

Aproximaciones a los precios de transferencia

MIGUEL PUGA DE LA ROCHA^(*)
FERNANDO BECERRA O'PHELAN^()**

1. INTRODUCCIÓN

Hasta hace unos años, los precios de transferencia (PT) eran un tema que sólo despertaba el interés de Administraciones Tributarias y de algunos especialistas. Hoy en día, tanto políticos como empresarios reconocen la importancia de saber quién y cómo pagan sus impuestos las empresas que mantienen operaciones con otras del mismo grupo económico. Recuérdese que la reducción de las barreras al comercio internacional, el incremento de los acuerdos comerciales y fiscales, así como el progreso de la tecnología y las telecomunicaciones ha dado como resultado una economía global sin precedentes, donde según datos oficiales de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), más de dos terceras partes de la actividad económica mundial se realiza entre entidades o empresas vinculadas, por lo que la importancia de los PT es cada vez más evidente.

Esta velocidad con que hoy se mueve la economía ha generado en el mundo una etapa de cambios de singular dinamismo para las empresas, las cuales buscan alcanzar sinergias y economías de escala que les permitan obtener ventajas competitivas e incrementar el retorno de la inversión, lo que a su vez también implica que en muchos casos, deban revisar y ajustar los modelos de negocios utilizados, a fin de estructurar, de la manera más eficiente posible, la forma de realizar sus operaciones.¹

(*) Abogado y magíster en administración de empresas, actualmente se desempeña como Socio del Departamento Legal y de Impuestos de PwC, Perú.

(**) Economista y administrador de empresas, se desempeña como Gerente del Departamento de Precios de Transferencia de PwC, Perú.

¹ La situación es tal, que muchas empresas son ahora entidades globales; es decir, funcionan como una gran y única estructura para realizar sus operaciones, dejando atrás el esquema de la multinacional con presencia y entidades independientes en varios países del mundo. Sin embargo, esta forma de realizar los negocios no es del todo digerida por las Administraciones Fiscales, cuyo enfoque aún sigue siendo el de “una entidad legal, un contribuyente”.

Por ello, las administraciones tributarias de la mayoría de países prestan gran atención a tales estructuras, y a las pérdidas de recaudación que puedan sufrir principalmente por la expatriación de sus territorios de rentas que, en estricto, deberían poder someter a imposición. Estas pérdidas de recaudación se originan por la entrega de bienes, tecnología, patentes, marcas, prestaciones de servicios o financiamientos entre empresas vinculadas a precios que difieren del mercado, lográndose canalizar rentas o gastos (pérdidas) hacia zonas o jurisdicciones con menor o mayor carga fiscal, aunque también puede darse para aprovechar la posición fiscal de una determinada entidad legal ubicada en el mismo país de la contraparte.

Así, desde la perspectiva de las administraciones tributarias, la regulación de los PT constituye un mecanismo para evitar o corregir aquellos precios establecidos artificialmente entre empresas vinculadas.

Al advertir esto, en el año 2001 el Perú incorporó en su normativa fiscal la práctica de los PT, la cual se basa actualmente en los lineamientos sobre la materia dados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y contempla una metodología para la comprobación de los precios que es mayoritariamente aceptada para su aplicación en el ámbito internacional.

Dicho lo anterior, el presente trabajo no pretende abarcar al detalle la problemática de los PT, pues constituye una temática tan extensa, subjetiva y llena de aristas que, no obstante haber motivado un sin número de trabajos de investigación a todo nivel, continúa siendo hoy por hoy materia de profundo análisis y actualización de su contenido. La intención principal de este trabajo es esbozar algunos conceptos acerca de la normativa y operatividad que han tenido y tienen los PT en el Perú, así como llamar la atención sobre aspectos que requerirán un mejor tratamiento normativo.

2. ¿QUÉ SON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA?

Los PT no son otra cosa que la cantidad cobrada por una entidad de un grupo económico por un producto o servicio que ella provee a otra entidad del mismo grupo económico. Al tratarse en estricto de precios respecto de los cuales la cabeza de un grupo puede decidir, las normas tributarias pretenden evitar que mediante el uso de precios distintos a los de mercado se transfieran rentas o gastos de una entidad vinculada a otra, con el resultado práctico de reducir o diferir la tributación correspondiente a las partes afectadas por la vinculación.

3. BREVE REPASO DE LA EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA NORMATIVA PERUANA

a) Período 2001 a 2003:

Los PT aparecen en el Perú a partir del año 2001, con la modificación que la Ley No.27356, de octubre de 2000, introduce a los numerales 4) y 5) del Artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR). Acto seguido, el Reglamento de la LIR es modificado por el Decreto Supremo No.045-2001-EF, que incorpora el literal b) a su Artículo 19º. Fruto de estas modificaciones, aquellas empresas domiciliadas que realizaran operaciones con partes vinculadas o con o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se enmarcaban dentro el ámbito de aplicación de los PT.

La normativa en mención se aplicaba a todos los sujetos pasivos de la LIR, sin mucha claridad al respecto, y sin tomar como base, necesariamente, estándares internacionales.

b) Período 2004 a 2005:

El Decreto Legislativo No.945, del 23 de diciembre de 2003, realizó una serie de cambios y precisiones en la LIR, dentro de ellas, modificó el numeral 4) de su Artículo 32º e incorporó el Artículo 32-Aº. Con estas modificaciones, las empresas domiciliadas que realizaran transacciones con partes vinculadas o con o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se encontraban dentro del ámbito de aplicación de los PT si, a la vez, era posible considerar que causen perjuicio al fisco.²

De ocurrir lo anterior, las empresas debían tener en cuenta que, entre otras cosas:

- Se establece como obligaciones formales asociadas con los PT la presentación de una Declaración Jurada Informativa (DJI) y el contar con un Estudio Técnico de PT (EPT). Ello sin perjuicio de tener que documentar suficientemente las transacciones realizadas.
- La documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los PT, la metodología

² Se incorpora el Perjuicio al Fisco como uno de los elementos (objetivo) que configura el ámbito de aplicación de los PT. El otro elemento que tiene que verificarse de modo concomitante es el de tener operaciones con partes vinculadas (subjetivo). También existe un camino corto para entrar dentro del ámbito de aplicación de los PT y se configura cuando se tienen operaciones con o a través de países o territorios de baja o nula imposición. En este último escenario no se requiere verificar ninguna situación adicional.

utilizada y los criterios utilizados, tendría que ser conservada durante el plazo de prescripción.

- Se busca tener una regulación acorde con prácticas y estándares internacionales, por lo que se establece que los lineamientos o directrices de la OCDE en materia de PT constituyen en el Perú fuente de interpretación.³
- Se otorga mayor precisión a la posibilidad de celebrar un Acuerdo Previo sobre Precios (APA), que es un convenio de derecho civil entre la Administración Tributaria y el contribuyente domiciliado con el objeto de definir el precio, monto de contraprestación o margen de utilidad que sustenta una operación internacional a llevarse a cabo.
- Las normas de PT resultan de aplicación no sólo para el Impuesto a la Renta, sino también para el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo.⁴

Sin perjuicio de lo anterior, dado que el propio Decreto Legislativo No.945 dejó a expensas de una norma reglamentaria precisar la información mínima que debía contener el EPT, mediante una Disposición Final del Decreto Supremo No.190-2005-EF, del 31 de diciembre de 2005, se dispuso que las obligaciones formales de presentar la DJI y contar con el EPT como sustento documental sólo serían exigibles en relación con las transacciones realizadas a partir del 1 de enero de 2006.

Finalmente, quisiéramos llamar la atención en torno a las operaciones que se realicen con o a través de países o territorios de baja o nula imposición, pues el Literal g) del Artículo 32-A de la LIR dispuso que la Administración Tributaria, a efectos de garantizar una mejor administración del impuesto, podría exceptuar de la obligación de presentar la DJI, recabar la documentación e información detallada por transacción y/o contar con el EPT, salvo en los casos de las citadas transacciones con residentes⁵ de países o territorios de baja o nula imposición.

³ Conviene advertir aquí que el Perú no es un país miembro de la OCDE, y que el acceso a sus documentos de trabajo, lineamientos o directrices no es gratuito. Esto quiere decir que tenemos unos principios informadores de los PT a los que un contribuyente sólo podría acceder previo pago.

⁴ La aplicación de normas de PT a impuestos sobre el valor agregado o selectivos al consumo es una situación atípica en la práctica internacional, y ha motivado serios cuestionamientos sobre su procedencia y la técnica empleada para ello.

⁵ Adviértase aquí la utilización del término “residente” y simplemente la mención a transacciones con países o jurisdicciones de baja o nula imposición.

c) Periodo 2006 en adelante:

Con la publicación del Decreto Supremo 190-2005-EF se fijan nuevos criterios para establecer la vinculación económica, elemento subjetivo importante para determinar la aplicación de los PT, y si incorpora en el Reglamento de la LIR el Capítulo XIX, que versa exclusivamente sobre los PT.

Fruto de esta nueva reglamentación, se mantienen las consideraciones dispuestas para el período 2004-2005, pero con ciertas precisiones. Así:

- Las operaciones a título gratuito son formalmente incluidas en el ámbito de aplicación de los PT.
- Se realiza todo un desarrollo de lo que debe ser el análisis de comparabilidad,⁶ así como de la forma o mecanismos para eliminar diferencias entre las empresas u operaciones.
- Se precisa que la determinación del valor de mercado se realizará transacción por transacción, lo que de alguna manera obliga a una mayor segmentación de la información contable y financiera por parte de las empresas, y de la documentación que la soporta.
- Los métodos de valoración (precio comparable no controlado, costo incrementado, precios de reventa, partición de utilidades, residual de partición de utilidades y margen neto de la transacción) son desarrollados en profundidad, señalándose con qué tipo de operaciones compatibilizan más.
- Se fija el rango intercuartil como el válido para establecer valores de mercado cuando la comparación sea a nivel de márgenes de rentabilidad brutos u operativos.⁷

⁶ En el “Análisis de Comparabilidad” se busca encontrar empresas que realicen la misma actividad que la empresa analizada, de forma tal que sus precios o márgenes puedan dar referencia sobre el valor de mercado. También es posible que en un análisis de comparabilidad no se consideren empresas que realicen la misma actividad, pues a veces resulta mucho más relevante la similitud de las funciones desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos involucrados en la operación que el bien producido o comercializado. Si una empresa es funcionalmente similar a otra, se puede decir que es una empresa comparable.

⁷ Dado que no existen comparables perfectos y que en muchos casos es difícil o imposible determinar si todas las diferencias de comparabilidad han sido identificadas y ajustadas en el análisis respectivo, las administraciones tributarias de diversos países se han mostrado a favor de la utilización de rangos intercuantiles. El rango intercuartil es una medida estadística que elimina los resultados de la muestra localizados en los cuantiles superiores e inferiores, con el propósito de reducir el margen de error de la inferencia estadística. En una gráfica, el rango intercuartil corresponde al 50% de las observaciones que se ubican en la

- Se realiza un desarrollo bastante amplio de la información mínima que debe contener un EPT.
- La forma en que se realizarán ajustes sobre los valores distintos a los del mercado es precisada, tanto en los casos de ajustes unilaterales, bilaterales y correlativos.⁸

4. EL PERJUICIO AL FISCO

Habíamos mencionado que los PT resultan de aplicación a las operaciones realizadas con partes vinculadas o a las realizadas con o a través de países o territorios de baja o nula imposición, y que a partir de la dación del Decreto Legislativo No.945 se incorpora la noción de perjuicio al fisco como el elemento objetivo que a la par debe verificarse para encontrarnos dentro del ámbito de aplicación de los PT, y por tanto de las obligaciones asociadas. Pues bien, queda por definir cuando se presenta tal perjuicio al fisco.

Sobre este particular, el propio Artículo 32-A de la LIR contiene una aproximación indicando que las normas de PT serán aplicables cuando la valoración convenida entre las partes hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta (IR) en el país, inferior al que hubiera correspondido por aplicación de valores de mercado. A su vez, el Artículo 108º del Reglamento de la LIR precisa que lo importante es la determinación de un menor IR, y que ocasionan tal eventualidad (se refiere solo al IR), entre otros, el diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias.

Interpretando el alcance de lo señalado en los puntos anteriores llegamos a una situación un tanto extraña, ya que para verificar si estamos dentro del ámbito de aplicación de los PT debería realizarse algún tipo de análisis que nos permita comprobar si el valor determinado por las partes de un

parte media de la muestra, teniendo el 25% de las observaciones inmediatamente por arriba y el 25% inmediatamente por debajo de la mediana.

⁸ La Ley del IR en su Artículo 32-A mencionaba que los ajustes surtían efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que se encontraran domiciliados o constituidos en el país; imputándose al ejercicio gravable en que se realizaron las transacciones ajustadas. El Reglamento aclaró que los ajustes pueden ser: Primarios, Correlativos y Secundarios. Dentro de los primeros se incluyen los unilaterales, que surten efectos para los sujetos domiciliados en el país; y los bilaterales, que surten efectos para el adquirente y el transferente domiciliados en el país. Los ajustes Correlativos son los que se rigen por las disposiciones del un CDI e involucran la participación de más de una Administración Tributaria; mientras que los Secundarios conllevan la no generación de los dividendos tratados en el Artículo 24º-A de la LI.

mismo grupo económico corresponde a uno de mercado. Vaya círculo virtuoso.

Esta aproximación, que podríamos llamar general, luego es complementada por otra especial, la cual expresa que, “en todo caso”, las normas de PT resultaran de aplicación:

- Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
- Cuando se trate de operaciones nacionales en las que al menos una de las partes sea un sujeto inafecto, con excepción del Sector Público Nacional; goce del exoneraciones del IR; pertenezca a regímenes diferenciales del IR;⁹ o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
- Cuando se trate de operaciones nacionales en las que al menos una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.

En consecuencia, bajo una ficción legal se asume que en cualquiera de los supuestos antes anotados, la existencia de un IR inferior en el país sería verificable y, por tanto, se estaría configurando el elemento objetivo que es necesario validar a fin de determinar si nos encontramos dentro del ámbito de aplicación de los PT.

5. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA AL IGV

A diferencia de otras legislaciones, Perú es el primer país que incorpora la aplicación de los PT para corregir el valor de las operaciones sujetas al Impuesto General a las Ventas (IGV) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). Sin embargo, tal aproximación, hoy por hoy, adolece de deficiencias técnicas, pues no se ha tenido en cuenta la distinta naturaleza de los impuestos sobre la renta y al consumo.

En efecto, si nos enfocamos solamente en lo relativo al IGV, tenemos que la reglamentación de los PT en la LIR ha dispuesto que los ajustes al IGV deben efectuarse en relación al periodo en el cual la operación se llevó a cabo, o generar una prorrata que afecte las operaciones realizadas entre las partes vinculadas a lo largo del ejercicio gravable, cuando el ajuste no pudiera atribuirse directamente a las operaciones que lo originaron, como

⁹ Consideramos que deben ser entendidos como todo aquél previsto por una norma legal especial que sea distinto al régimen general del IR.

ocurre cuando el método apropiado para el análisis hubiera sido uno basado en utilidades.

No se ha considerado que las normas del IGV sólo hacen referencia a los ajustes de oficio que podrá practicar la Administración Tributaria respecto de las “operaciones de valor no fehaciente”, y que de modo general es posible efectuar ajustes al valor de las operaciones con posterioridad a su realización, utilizando al efecto notas de crédito y débito, así como anotando en los Registros de Compras y Ventas las operaciones que pretenden anular, reducir o aumentar, total o parcialmente, el valor de las operaciones.

En efecto, dado que el IGV adopta el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, lo cual implica que para su liquidación no sea necesario verificar la efectiva incorporación de los bienes y servicios adquiridos en el periodo (crédito), en los bienes y servicios vendidos o prestados en dicho periodo (débito), como ocurriría si el impuesto estuviese estructurado bajo el método de base real, el proceder dispuesto por la reglamentación, sobretodo cuando el ajuste debe efectuarse a prorrata, se muestra contrario a la naturaleza del IGV, el cual, a diferencia del IR, se causa de forma instantánea, se determina mensualmente y se traslada en la facturación hasta el consumidor final. La única explicación que encontramos para el desarrollo reglamentario comentado es que se pretenda que las partes rectifiquen declaraciones de periodos pasados para reconocer los ajustes respectivos, situación que verificaría en cada caso intereses moratorios, así como sanciones por infracciones formales.

Sin perjuicio de lo ya indicado, al menos se ha dispuesto que la aplicación de las normas de PT al IGV e ISC sólo tendrán efecto cuando se trate de operaciones realizadas por partes vinculadas en operaciones nacionales, y que no modificaran la base imponible de los pagos a cuenta semanales del ISC que haya considerado el contribuyente.

6. OBLIGACIONES DERIVADAS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

De acuerdo a lo dispuesto en el literal g) del Artículo 32-Aº de la LIR, tres son las obligaciones formales que a partir del ejercicio fiscal 2006 resultan aplicables a empresas sujetas a la normativa de los PT.

a) Documentación:

La primera de ellas es la obligación de tener documentación que sustente las operaciones con partes vinculadas o con países de baja o nula imposi-

ción. Esta obligación no es distinta a la que tienen empresas que realizan operaciones con terceros. Es decir, toda transacción deberá mostrar los acuerdos tomados que le dieron origen, su fecha, cuantía, los productos adquiridos o evidencia de los servicios prestados, las facturas o comprobantes de pago emitidos y/o registrados, así como toda otra información o documentación que pudiera estar relacionada.

b) Declaración Jurada Informativa (DJI):

La segunda obligación que nace, como ya fue adelantado, es la de presentar una DJI. En relación a ella, debe tenerse presente que la Resolución de Superintendencia No.167-2006-SUNAT, establece en su Artículo 3º, a modo de excepción, que sólo deberán presentarla aquellos contribuyentes domiciliados bajo el ámbito de aplicación de los PT, siempre que el monto de sus operaciones con partes vinculadas supere los doscientos mil nuevos soles (S/.200,000.00); y/o hubieran realizado al menos una transacción desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

En lo que al "monto de las operaciones" se refiere, este término es definido por el Artículo 1º de la misma Resolución como la suma de los montos numéricos pactados por las partes correspondientes a los ingresos devengados en el ejercicio y las adquisiciones de bienes y/o servicios realizadas en el ejercicio, sin distinguir signo positivo o negativo, siempre que provengan de transacciones realizadas entre partes vinculadas. Nótese que, al definir el citado término la Resolución lo limita al importe "pactado por las partes" en las transacciones realizadas y no a su valor de mercado, lo que daría a entender que se ha excluido del cómputo del monto a los servicios prestados a título gratuito.

Ahora bien, mediante la Resolución de Superintendencia No.061-2007/SUNAT, se aprobó el formulario a ser utilizado para la presentación de la DJI, además de fijarse la fecha en que tal declaración deberá ser presentada por los contribuyentes a quienes sea aplicable dicho régimen de comprobación de valores de mercado. Así, la DJI será presentada anualmente, durante el mes de julio,¹⁰ debiéndose utilizar para ello el Formulario Virtual No.3560. Este formulario fue puesto a disposición de los contribuyentes en la página web de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria en abril de 2007.¹¹

¹⁰ Por el ejercicio fiscal 2006 la fecha de presentación de la DJI fue prorrogado hasta en dos ocasiones a través de las Resoluciones de Superintendencia No. 140-2007/SUNAT y 171-2007/SUNAT, siendo su plazo final de presentación efectiva el mes de diciembre de 2007.

¹¹ <http://www2.sunat.gob.pe/pdt/pdtdown/independientes/independientes.htm>

En relación a la información a ser consignada en la DJI, existen dos posibilidades:

- a) En caso de no encontrarse en la obligación de contar con un EPT, el contribuyente deberá identificar y consignar las partes vinculadas con las que desarrolla transacciones intercompañía, indicar el tipo de transacción realizada con cada una de ellas, así como la moneda y el monto de tales transacciones.
- b) En caso de encontrarse en la obligación de preparar el EPT, el contribuyente deberá ingresar, en adición a lo señalado en el punto anterior, el método utilizado para el análisis y los ajustes que pudieran surgir por la aplicación de dichos métodos.

Sin perjuicio de lo anterior, el formulario virtual que contiene la DJI parece exceder el marco legal al cual debió ceñirse, dejando dudas en aspectos como:

- a) Porqué incluir a las empresas que tienen un “monto de operaciones” con partes vinculadas superior a los S/200,000.00 dentro de la obligación de presentar la DJI, si para encontrarse dentro del ámbito de aplicación de los PT es necesario no sólo que se tengan operaciones con partes vinculadas, sino que también se cause perjuicio fiscal?.
- b) Tratándose de transacciones que han devenido en gastos que la misma empresa declarante ha reparado fiscalmente (no los ha considerado para fines fiscales), deja en duda si éstos deben o no ser declarados, pareciera que sí. Recuérdese que lo que buscan los PT es evitar el perjuicio fiscal, pero si se ha reparado por completo un gasto, ¿qué perjuicio podría generar la declarante sobre el impuesto a su cargo?.
- c) Los reembolsos, es decir, aquellos gastos que se devuelven a quien los efectuó por cuenta de otro, suelen ser analizados en los EPT utilizando al efecto las recomendaciones del Capítulo VII de los Lineamientos de la OCDE, aspecto que abordaremos más adelante, no siendo necesario aplicar una de las metodologías dispuestas en la Ley. Estos reembolsos, si bien pueden “configurar” transacciones entre partes vinculadas, en estricto pasan por ser devoluciones totales o parciales de precios puestos por un tercero. El PDT no contempla esta posibilidad, y obliga a seleccionar un método de análisis, recortando así la posibilidad de utilizar el Capítulo VII de los Lineamientos de la OCDE.

c) Estudio Técnico de Precios de Transferencia (EPT):

La tercera obligación es la de contar con un EPT. Este estudio es un documento técnico que se encuentra dividido en cinco apartados: a) Informa-

ción de las transacciones con partes vinculadas, b) Información económico financiera del contribuyente, c) Información funcional, d) Operaciones a las que se aplican los PT; y, e) Elección del método y análisis de comparabilidad, apartado este último en el que, sobre la base de toda la información anterior, se muestra el valor y/o rango de precios o de márgenes de rentabilidad que se derivan de la utilización del o los métodos seleccionados para el análisis de cada transacción.

Al igual que en el caso anterior, la Resolución de Superintendencia No.167-2006-SUNAT, a modo de excepción, dispuso en su Artículo 4º que los contribuyentes domiciliados en el país que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de los PT, deberán contar con este documento cuando sus ingresos devengados del ejercicio superen los seis millones de nuevos soles (S/.6'000,000.00) y, simultáneamente, el "monto de operaciones" supere el millón de nuevos soles (S/.1'000,000.00). Estos requisitos no se tendrán que cumplir si se hubiera realizado al menos una transacción desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, en cuyo caso siempre se tendrá que contar con un EPT.

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración Tributaria emitió en enero de 2007 la Resolución de Superintendencia No.008-2007-SUNAT, mediante la cual, con fin de facilitar una gestión eficiente de la información y garantizar una mejor administración de impuestos, amplía para los ejercicios fiscales 2006 y 2007 el régimen de excepción previsto en la Resolución de Superintendencia No.167-2006-SUNAT y, en tal escenario, dispone que para la determinación del millón de nuevos soles como "monto de operaciones" no se tendrá en consideración las transacciones que los contribuyentes domiciliados hubieran realizado con sus partes vinculadas también domiciliadas. Asimismo, señala que no se deberá contar con un EPT para documentar las transacciones con partes vinculadas domiciliadas en el país.¹²

No obstante, la citada Resolución no ha dejado en claro qué ocurrirá cuando un contribuyente, encontrándose dentro del ámbito de aplicación de los PT, pues puede tener operaciones con partes vinculadas y verificar alguno de los supuestos de perjuicio fiscal, no requiera elaborar un EPT como sustento del valor de mercado de sus operaciones. A ellos no se les puede aplicar la remisión a las normas generales del Artículo 32º de la LIR, pues a este escenario sólo se llega si en las operaciones con partes vinculadas no se ha verificado que una tenga pérdidas tributarias en alguno de los últimos seis ejercicios gravables, o haya suscrito un convenio que garantice la estabilidad tributaria, o sea un sujeto inafecto o exonerado del impuesto o pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta, entre

¹² Este régimen se encuentra vigente desde el 1 de abril de 2007.

otros supuestos que la normativa considera causantes de perjuicio fiscal.

Es de advertir que en fiscalizaciones realizadas por la Administración Tributaria a empresas de grandes grupos económicos locales, ésta ha solicitado a las empresas fiscalizadoras la documentación de sustento de los PT de sus operaciones locales.

7. INFRACCIONES Y SANCIONES

En lo que a infracciones y sanciones se refiere, actualmente se encuentran tipificadas las siguientes infracciones relacionadas con PT las que a su vez son sancionados como se muestra en el gráfico adjunto:

Infracción Código Tributario	Infracción	Sanción
Art. 176º - 2	No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos.	30% de la UIT o 0.6% de los IN (*) (**)
Art. 177º - 25	No exhibir o no presentar el Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley.	0.6% de los IN (**)
Art. 177º - 27	No exhibir o no presentar la documentación e información a que hace referencia la primera parte del segundo párrafo del inciso g) del Artículo 32º-A de la LIR, que entre otros respalde el cálculo de los precios de transferencia, conforme a ley.	0.6% de los IN (**)

(*) Se aplicará el 0.6% de los ingresos netos únicamente a las infracciones vinculadas con no presentar la declaración jurada informativa de precios de transferencia.

(**) Cuando la sanción aplicada se calcule en función a los ingresos netos anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

A las sanciones previstas en el cuadro precedente le es aplicable el siguiente Régimen de Gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia No.063-2007-SUNAT.

Infracción Código Tributario	Criterios de Gradualidad			
	Subsanación voluntaria		Subsanación inducida	
	Si se subsana la infracción antes que surta efecto la notificación de la SUNAT en la que se le indica al infractor que ha incurrido en infracción.		Si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, según corresponda.	
	Sin pago	Con pago	Sin pago	Con pago
Art. 176º - 2	No se aplica el Criterio de Gradualidad de Pago 100%		80%	90%
Art. 177º-25	No aplicable		50%	80%
Art. 177º-27	No aplicable		50%	80%

En adición a las infracciones formales antes mencionadas, debe considerarse la dispuesta en el Artículo 178-1º del Código Tributario, relacionada con la declaración de cifras o datos falsos o la omisión de circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Esta infracción se configuraría si, como consecuencia de una fiscalización o acto propio del contribuyente, se evidencia la necesidad de ajustes al valor declarado de las transacciones realizadas con empresas vinculadas o entidades ubicadas en países o jurisdicciones de baja o nula imposición.

En este último caso la sanción puede ser el 50% del tributo omitido o saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o el 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto indebidamente obtenido tratándose de una devolución de impuestos.

A la infracción mencionada le es aplicable el régimen de incentivos previsto en el Artículo 179º del Código Tributario, el mismo que prevé la posibilidad de reducir la sanción hasta en un 90%, 70% o 50%, dependiendo de si la subsanación se realiza con o sin intervención de la Administración Tributaria.

8. APROXIMACIONES AL PROCESO DE FISCALIZACIÓN EN EL PERÚ

Teniendo en cuenta que recién en diciembre de 2007 tuvo lugar la primera presentación de la DJI de PT, la cual correspondió al ejercicio fiscal 2006, y que la Administración Tributaria aún no ha realizado campañas completas dedicadas a verificar exclusivamente los PT de las empresas, no se cuenta

con elementos suficientes relativos a fiscalizaciones sobre los cuales poder resaltar los puntos más controvertidos. No obstante, las fiscalizaciones de PT en el ámbito internacional llevan ya algunos años, y suelen ser de las más sonadas dados los importes puestos en controversia, por lo que nos referiremos a algunos aspectos de las mismas.

Así, por ejemplo, en los Estados Unidos de América (EE.UU.) y en Canadá, donde las fiscalizaciones en materia de PT ocupan más del 30% de las actuaciones de las administraciones tributarias, es frecuente que las mismas se enfoquen más en revisiones de fondo que a la verificación de las formalidades.¹³ Dado que en el corto plazo es más fácil y directo recaudar por faltas formales, sobretodo cuando las sanciones son considerables, se podría esperar que en un principio las fiscalizaciones locales sigan esa línea; sin embargo, el verdadero efecto en la recaudación y transparencia al pactar precios se dará cuando sean los temas de fondo los que sean fiscalizados por la Administración Tributaria.

A propósito de lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) Mexicano rechazó tiempo atrás la deducción de todos los costos o gastos de las importaciones entre vinculadas, por el simple hecho que la documentación comprobatoria era insuficiente o no contenía la totalidad de los datos requeridos por la Ley. Esta posición fue considerada exagerada, pues el incumplimiento de algún deber formal no indica necesariamente la existencia de un manejo artificial de PT con fines elusivos.

Otra práctica del SAT que ha sido criticada, es el uso de comparables secretos al realizar fiscalizaciones, desestimando los análisis presentados por los contribuyentes. Es decir, habida cuenta que ésta, como otras Administraciones Tributarias del mundo, disponen de información sobre todos los contribuyentes registrados, se ha prestado a la tarea de construir una matriz de información sobre márgenes de rentabilidad y otros datos financieros, utilizándolos como referencia para sus fiscalizaciones, desvirtuando así los resultados obtenidos por los contribuyentes que difieran de los mismos.

Ésta es una práctica poco justa, pues el contribuyente no tiene acceso a tal nivel de información, la cual además se encuentra estandarizada y puede no reconocer elementos cualitativos que distorsionarían los resultados obtenidos. En efecto, países como Canadá la han rechazado jurisprudencialmente (fallo *Crestbrooks Forest Industries*), y un reciente documento de la OCDE en materia de comparabilidad aplicada a PT, si bien no rechaza el uso de los comparables secretos, aboga por su uso restrictivo.

¹³ Véase como ejemplo el caso *GlaxoSmithKline*, en donde se discute la creación de una intangible de distribución por sobre una licencia de marca y conocimiento.

Es importante mencionar aquí que el Artículo 62o del Código Tributario faculta a la Administración Tributaria peruana la utilización de este tipo de comparables secretos, y que un precedente jurisprudencial ya existe, pues la Resolución del Tribunal Fiscal No.2649-5-2006, al resolver una controversia sobre Impuesto a la Renta del año 2002, se expresa en el sentido que “el valor de mercado pare efectos del impuesto a la renta, es aquel que se establece con base a la propia información de la empresa, tomando en cuenta el valor que normalmente obtienen los contribuyentes con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares, en transacciones comparables.” Señalando además que la Administración “debió previamente establecer comparables con operaciones que la misma empresa había desarrollado y en segundo, si dicha información no era fehaciente podía recurrir al valor de mercado obtenido de un tercero, en el desarrollo de un negocio similar, pero en el entendido que contasen con características similares en cuanto a la empresa y servicio ofrecido”.

De otro lado, en noviembre de 2006 la Autoridad Tributaria Venezolana (SENIAT) exigió el pago de U\$17.7 millones a una conocida empresa del sector petrolero por diferencias en la determinación de los intereses de financiamiento con sus partes vinculadas. La AFIP argentina también se ha mostrado activa en estos aspectos, realizando potentes fiscalizaciones en los sectores automotriz, de commodities y farmacéutico, en este último caso fue muy sonado su cuestionamiento a los PT en operaciones de exportación de una reconocida empresa del sector laboratorios, al ser estos inferiores a los que obtenía por comercializar sus productos localmente.

Como se puede apreciar, la evidencia empírica muestra que siguiendo la línea de otras administraciones tributarias, la nuestra podría comenzar una etapa de fiscalizaciones de PT en donde se parta por cuestionar aspectos formales, se pretenda utilizar comparables secretos y se focalice en ciertos sectores de gran crecimiento como lo pueden ser el minero, el de retail y el de hidrocarburos.

9. SERVICIOS INTRAGRUPO Y ACUERDOS DE CONTRIBUCIÓN DE COSTOS, DOS DE LOS CASOS MÁS USUALES A LOS QUE APLICAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Como mencionábamos al inicio, las nuevas tendencias de la economía mundial han generado una etapa de cambios para las corporaciones, las cuales buscan alcanzar sinergias y economías de escala. Sin embargo, poco se ha hablado o escrito sobre cómo asignar correctamente entre las diversas empresas de un Grupo Económico los costos, riesgos, funciones y otros derivados de un proyecto específico, de una mejora tecnológica o de un servicio centralizado. Al respecto, la OCDE en los Capítulos VII y VIII de

sus directrices sobre PT propone mecanismos que permiten un adecuado tratamiento de los mismos cuando se está frente a Servicios Intragrupo (SI) y Acuerdos de Contribución de Costos (ACC).

Cabe mencionar que si bien la legislación peruana no establece reglas específicas relacionadas con los SI y los ACC, ésta hace mención a las directrices de la OCDE como fuente de interpretación de los PT.

a) Servicios Intragrupo

Los SI son actividades centralizadas de uso común por las empresas que forman parte de un mismo Grupo Económico, los cuales generalmente son brindados por la matriz u otra empresa especializada a sus vinculadas, con el fin de no duplicar esfuerzos.

Es claro que la prestación de un SI debería ir de la mano de una contraprestación, pero ¿se debe cobrar un margen de utilidad, ó se debe o puede prestar el servicio al costo, o debajo del costo?.

Normalmente, una empresa independiente buscaría cobrar un precio que le permita obtener una utilidad; por ello, en primera instancia toda prestación de SI debería implicar el cobro de un margen de rentabilidad. Sin embargo, existen situaciones en las que comercialmente resulta válido que una empresa brinde un servicio al costo o por debajo del valor de mercado, ya que la estrategia comercial de la empresa puede ser la de ampliar la gama de servicios que se ofrecen, no perder participación de mercado o brindar un servicio complementario a la actividad principal. Igualmente, pero en sentido opuesto, una empresa podría estar dispuesta a pagar un mayor valor que el de mercado, simplemente por un manejo confiable de la información.

Del mismo modo, es razonable que se brinden “servicios” al costo, si estos en realidad no generan valor o esfuerzo alguno. Tal es el caso de las refacturaciones por pagos centralizados (servicios públicos, alquileres, seguros y otros pagados por la matriz u oficina principal a un tercero y luego cobrados a las vinculadas) y los reembolsos de gastos por pagos a cuenta de otra empresa (viajes, viáticos, etc.).

Para determinar el precio de libre competencia de un SI, es necesario cuantificar el mismo. Para ello, se deben identificar los costos y gastos (directos e indirectos) incurridos por la empresa prestadora. En el caso que éstos no sean fácilmente identificables, o si los servicios brindados están dirigidos a más de una empresa, es necesario asignar los mismos bajo criterios razonables. Al respecto, una aproximación la puede dar el uso de indicadores de eficiencia o llave de distribución, entre las que se

pueden mencionar: ventas, unidades producidas o vendidas, número de empleados, intensidad del uso de maquinarias, número de computadoras o usuarios, facturas emitidas, transacciones financieras o contables realizadas, capital invertido, etc. Independientemente del indicador utilizado, se debe tener la seguridad que el mismo sea un parámetro confiable del patrón futuro.

Es importante tener en cuenta, que más allá de si los SI pueden no corresponder al giro principal del negocio, es recomendable que se documente de la forma más amplia posible como se han de efectuar estas operaciones, dejando constancia además mediante la suscripción de contratos de la naturaleza del servicio acordado, su periodicidad y la forma de cuantificación del mismo.

b) Acuerdos de Contribución de Costos

A diferencia de los SI que son actividades centralizadas donde se brindan a servicios administrativos necesarios para operar, los ACC son convenios entre dos o más empresas de un mismo Grupo o de diferentes Grupos con objetivos comunes, para compartir los costos y riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, intangibles, servicios o derechos.

Existen diversos tipos de ACC, pero quizás el más común sea el utilizado por las corporaciones multinacionales para el desarrollo conjunto de propiedad intangible o actividades intensivas en investigación y desarrollo, como tecnología y conocimiento, donde cada participante recibe una cantidad de derechos sobre la propiedad desarrollada, generalmente aquella porción a ser utilizada en su propio territorio. Sin embargo, los ACC no se circunscriben solo a estos conceptos, ya que pueden ser utilizados para cualquier actividad en la que se compartan costos y riesgos. Tal es el caso de empresas de un mismo Grupo Económico, que unen recursos con el fin de desarrollar campañas publicitarias o proyectos comunes, como la implementación de un software, los cuales se pueden utilizar en varios países, permitiendo lograr una mayor eficiencia en sus respectivos negocios.

Las contribuciones o aportes realizados por cada uno de los participantes (empresas) de un ACC, deben ser consistentes con las que una empresa independiente hubiera acordado contribuir bajo circunstancias comparables, dados los beneficios que razonablemente esperaría obtener luego del acuerdo. De esta forma, es necesario evaluar las contribuciones o aportes de los participantes del ACC, bajo el principio de valor de mercado, compensando, de ser necesario, a aquel participante que aportó una mayor contribución. Asimismo, el ACC debe ser sujeto de revisiones periódicas y ajustes a las contribuciones realizadas y compensaciones derivadas del mismo.

Para realizar un ACC cumpliendo con el principio de valor de mercado, es necesario estimar la proporción de beneficios futuros de cada una de las partes del acuerdo (para ello, una posibilidad es utilizar llaves de distribución específicas para cada actividad), luego calcular la contribución relativa de cada participante a la actividad conjunta, y finalmente determinar si la distribución de las contribuciones es apropiada. Si como consecuencia de la determinación de las contribuciones al proyecto, estas no fueran las mismas, será necesario ajustar las contribuciones de manera proporcional a cada participante. Para ello se realiza un balance de pagos el cual mantendrá un perfecto equilibrio entre las partes y una relación exacta entre las contribuciones y los beneficios proyectados que espera tener cada uno.

10. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS

Los acuerdos anticipados o previos de precios, comúnmente llamados APAs, establecidos en el inciso f) del Artículo 32-A de la LIR, y sujetos a las disposiciones del Artículo 118º del Reglamento, se presentan como una importante alternativa, tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria, frente a los engorrosos procesos de fiscalizaciones en materia de PT, las cuales demandan costos y tiempo significativos. Asimismo, los APAs son mecanismos que eliminan o reducen sustancialmente la posibilidad de la doble tributación jurídica o económica.

Un APA es un convenio de derecho civil celebrado entre el contribuyente y la Administración Tributaria (el cual en el Perú sólo puede ser pactado con el fisco local -APA Unilateral- y entre otros países con el local o con el de otro país o países -APAs Bilaterales o Multilaterales-) mediante el cual, por un periodo de años se especifican los criterios de PT y la metodología utilizada para determinar anticipadamente los precios, los montos de las contraprestaciones y/o los márgenes de utilidad a obtenerse en transacciones futuras entre empresas vinculadas, o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula tributación.

En el Perú, la vigencia de los APAs se hará efectiva al ejercicio fiscal en curso en el que hayan sido aprobados y durante los tres ejercicios posteriores. En los Estados Unidos de América (EE.UU.) la vigencia de los APAs es de cinco años renovables, y pueden ser usados para solucionar disputas de años anteriores.

El proceso de negociación de un APA se inicia con la voluntad del contribuyente expresada en la presentación a la Administración Tributaria de una propuesta para la valoración de una o más de sus operaciones o transacciones. Durante esta etapa, el contribuyente y la Administración Tributaria se reúnen y discuten la posibilidad de llegar a ese acuerdo.

En algunos países como Dinamarca, Hungría, México y los EE.UU., la normatividad de las APAs contempla el pago de una tarifa (la cual puede llegar a US\$50,000) para iniciar el proceso de negociación.

Superada la etapa preliminar de mutua evaluación, el contribuyente debe presentar una propuesta formal, en la cual consigna la documentación informativa sobre la empresa y grupo al que pertenece, análisis técnicos y financieros de la transacción u operación que sustenten el método de valoración utilizado, selección de las empresas comparables, ajustes realizados, perspectivas a futuro de la industria donde opera, entre otros aspectos.

En caso las partes lleguen a un consenso, se preparará el documento vinculante del APA, que refleje las condiciones acordadas. Es importante mencionar que para el caso peruano, la Administración Tributaria dispondrá de un plazo de doce (12) meses, contados desde la fecha de presentación de la propuesta, para aprobarla o desestimarla. Transcurrido dicho plazo sin que se hubiera emitido opinión sobre la propuesta, la misma se entenderá desestimada.

Una vez suscrito el APA, el contribuyente deberá consignar anualmente un reporte que soporte el cumplimiento del acuerdo, el cual debe incluir los resultados obtenidos según la metodología acordada, así como un análisis, si los hubiera, de las variaciones significativas en la operación de la empresa.

El APA permitirá al contribuyente tener la certeza que mientras siga el acuerdo, sus operaciones con vinculadas no podrán ser objetadas, ni estarán sujetas a ajustes fiscales o penalidades tributarias. Es importante mencionar que en el Perú, los APAs no podrán ser modificados o dejados sin efecto en forma unilateral, salvo en el caso de que alguna de las partes tenga una sentencia condenatoria vigente por delitos aduaneros o tributarios, o que se incumplan los términos y condiciones pactados.

Como se ha mencionado, en el Perú sólo están permitidos los APAs Unilaterales, esto es, los correspondientes a operaciones o transacciones realizadas con empresas del exterior. Lo que provoca el riesgo de que las administraciones tributarias de otros países no estén de acuerdo con las conclusiones llegadas o acuerdos pactados con la administración local.

De lo anterior se puede observar una tendencia mundial hacia la creación de canales de comunicación más efectivos entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, una muestra de esto es que, por ejemplo, en los EE.UU., desde que se estableció el programa de APAs en 1991, se han suscrito cerca de 600 APAs (275 unilaterales, 314 bilaterales y 8 multilaterales). De igual manera, en la reforma fiscal del año 2001, México experi-

mentó cambios importantes que le permitieron acelerar el proceso de revisión y negociación de los APAs, concertando más de 100 acuerdos bilaterales y cerca de 850 unilaterales, siendo la mayoría de ellos, empresas sometidas al régimen especial de maquiladoras de frontera, virtud del trabajo conjunto entre el fisco mexicano y el estadounidense. En el caso de Canadá, este tema ha evolucionado rápidamente desde la promulgación de su estatuto en 1997, habiendo pactado a la fecha más de 30 acuerdos bilaterales con sus socios comerciales. Finalmente mencionar, que en noviembre de 2007 las autoridades fiscales de China y Corea firmaron el primer APA bilateral entre estos dos países, siendo el tercero que firma China en esta materia.

11. ALGUNOS ASPECTOS PENDIENTES A TENER EN CUENTA

Finalmente, existen algunos temas en la legislación peruana de PT que nos parece sería prudente regular de mejor manera. Entre ellos podemos citar los siguientes:

- Es importante que no queden dudas respecto a que para encontrarse dentro del ámbito de aplicación de los PT se requiere causar un perjuicio fiscal relativo al IR, cuando se tienen operaciones con partes vinculadas o con o a través de países, jurisdicciones o territorios de baja o nula imposición. Esta verificación del perjuicio fiscal debería realizarse teniendo en consideración a todas las partes intervinientes, es decir, a través de una valoración del conjunto, y sin considerar si en esa determinación existen intereses moratorios no pagados o se generan deudas por infracciones formales.
- Aspectos para la configuración del elemento objetivo deberían tener un mejor desarrollo normativo, pues por ejemplo no queda claro que ocurre en los supuestos en que un contribuyente que haya tenido pérdidas en los últimos seis ejercicios, pero ya hubieran sido agotadas, tenga operaciones con una parte vinculada local; o si el mismo contribuyente realizó transacciones con una entidad ubicada en un territorio de baja o nula imposición que es sucursal de una empresa peruana no vinculada, que como se sabe consolida sus resultados con los de la sucursal.
- Hoy por hoy, si una empresa se encuentra dentro del ámbito de aplicación de los PT y cumple los supuestos para tener que elaborar un EPT, tendrá que documentar en él todas las transacciones que realice con partes vinculadas, o con o a través de países o territorios de baja o nula imposición sin importar el monto de la transacción en cuestión.

Ello implica que deba invertir tiempo y recursos para analizar y documentar una transacción que, probablemente, no sería relevante en lo que a recaudación de impuestos se refiere. En consecuencia, creemos apropiado fijar un umbral para operaciones inmateriales.

- Qué ocurrirá cuando un contribuyente que, encontrándose dentro del ámbito de aplicación de los PT, pues puede tener operaciones con partes vinculadas y verificar alguno de los supuestos de perjuicio fiscal, no requiera elaborar un EPT como sustento del valor de mercado de sus operaciones. A ellos no se les puede aplicar la remisión a las normas generales del Artículo 32º de la LIR, pues a este escenario sólo se llega si en las operaciones con partes vinculadas no se ha verificado que una tenga pérdidas tributarias en alguno de los últimos seis ejercicios gravables, o haya suscrito un convenio que garantice la estabilidad tributaria, o sea un sujeto inafecto o exonerado del impuesto o pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta, entre otros supuestos que la normativa considera causantes de perjuicio fiscal.
- El concepto “monto de operaciones” debe excluir aquellos importes que carecen de impacto fiscal en el Perú (ejemplo: gastos no deducibles para el sujeto domiciliado que no constituyen renta de fuente peruana para el sujeto no domiciliado).
- Excluir de las obligaciones formales ciertos gastos en paraísos fiscales, como por ejemplo el derecho de pase por el Canal de Panamá.

Febrero, 2008.

BIBLIOGRAFÍA

- Ley No.27356, publicada el 18 de octubre de 2000.
- Decreto Supremo No.045-2001-EF, publicado el 20 de marzo de 2001.
- Decreto Legislativo No.945, publicado el 23 de diciembre de 2003.
- Decreto Supremo No.190-2005-EF, publicado el 31 de diciembre de 2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal No.2649-5-2006, publicada el 18 de mayo de 2006.
- Resolución de Superintendencia No.167-2006-SUNAT, publicada el 14 de octubre de 2006.
- Resolución de Superintendencia No.008-2007-SUNAT, publicada el 7 de enero de 2007.
- Decreto Legislativo No.981, publicado el 15 de marzo de 2007.
- Resolución de Superintendencia No.061-2007/SUNAT, publicada el 30 de marzo de 2007.
- Resolución de Superintendencia No.063-2007-SUNAT, publicada el 31 de marzo de 2007.
- Resolución de Superintendencia No.140-2007-SUNAT, publicada el 4 de julio de 2007.
- Resolución de Superintendencia No.171-2007-SUNAT, publicada el 8 de setiembre de 2007.
- International Transfer Pricing 2006/2007. PricewaterhouseCoopers.
- Precios de Transferencia, Materiales de Enseñanza, International Fiscal Association (IFA), Grupo Peruano, Setiembre de 2007.
- <http://www.sunat.gob.pe/orientacion/preciosT/index.html>