del 1 de enero de 2006 que la aplicación de las reglas de precios de transferencia a los préstamos gratuitos, adquiere plena eficacia.

3. Problemas de aplicación de la norma de precios de transferencia a préstamos gratuitos

3.1. Un aspecto previo: el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia

No es objeto de este documento analizar el alcance del ámbito de aplicación de la norma de precios de transferencia, materia que, de por sí, ha sufrido inexplicables giros interpretativos, debido a la intervención de la Administración Tributaria que ha emitido una serie de opiniones con las que ha transgredido la finalidad de la regulación de precios de transferencia, aprobada en el Decreto Legislativo Nro. 945.

Sin embargo para propósitos de este trabajo sí es pertinente partir de una premisa irrefutable: los ajustes de precios de transferencia proceden, sólo y exclusivamente, cuando se produce un perjuicio fiscal (IR inferior en el país) como consecuencia de la valoración acordada por las partes.

Esta conclusión que fluye del inciso a) del artículo 32º-A de la LIR y que se aclara nitidamente en el artículo 114º del RIR, ha sido sin embargo cuestionada por la Administración Tributaria en el Informe Nro. 157-2007-SUNAT/2B0000.²¹

Consideramos que el criterio desarrollado por SUNAT es equivocado y por ello no resulta aplicable al contrariar las normas vigentes y la doctrina

²¹ En el citado documento, SUNAT distingue dos tipos de supuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de los precios de transferencia: 1) aquellas operaciones genéricas en las que, efectivamente, se determina un IR inferior en el país y 2) aquellas que están recogidas en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del artículo 32º-A de la LIR, donde no se requiere la existencia de dicha menor tributación. La SUNAT sostiene que el supuesto 2) es distinto e independiente del supuesto 1) (es decir que no se requiere que la operación arroje un IR inferior) porque este segundo supuesto ha sido redactado utilizando la frase “En todo caso”. En materia de ajustes, SUNAT – en abierta contradicción con el artículo 114º del RIR – indica que, tratándose del segundo supuesto, el ajuste procederá aún cuando no se haya determinado un IR inferior en el país.

tributaria internacional que, en forma unánime, sostiene que los precios acordados por las partes sólo deben modificarse en tanto se produzca una nula o menor tributación en el país.²²

En ese sentido, existen ciertas operaciones de préstamo que, no obstante, haberse pactado entre partes vinculadas o con paraísos fiscales, no deben generar ningún tipo de ajuste.

Asumamos que dos partes vinculadas, una empresa domiciliada en Perú "X", recibe de su casa matriz "Y", financiamientos periódicos sin intereses. "X" no reporta ningún gasto en el Perú que reduzca su base imponible y tampoco efectúa ninguna retención de impuestos respecto de "Y", pues es claro que no le ha pagado renta alguna.

Asumamos que, según las reglas de precios de transferencia, "X" debió abonar S/100,000.00 por intereses (deducibles como gasto), con lo que dejaría de pagar S/. 30,000.00 de Impuesto a la Renta. A su vez, hubiera tenido que entregar al Fisco una retención de S/. 30,000.00 por concepto de renta de fuente peruana pagada al no domiciliado "Y".

Si la operación es evaluada en su conjunto, tenemos que el Fisco Peruano se beneficia con un impuesto de S/. 30,000.00 por la retención al no domiciliado, pero al mismo tiempo debe reconocer una disminución del impuesto de "X" en la misma suma. El efecto neto es que la operación no arroja un "IR inferior en el país" ni en el ejercicio respectivo, pues ambas sumas (los saldos acreedores y deudores a favor y de cargo del Fisco peruano, respectivamente) se compensan, arrojando un efecto neto de cero.

Por lo tanto, en el ejemplo propuesto, el financiamiento pactado a título gratuito no obliga al ajuste de las condiciones pactadas por las partes.

Como se observa, una operación como la referida no debería generar ninguna implicancia en materia de precios de transferencia, ni sustantiva (ajustes) ni formal (declaraciones, estudio técnico, documentación). Sin embargo, la redacción de la LIR y el RIR no es clara, por lo que debieran modificarse a fin de esclarecer la exclusión de este tipo de operaciones del cumplimiento de cualquier obligación de este régimen.²³

²² Para tales efectos, ver: VILLAVARDE GÓMEZ, María Begoña. "Empresas asociadas (Principio "at arm's length" y precios de transferencia". En: Estudios de Derecho Tributario Internacional, Legis, Colombia, 2006 p. 269; GARCIA PRATS, Francisco. "Tributación de las rentas empresariales: rentas asociadas en los convenios de doble imposición". En Fiscalidad Internacional, 2da. Edición, CEF, Madrid 2005, p. 397.

²³ Téngase presente que, por el ejercicio 2006, este tipo de operaciones no deben contar con estudio técnico ni tampoco cumplir con la obligación de presentar la DJ informativa, por cuanto al no existir contraprestación no existe un "monto de

3.2. En préstamos gratuitos del exterior hacia el Perú

De acuerdo a lo señalado en el punto anterior, si en una operación de préstamo se determinara un “IR inferior en el país”, ella deberá someterse al ajuste según las normas de precios de transferencia, lo que implica asignarle una tasa de interés equiparable con la que hubieran pactado partes independientes en el mercado.

¿Qué situaciones que involucren un préstamo gratuito, podrían conducir a la aminoración impositiva en el Perú?

Alguno de los casos siguientes podría originar una menor tributación en el país:

- El deudor domiciliado no pudiera deducir los intereses, pues no se cumple el principio de causalidad del gasto de acuerdo al artículo 37º de la LIR.
- El deudor domiciliado no pudiera deducir los intereses por cuanto se ha superado el ratio de endeudamiento previsto por el numeral 6) del inciso a) del artículo 21º del RIR, es decir si excede de tres veces el patrimonio neto del contribuyente al cierre del ejercicio anterior.
- El deudor domiciliado cuenta con un convenio de estabilidad tributaria que impide que se le apliquen las normas de precios de transferencia. Sin embargo, dicha regulación si sería operante respecto de los mayores impuestos que serían aplicables respecto de su contraparte no domiciliada a quien cual no le alcanzan los beneficios de la estabilidad tributaria.

En los tres casos mencionados, si se le hubiere exigido al deudor domiciliado reconocer un ajuste por los intereses que tal préstamo “gratuito” hubiera generado, el Fisco habría recaudado el IR sobre las rentas de fuente peruana a cargo del sujeto no domiciliado. Tal ingreso no habría sido aminorado por el uso del escudo fiscal (gasto) por parte del sujeto domiciliado, pues -como vemos- el gasto, en todos los casos, es no deducible.

Estas situaciones, no se encuentran recogidas expresamente como supuestos que generan una aminoración impositiva y que debieran conducir al ajuste de la operación. Sin embargo, en nuestra opinión, estas situaciones, en estricto, no pasan de ser supuestos hipotéticos de una expectativa potencial para el Estado: lo que el fisco pudo haber ganado si se hubiera

operaciones” que deba ser considerado a efectos de determinar si se supera o no los umbrales de cumplimiento.

producido el reconocimiento de intereses. Sin embargo, en la medida que dichos intereses no se han devengado en favor del sujeto no domiciliado, y que los mismos no han reducido la base imponible del sujeto domiciliado, no existe, a ciencia cierta, un perjuicio fiscal material que deba conducir al ajuste de la operación.

No descartamos que, sobre el particular, puede construirse otra línea interpretativa que sostenga que estos 3 supuestos comparten el mismo fundamento de otro caso que sí se ha previsto en la norma reglamentaria y que obliga al ajuste de precios de transferencia.

El RIR ha incorporado un supuesto de *“Impuesto a la Renta inferior en el país”*, en el que **el sujeto domiciliado en el país deberá responder por el IR de cargo de la contraparte no domiciliada**. El acápite (i) del numeral 1) del inciso a) del artículo 109º del Reglamento de la LIR, dispone lo siguiente:

*“Sin embargo, si el ajuste se relaciona con transacciones que originan rentas de fuente peruana a favor de países o territorios de baja o nula imposición y, a su vez, implican para el sujeto domiciliado en el país un gasto no deducible de acuerdo a lo señalado por el inciso m) del Artículo 44º de la Ley, el ajuste se imputará al período o períodos en los que se pagó o acreditó las rentas a los beneficiarios no domiciliados, **correspondiendo exigir la obligación tributaria al responsable**”.*

Sobre esta disposición, cabe efectuar 2 precisiones.

La frase resaltada no es casual. Puede apreciarse que el legislador ya había previsto que el ajuste primario unilateral afectaría al sujeto domiciliado como “responsable” y no como agente de retención por cuanto se reconocía la naturaleza “extracontable” del ajuste de precios de transferencia, esto es, constituir una corrección del valor sólo para propósitos fiscales y no contables que no conlleva el pago efectivo de la renta al no domiciliado sobre la cual pueda efectuarse la retención del IR.²⁴

²⁴ La doctrina ha reconocido el alcance del ajuste extracontable en materia de precios de transferencia. El autor español Juan Ignacio Moreno cita como precedente una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de España del 26 de febrero de 1997, en donde se indicó que la aplicación de las normas de precios de transferencia española “no pretende, en ningún caso, alterar el reflejo contable de este tipo de operaciones, sino, por el contrario, ajustar fiscalmente su valoración”. Así, la aplicación de la normativa de precios de transferencia no puede suponer la alteración de la información contable sino la necesidad de buscar un mecanismo de conciliación del resultado contable con la base imponible del Impuesto. MORENO, FERNANDEZ, Juan Ignacio. Op. Cit. p. 61. Este razonamiento lo confirma la OCDE en

Por otra parte, inclusive en la hipótesis que se consideren a los casos de préstamos gratuitos que hemos descrito anteriormente, como generadores de una eventual aminoración impositiva, la norma comentada no es suficiente para obligar al sujeto domiciliado a responder por las eventuales obligaciones tributarias de cargo de su contraparte no domiciliada:

- El deudor domiciliado no es agente de retención del supuesto IR de cargo del acreedor no domiciliado, por cuanto no ha pagado ni acreditado los intereses que debieron calcularse bajo las reglas de precios de transferencia ni tampoco los ha registrado contablemente.²⁵
- El deudor domiciliado tampoco es responsable con el sujeto no domiciliado por el supuesto mayor Impuesto a la Renta de cargo de éste, al no haberse previsto este caso como una causal de responsabilidad según el artículo 67º de la LIR.

Nosotros consideramos que, con independencia de los vacíos de la LIR y su Reglamento que conducen a la imposibilidad de exigir al sujeto domiciliado el IR de cargo del no domiciliado, el acápite (i) del numeral 1) del inciso a) del artículo 109º del Reglamento de la LIR es sólo aplicable en la medida que el sujeto domiciliado hubiera pagado, acreditado o abonado una renta al sujeto no domiciliado, como expresamente señala el citado acápite.

Su alcance no es aplicable respecto de los supuestos de préstamos gratuitos que aquí analizamos.

En consecuencia, si una empresa peruana asume la posición deudora en una operación de préstamo donde la acreedora es una empresa vinculada del exterior, y donde no se han pactado intereses y por tanto éstos no se han pagado ni acreditado, el ajuste de precios de transferencia es inaplicable al no generarse ningún perjuicio fiscal.

3.3. En préstamos gratuitos del Perú hacia el exterior

Finalmente, debemos concluir que si la operación de préstamo tiene como

sus “Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales”, en cuyo párrafo 4.38 se señala lo siguiente:“(…) De este modo, con el fin de presentar una declaración-liquidación correcta, al contribuyente se le permite hacer un ajuste extracontable que registraría la diferencia entre el precio de libre concurrencia y el actual recogido en sus libros y registros contables.”

²⁵ Recuérdese que, de acuerdo al artículo 76º de la LIR, la retención del IR de no domiciliados se efectúa cuando se pague o abone las rentas a dichos beneficiarios. Asimismo, si el contribuyente domiciliado contabiliza como gasto o costo alguna renta a favor del no domiciliado, deberá abonar el “monto equivalente a la retención”.

parte acreedora a una persona domiciliada en el Perú, el ajuste de precios de transferencia procederá indefectiblemente.

A diferencia del caso anterior, tratándose de operaciones de préstamo gratuitas, el hecho imponible surge por aplicación del artículo 26º de la LIR debiendo considerarse una mayor renta (básicamente de fuente extranjera) en cabeza de la persona domiciliada y exigirse el respectivo IR sobre el ajuste unilateral primario que corresponde.

CONCLUSIONES

- 1) La regla de valor de mercado contemplada en el artículo 32º de la LIR, así como la de precios de transferencia recogida en el artículo 32-A de la LIR, no crean hechos imposables ni tampoco constituyen normas que generan nuevos supuestos de renta (renta producto, flujo de riqueza o rentas imputadas).
- 2) Las citadas reglas son **normas sustantivas de valoración** que, valiéndose de **una ficción jurídica**, comportan normas de imperativo cumplimiento para la Administración Tributaria como para los administrados y se utilizan para mensurar la cuantía de obligaciones tributarias ya nacidas en mérito a la configuración de hechos imposables señalados expresamente en otras disposiciones de la LIR.
- 3) En materia de operaciones gratuitas que involucran bienes, existirá renta gravada en el adquirente de tales bienes. Los servicios gratuitos no generan renta como flujo de riqueza al no encontrarse comprendidos dentro de las modalidades que generan dicha renta y que se encuentran previstos en el inciso g) del artículo 1º del RIR.
- 4) No obstante ello, tratándose de servicios de financiamiento, especialmente préstamos, la definición de renta viene impuesta a través de la presunción prevista en el artículo 26º de la LIR, correspondiendo que la cuantía de la obligación se determine en función de la norma de precios de transferencia cuando en la operación hayan participado partes vinculadas o paraísos fiscales.
- 5) Sólo a partir del 1 de enero de 2006, la aplicación de las reglas de precios de transferencia a los préstamos gratuitos adquiere plena eficacia, toda vez que en los periodos 2001 a 2005, según se desprende de la Ley N° 28655, la regla de valor de mercado establecida en el artículo 32º de la LIR y las disposiciones de precios de transferencia no resultaban aplicables respecto de los “servicios gratuitos”.

- 6) Tratándose de operaciones de préstamo gratuito realizadas desde el exterior hacia el Perú que hubieran representado gasto deducible al deudor domiciliado, no debe generarse ningún tipo de ajuste de precios de transferencia ni el cumplimiento de obligaciones formales, porque en este caso no existe perjuicio al fisco ni un IR inferior en el país.
- 7) Tratándose de operaciones de préstamo gratuito realizadas desde el exterior hacia el Perú que hubieran representado gasto no deducible al deudor domiciliado, no corresponde aplicar el acápite (i) del numeral 1) del inciso a) del artículo 109º del Reglamento de la LIR, el que sólo es pertinente en la medida que el sujeto domiciliado hubiera pagado, acreditado o abonado una renta al sujeto no domiciliado.
- 8) En el supuesto negado que pretenda aplicarse dicha disposición, la misma es inoperativa porque el deudor domiciliado no puede responder por el eventual IR a cargo del no domiciliado toda vez que no puede comportarse como agente de retención, dado que no ha pagado renta alguna y tampoco como responsable, al no existir un supuesto de responsabilidad del IR por concepto del ajuste extracontable de precios de transferencia.
- 9) El único caso en el que corresponderá ajustar la operación de préstamo gratuito es aquél en el que el acreedor es una persona domiciliada en el Perú.