

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



# **LA DISTORSIÓN DEL TEST DE BENEFICIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en  
Tributación y Política Fiscal

**Angela Magaly Aragón Colque**

**Código 20162693**

**Víctor Manuel Hinostroza Matos**

**Código 20061634**

**Asesores**

Miguel Puga

Juan Carlos Vidal

Lima – Perú

Abril de 2019



**LA DISTORSIÓN DEL TEST DE BENEFICIO  
EN MATERIA DE PRECIOS DE  
TRANSFERENCIA**

**THE DISTORTION OF THE BENEFIT TEST  
IN TRANSFER PRICE**

## TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>6</b>
<b>CAPÍTULO I: SERVICIOS INTRAGRUPU Y LA ACCIÓN 10 EN EL PLAN BEPS .....</b>	<b>8</b>
1.1. Precios de transferencia .....	8
1.1.1. Definición.....	8
1.1.2. Naturaleza de las normas de precios de transferencia.....	9
1.1.3. Ámbito de aplicación.....	10
1.2. Servicios intragrupo – Acción 10 .....	11
1.2.1. Definición.....	11
1.2.2. Servicios intragrupo de bajo valor añadido.....	13
1.2.3. Determinación y valoración.....	14
1.2.4. Determinación y valoración del servicio intragrupo de bajo valor añadido...	16
1.3. Servicios intragrupo en la normativa internacional.....	18
1.3.1. India.....	18
1.3.1.1. Dresser-Rand India P. Ltd, Mumbai vs Assessee - (ITA 8753/Mun/10) – 7 de setiembre de 2011.....	18
1.3.1.2. McCann Erickson India Pvt. Ltd. v. Assessee (ITA 5871/Del/2011) – 29 de noviembre de 2011.....	19
1.3.2. España.....	20
1.3.2.1 Ley 27/2014 (artículo 18º numeral 5, Ley del Impuesto sobre las Sociedades) .....	20
<b>CAPÍTULO II: LOS SERVICIOS INTRAGRUPU Y EL TEST DE BENEFICIO A PARTIR DE LA INCORPORACIÓN DEL INCISO I) DEL ARTÍCULO 32ºA DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA.....</b>	<b>21</b>
2.1. Servicios intragrupo en la Ley del Impuesto a la Renta .....	22
2.1.1. Servicios intragrupo de bajo valor añadido .....	23
2.2. Test de beneficio .....	24
2.2.1. Determinación y valoración .....	27

2.2.1.1. Determinación y valoración de servicios intragrupo de bajo valor añadido.....	28
2.2.2. Test de beneficio y la deducibilidad de gastos en la LIR.....	30
2.3. Obligaciones formales en el cumplimiento del “test de beneficio” .....	32
2.3.1. La fiscalización y los precios de transferencia.....	35
2.4. La Administración Tributaria en el tratamiento de los servicios intragrupo...35	
2.4.1. Casación 2579-2010-Lima de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República.....	36
2.4.2. RTF 06749-3-2012.....	37
2.4.3. Informe 127-2016-SUNAT/5D0000.....	38

**CAPITULO III: DISTORSIÓN DEL “TEST DE BENEFICIO” EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....42**

3.1. Entrevista realizada a Ricardo Leiva – Socio de EY en Precios de Transferencia.....	42
3.2. Entrevista realizada a Silvia Muñoz Salgado – Socia en Gálvez y Dolorier Abogados.....	44
3.3. Entrevista realizada a Ahmed Vega – Socio de KPMG en Impuestos.....	46
3.4. Entrevista realizada a Roberto Fernández – Gerente Senior de KPMG en Precios de Transferencia.....	49
3.5. Análisis de preguntas y respuestas.....	51

**CAPITULO IV: ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA EN EL TRATAMIENTO DE SERVICIOS INTRAGRUPPO.....56**

**CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES ..... 61**

**REFERENCIAS .....63**

## RESUMEN

El presente estudio desarrolla el tratamiento normativo de las operaciones entre partes vinculadas a partir de la incorporación del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú. Se analiza en paralelo las propuestas de la Acción 10 del Plan BEPS, contrastándolas con la norma peruana; así como los posibles efectos en el comportamiento de la Administración Tributaria y el contribuyente. Para el desarrollo del trabajo se considera los comentarios de especialistas en precios de transferencia. Se concluye que la propuesta legislativa ha sido desarrollada omitiendo algunos aspectos del tratamiento de precios de transferencia y la propuesta del plan BEPS.

**Palabras clave:** Test de beneficio, precios de transferencia, servicios intragrupo, OCDE.

## ABSTRACT

This study develops the normative treatment of transactions between related parties from the incorporation of subsection i) of article 32-A of the Income Tax Law in Peru. The proposals of Action 10 of the BEPS Plan are analyzed in parallel, contrasting them with the Peruvian norm; as well as the possible effects on the behavior of the Tax Administration and the taxpayer. For the development of the work, the comments of specialists in transfer pricing are considered. It is concluded that the legislative proposal has been developed omitting some aspects of the transfer pricing treatment and the BEPS plan proposal.

**Keywords:** Benefit Test, transfer pricing, intragroup services, OCDE.

## INTRODUCCIÓN

Las estrategias de planificación fiscal llevadas a cabo por empresas multinacionales, la deficiencia en las normas tributarias internas que no se adaptan rápidamente a los cambios del entorno empresarial, y la falta de transparencia y coordinación en la actuación de las administraciones tributarias han sido puntos débiles que permitieron en los últimos años la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.

En este contexto, el Plan de Acción BEPS reconoce la existencia de algunas deficiencias en el tratamiento impositivo de las diversas legislaciones, vale decir, lagunas y contradicciones que favorecen la planificación fiscal agresiva, las que tienen como consecuencias la pérdida de recaudación en muchos países.

Las acciones BEPS suponen un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y la localización de las actividades económicas, así como la creación de valor y proponen mejorar la información disponible a las administraciones tributarias para que estas puedan aplicar con mayor eficacia sus respectivas legislaciones.

En este sentido, es recomendable que los países adopten las precitadas medidas a fin de fortalecer la regulación en materia tributaria con respecto a precios de transferencia. Sin embargo, esto puede generar dos situaciones:

- Los Estados son libres de diseñar su sistema tributario en concordancia con su política fiscal, por lo que la adopción de estas medidas se realiza en función a la realidad de cada país en un momento determinado.
- El Plan BEPS no tiene carácter vinculante, puede ser adoptada de manera flexible, de acuerdo con la visión de la legislación interna de cada país, así como la interpretación que su legislación le asigne.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que algunas medidas adoptadas en el plan BEPS pueden encontrarse reguladas en parte o totalmente por las legislaciones domésticas de cada nación, por lo que es necesario realizar un análisis de la incorporación llevada a cabo en nuestro país.

Finalmente, la incorporación en nuestra legislación de los servicios intragrupo, que a su vez suponen el desarrollo y la aplicación del test de beneficio, apremian un análisis minucioso y articulado de la legislación tributaria vigente, asimismo, cabe anotar



que dicha incorporación supone un cambio en la actuación de la administración tributaria, así como de los contribuyentes; en consecuencia, es necesario analizar sus alcances y detectar puntos críticos que puedan ser determinantes en el tratamiento de precios de transferencia.



# **CAPÍTULO I - SERVICIOS INTRAGRUPPO Y LA ACCIÓN**

## **10 EN EL PLAN BEPS**

En octubre de 2015, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) propone un plan de acción para combatir la erosión de bases imponibles y transferencia de utilidades denominado como Plan BEPS, en el cual tiene como objetivo modernizar el sistema tributario internacional acorde a la realidad, establecer medidas contra la planificación fiscal agresiva por parte de algunas empresas multinacionales siendo sus principios rectores la coherencia, la transparencia y la sustancia.

Estas medidas son trascendentalmente importantes para el Perú, dado que el país tiene como política de Estado, formar parte de esta organización para el año 2021, año en el cual celebra su bicentenario.

Una de las metas que se desea lograr está relacionada a la política fiscal, así el Perú ha decidido incorporar algunas propuestas del denominado plan BEPS siendo uno de ellos el tratamiento de los servicios intragrupo, tema desarrollado en la acción 10 del mencionado plan, y que el legislador incorporó a través del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

### **1.1. Precios de Transferencia**

#### **1.1.1. Definición**

El precio de transferencia es el precio que se emplea en las operaciones entre empresas pertenecientes a un grupo empresarial, distinto al precio que pactan partes independientes, cuyo precio de sus operaciones se rige de acuerdo con las fuerzas del mercado.

Rengifo (2017) da una definición de precios de transferencia citando a varios autores, entre ellos a Pere Mole, quien define al precio de transferencia como aquel precio que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) y servicios, y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes; cita además a Cambarros Villanueva, quien define al precio de transferencia como aquel precio que se

pacta y realiza entre sociedades vinculadas o entre sociedades y sus socios bajo la capa de contratos en los que las contraprestaciones difieren notablemente de las que serán acordadas en su situación de independencia; y, finalmente, menciona la definición de Otis Rodner, quien define al precio de transferencia como la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien y servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades (p.22).

García (2008) define a los precios de transferencia como los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles, o presta servicios a empresas con las cuales guarda una relación o vinculación económica (p.254).

Podemos concluir que el precio de transferencia es aquel que asigna un valor a las operaciones que realizan partes vinculadas y/o grupos empresariales entre sí, comparables a operaciones distintas a las pactadas por empresas independientes. Así pues, en el mercado, las empresas independientes negocian entre sí y las fuerzas del mercado son las que determinan las condiciones contractuales; sin embargo, las empresas vinculadas no, necesariamente, actúan bajo las condiciones del mercado.

Esta influencia en el mercado por parte de las empresas vinculadas no debe ser motivo para que la Administración Tributaria, de inmediato, considere que las empresas manipulan sus beneficios indebidamente, por lo que los precios de transferencia de acuerdo con las directrices de la OCDE sirven de apoyo y recomendaciones para identificar y eliminar el traslado de beneficios indebidos.

Sin embargo, algunos acuerdos comerciales entre empresas vinculadas pueden, en algunos casos, generar un desvío artificial de beneficios a través de la modificación de sus gastos y/o costos, lo que deviene en un menor impuesto, o el traslado de ganancias a un país con un tratamiento tributario favorable. En consecuencia, las normas de precios de transferencia pretenden evitar la manipulación de precios que perjudiquen la recaudación de las administraciones tributarias.

El principio de plena competencia, por medio de la aplicación de los métodos y ajustes de precios de transferencia, coloca en igual posición a las operaciones entre empresas vinculadas, que a las operaciones entre partes independientes.

Para poder definir los precios de transferencia, se debe considerar que las empresas fijan precios que les generan mayor rentabilidad. Por ello, se tienen operaciones que se realizan entre empresas vinculadas, las mismas que distorsionan sus precios de

venta para poder venderse entre sí, bienes y servicios, a un valor que difiere a los del mercado (superior o inferior) y que, muchas veces, conlleva al traslado beneficios y pérdidas a jurisdicciones con un tratamiento fiscal preferente.

En consecuencia, las reglas de precios de transferencia buscan detectar y evitar las alteraciones a los precios que se hayan fijado empresas vinculadas (incluidas personas), y alinearlos a los del valor del mercado.

Al respecto se debe tener en cuenta que un principio rector de los precios de transferencia es el *arm's length*, que es ampliamente utilizado por el mundo de la economía en precios de transferencia. Dicho principio indica que tanto personas como empresas que pertenezcan a un grupo deberían fijar los precios de igual manera como hubieren pactado en condiciones normales entre partes totalmente independientes, vale decir, al reseñado valor de mercado. Es, en virtud de ello, que las partes del grupo que se encuentren vinculadas deben estar ampliamente documentadas, pues por los ajustes que pueda realizar la Administración Tributaria estarán enfocados en realizar dicha comparación.

### **1.1.2. Naturaleza de las normas de precios de transferencia**

La normativa de precios de transferencia busca ajustar el valor de las operaciones entre empresas vinculadas y llevarlas al valor de mercado, siempre y cuando estos sean sobrevaluados o subvaluados, lo que podría producir un perjuicio fiscal.

Para Villanueva (2017), las normas de precios de transferencia originalmente tuvieron una finalidad antielusiva, es decir, evitar la manipulación de precios en los casos en que hubiera una decisión y voluntad de generar un menor pago de impuestos. Sin embargo, esta posición cambia en el tiempo, toda vez que las guías de precios de transferencia disponen una nueva visión, en la que no se tiene en cuenta finalidad antielusiva, sino que se constituye como una norma objetiva de valoración (el valor de mercado), el mismo que se impone como parámetro de medición de la base imponible del impuesto a la renta a fin de que los contribuyentes liquiden sus impuestos al aplicar el principio de *arm's length* o principio de plena competencia (p.54).

Esta posición de norma antielusiva también la adopta Silvia Muñoz (2016) quien señala: “En efecto, como típica norma anti elusiva, la finalidad de los precios de transferencia es velar porque la “cuantificación” de las operaciones celebradas bajo

condiciones subjetivas de los intervinientes (i.e, partes vinculadas o paraísos fiscales), no afecte la base imponible del IR y, consecuentemente no provoque una menor tributación que termine “perjudicando” la caja fiscal. En esa línea, los precios de transferencia no solo servirían para determinar la base imponible del IR, sino también para proteger que esa determinación no afecte el interés del fisco” (p.13).

El legislador también adopta esta posición, la misma que se expresa en la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1112, que hace mención expresa a lo siguiente: “Al respecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el párrafo 1.2. de las Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones (OCDE 2010) reconoce que las normas de precios de transferencia pueden ser utilizadas para luchar contra el fraude y la elusión fiscal. Ello implicaría que un país podría incorporar tales normas con un carácter meramente anti elusivo. En tal escenario, resultado apropiado que las normas de precios de transferencia sean utilizadas para evitar que las transacciones entre partes vinculadas o con países o territorios de baja o nula imposición sean pactadas a precios que perjudiquen fiscalmente al país” (p. 14).

Así pues, las normas sobre precios de transferencia en el país, consideramos, tienen una naturaleza de norma antielusiva específicas, y están dirigidas a regular el tratamiento del valor de mercado en operaciones realizadas entre personas vinculadas con la finalidad de realizar ajustes a precios pactados, para equipararlos a los del valor de mercado de partes independientes, en tanto estas operaciones generen un perjuicio en la recaudación fiscal.

### **1.1.3. Ámbito de aplicación**

Producto de la determinación del país que impondrá su derecho a gravar la renta de carácter empresarial, ya sea el país de la fuente o el de residencia, es importante que se determinen las proporciones de las ganancias y/o utilidades que serán gravables en dicho país.

En ese sentido, a nivel internacional, y atiendo a que en el mundo se incrementan las transacciones entre partes vinculadas, las normas de precios de transferencia se presentan como reglas para normar estas operaciones teniendo como base la aplicación del principio de *arm's length*.

Es necesario considerar que el ámbito de aplicación de las normas de precio de transferencia requiere, además, que las transacciones causen un perjuicio fiscal relacionado al impuesto a la renta, así pues, la verificación de dicho perjuicio debe llevarse a cabo considerando a las partes que intervienen en la operación.

## **1.2. Servicios intragrupo – acción 10**

En principio, partimos por señalar que la acción 10 BEPS se enfoca en las denominadas áreas de alto riesgo, vale decir que, para las administraciones tributarias a nivel mundial, una de sus principales contingencias para con los contribuyentes es la forma como se llevan a cabo los pagos a los servicios entre partes relacionadas; en consecuencia, muchas veces estas operaciones erosionan la base imponible de forma indiscriminada.

En el Perú, para Becerra (2018), las acciones 8-10 buscan alinear los resultados de los precios de transferencia con la generación de valor (sustancial) teniendo en consideración los riesgos que asume y controla, así como los intangibles que emplea. Sobre estos extremos, agrega que la OCDE publicó en junio de 2018 una guía práctica para la aplicación del método de partición de utilidades *profits splits*, la cual permitirá valorar intangibles únicos y valiosos (p.13).

### **1.2.1. Definición**

Los servicios intragrupo son aquellas prestaciones efectuadas entre empresas del mismo grupo empresarial, los mismos que pueden obedecer a distintas naturalezas.

En ese sentido, los servicios intragrupo pueden ser de diversa naturaleza en cuanto a su prestación como, por ejemplo, servicios informáticos, de recursos humanos, de gerencia, publicidad, de selección de personal, consultoría, etc.

Para Alva (2018), los servicios que son generalmente prestados entre partes del mismo grupo son:

- Asesorías de diversa índole
- Asesoría y preparación ligada al otorgamiento de la calificación de Empresa Socialmente Responsable – ESR
- Actividades de apoyo al negocio
- Labores administrativas
- Reestructuración financiera

- Planificación
- Apoyo y soporte legal
- Asistencia en la defensa legal y en pleitos judiciales
- Apoyo en la elaboración de estudios de precios de transferencia
- Soporte contable
- Elaboración de programas contables que incluyan la legislación del país
- Recursos humanos y selección de personal idóneo de acuerdo con perfiles solicitados
- Asistencia en la definición de la línea de carrera y política de ascensos al interior de la organización
- Formación y capacitación del personal
- Asesoría en la elaboración de políticas de incentivos del personal que involucre stock options
- Gestión de despidos, remoción, recolocación de personal y outplacement
- Financiamiento corporativo
- Verificación de incobrables
- Reparación de activos
- Servicios de tecnología de la información
- Capacitación y elaboración de directrices ligadas a la innovación de productos
- Servicios de marketing e investigación de mercado
- Servicios de control de la calidad
- Gestión logística, inmuebles e instalaciones
- Administración de intangibles
- Protección de la propiedad intangible
- Suministro y transmisión de datos
- Diseño de políticas de calidad, determinación de los estándares mínimos de producción de bienes al igual que en la provisión de servicios
- Asistencia especializada en la obtención de certificaciones de calidad internacional tipo ISO 9001
- Desarrollo de políticas para la creación e implantación de un programa de satisfacción de clientes

En las Guías OCDE 2017 se establece una relación de actividades que incorporan los servicios intragrupo, las mismas que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que son aquellas centralizadas en la sociedad matriz (como una cabecera regional de la compañía) y puestas a disposición del grupo (o de varios de sus miembros).

Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo, pero suelen incluir servicios administrativos tales como planificación; coordinación; control presupuestario; asesoría financiera; contabilidad; auditoría; servicios jurídicos; *factoring*; servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. Estas actividades constituyen servicios intragrupo, dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

Para García (2008), los negocios entre partes vinculadas pueden ser objeto de maniobras tendientes a reducir o eliminar su impacto impositivo global, a través de los precios que acuerden entre ellas que trasladan, de ese modo, sus ganancias hacia la jurisdicción fiscal o compañía que más les beneficie (p. 265).

### **1.2.2. Servicios intragrupo de bajo valor añadido**

El plan BEPS propone como servicios intragrupo de bajo valor añadido aquellos que se prestan uno o varios miembros de un grupo multinacional por cuenta de otros miembros del grupo, estos servicios pueden variar según las circunstancias.

Los servicios de bajo valor añadido califican como tal si tiene un carácter auxiliar o de apoyo, no constituye la actividad principal del grupo multinacional, no requiere el uso de intangibles únicos y valiosos ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos, y no conllevan la asunción o el control de un nivel alto o significativo de riesgo.

Ahora bien, en el caso que determinada operación no califique en la definición de servicio intragrupo de bajo valor añadido, no debe devenir en suponer de forma inmediata que constituye una actividad que genera alto rendimiento, sino que únicamente será una



operación intragrupo ubicada entre el *core bussines* del negocio y las actividades auxiliares.

Dentro de los servicios que se pueden denominar como de bajo valor añadido tenemos a los servicios de contabilidad y auditoría, de procesamiento y gestión de cuentas por pagar; recursos humanos (selección y gestión de personal) de tecnología de la información; apoyo a las comunicaciones internas y externas; servicios jurídicos; servicios generales administrativos; entre otros.

### **1.2.3. Determinación y valoración**

En principio, es imprescindible determinar que los servicios intragrupo se hayan prestado efectivamente y ello implica que la actividad realizada por una de las partes del grupo genere valor económico o comercial y que, a su vez, mejore o mantenga su posición comercial.

¿Cómo podríamos determinar el mejoramiento de la posición comercial? La acción 10 BEPS responde dicha interrogante cuando en una situación comparable, un ente independiente pagase a otra empresa independiente por la prestación del referido servicio o si la hubiese ejecutado internamente por sí mismo. En ese sentido, si el referido ente no pudiese pagar por el servicio o ejecutarlo per se, no debería ser considerado un servicio intragrupo.

Así pues, habrá que realizar un análisis pormenorizado de cada una de las operaciones de manera independiente con el debido sustento para determinar que se trate o no de un servicio intragrupo.

De manera general, debemos atender a la acción 10 y a las directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones (OCDE 2017), en el que de manera detallada a efectos del tratamiento de servicios intragrupo y el test de beneficio.

En primer lugar, se debe determinar la necesidad del servicio, ¿el servicio prestado era necesario para el giro del negocio? para lo que se deberá considerar si en circunstancias comparables, una empresa independiente podría realizar el servicio por sí misma o a través de un tercero debiendo ser necesario tener el sustento documentario pertinente para tener el respaldo frente a la Administración Tributaria y a una potencial fiscalización en materia de precios de transferencia.

En segundo lugar, se debe considerar si existiese duplicidad en el servicio prestado, en principio no deben ser reconocidos. Sin embargo, en este caso, es necesario evaluar detenidamente casos excepcionales por una duplicidad temporal o con una finalidad que evite riesgos empresariales potenciales.

En tercer lugar, se debe determinar si el servicio califica como actividad del accionista, es decir, una actividad dirigida a satisfacer los intereses propios de la matriz. En este supuesto, el servicio debe ser asumido a nivel del accionista (matriz del grupo) y no de la parte vinculada, pues se estaría asumiendo un gasto que erosiona la base imponible y genera un beneficio indebido para el grupo.

Finalmente, se debe determinar el costo – beneficio, el cual debe ser identificado desde el punto de vista del usuario del servicio debiendo ser potencial, razonable o previsible. En este punto, se considera que algunos servicios pueden generar un beneficio a otras partes vinculadas de manera indirecta, las mismas que no se reconocerán como una prestación de servicios efectiva, pues, en circunstancias similares, un tercero independiente no estaría dispuesto a pagar. En este punto, se debe considerar que los servicios centralizados si califican como servicios intragrupo, actividades que se concentran en una o varias sedes del grupo y se ponen a disposición del grupo.

Cuando se tiene la certeza de la prestación efectiva del servicio intragrupo, las compañías deben verificar si el importe pagado se ajusta al principio de plena competencia, es decir, si lo hubieran fijado y aceptado dos empresas independientes en circunstancias comparables. Por tanto, dichas operaciones no deben someterse a un tratamiento fiscal distinto al de las operaciones comparables entre empresas independientes por el mero hecho de haberse realizado entre empresas asociadas.

Así pues, en cuanto a servicios y la determinación del precio, la Administración Tributaria tendrá en cuenta los acuerdos y su efectiva conclusión entre las empresas vinculadas, en ese sentido, se propone métodos como el del cargo directo e indirecto. El primero permite apreciar que determinados servicios no solo se proveen a empresas asociadas, sino también a empresas independientes en condiciones comparables y como una parte sustancial del negocio, por lo que el grupo multinacional tiene la posibilidad de justificar el cálculo facturado sobre una base independiente; mientras que el segundo debe responder a las características comerciales de cada caso y deberán alcanzar un resultado comparable que las empresas independientes hubieran estado dispuestas a aceptar.

#### **1.2.4. Determinación y valoración del servicio intragrupo de bajo valor añadido**

Esta determinación comprende un mecanismo simplificado, el mismo que ofrece ciertas ventajas como reducir el esfuerzo en demostrar que la operación es de plena competencia, certeza en los grupos multinacionales en que el precio pactado será aceptado por la Administración Tributaria y contar con documentación específica para una revisión eficaz; por lo tanto, los grupos que adopten dicho enfoque lo aplicarán uniformemente a todo el grupo y a la gran mayoría de sus operaciones.

Es importante tener en cuenta, cuando determinado país no contiene el enfoque simplificado, pero el grupo sí lo aplica a sus operaciones en conjunto, que ello no impedirá que se aplique a las otras jurisdicciones.

En ese sentido, para poder determinar el valor de mercado de los servicios materia de análisis, el prestador del servicio deberá agregar un margen de beneficio sobre todos los costos colectivos, el mismo que constituirá el 5% de dichos costos. Este margen no debe tener justificación con estudios de mercado o similares para con la Administración Tributaria, lo que no implica no contar la debida justificación y análisis para la determinación del precio de plena competencia.

El plan BEPS dispone que la Administración Tributaria, que opte por adoptar el enfoque simplificado, pueda incluir un umbral adecuado desde el cual podrá analizar los casos de aplicación al enfoque.

Finalmente, a efectos de poder aplicar el enfoque simplificado, las empresas deberán contar con cierta documentación sustentatoria, la misma que puede incluir descripciones de las categorías de los servicios de bajo valor añadido, la identidad de los beneficiarios, la razones, la justificación, exposición de los motivos de asignación y riesgos, los acuerdos o contratos suscritos por las partes y sus modificaciones, los cálculos para la determinación del valor de los costos y los plazos que expongan la aplicación de los criterios de asignación y reparto de riesgos.

Como observamos, la propuesta planteada por el plan BEPS permite: i) simplificar el test de beneficio, ii) otorgar certidumbre y predictibilidad respecto a la actuación de la Administración Tributaria, e iii) identificar el tipo de información que se debe proporcionar a la Administración Tributaria.

### **1.3. Servicios intragrupo en la normativa internacional**

El tratamiento de servicios intragrupo ha sido desarrollado en materia internacional que tiene como base la aplicación del tratamiento de servicios intragrupo del plan BEPS; sin embargo, a efectos de desarrollar el presente trabajo se ha considerado dos pronunciamientos de la India.

#### **1.3.1. India**

##### **1.3.1.1. Dresser-Rand India P. Ltd, Mumbai vs Assessee - (ITA 8753/Mun/10) – 7 de setiembre de 2011**

En este caso particular, la Administración Tributaria desconoce los pagos a la compañía matriz Dresser Rand Co – USA por un acuerdo de contribución de costos que incluía servicios de recursos humanos, servicios legales, servicios de tesorería, servicios de apoyo técnico, servicios de marketing, servicios de supervisión de negocios globales, auditoría interna y controles y otros servicios como la provisión de servicios de valor agregado, el intercambio de las mejores prácticas para la optimización de los servicios y los procedimientos de seguridad, entre otros. Menciona que estos servicios, de acuerdo con su percepción, no necesitaban en absoluto, pues se contaba con suficientes expertos que eran suficientemente competentes para realizar estos servicios.

El Tribunal de Apelación del Impuesto sobre la Renta – Mumbai no aprueba este razonamiento. El contribuyente, en este caso, tiene la prerrogativa en su totalidad de dirigir su negocio, menciona además que no corresponde a la Administración Tributaria decidir qué es necesario y qué no lo es, por lo que no se puede cuestionar la sabiduría comercial del contribuyente en la toma de decisiones, en este sentido, la Administración Tributaria no debe exceder en sus funciones al evaluar si un servicio recibido realmente beneficia al contribuyente en términos monetarios.

Señala, además, que para la evaluación del valor del servicio recibido es totalmente irrelevante si el contribuyente se benefició o no, sino determinar si el precio del servicio es lo que una empresa independiente habría pagado por sí mismo, esto de acuerdo con el principio de plena competencia.

### **1.3.1.2. McCann Erickson India Pvt. Ltd. v. Assessee (ITA 5871/Del/2011) – 29 de noviembre de 2011**

En este caso, la Administración Tributaria desconoce los gastos por servicios de gestión y costos de coordinación hacia las empresas asociadas del extranjero de McCann Erickson India Pvt. Ltd., quien manifiesta le permite llevar a cabo operaciones comerciales de manera más eficiente. En este caso, se menciona que no se ha acreditado la recepción de los servicios y el beneficio derivado del mismo.

El Tribunal de Apelación del Impuesto sobre la Renta – Delhi sostiene que las necesidades comerciales legítimas de la empresa deben juzgarse desde el punto de vista de la propia empresa y deben verse desde el punto de vista de un empresario prudente. No le corresponde a la Administración Tributaria dictar cuáles deben ser las necesidades comerciales de la empresa, solo el empresario puede juzgar la legitimidad de las necesidades comerciales de la empresa desde el punto de vista de un empresario prudente.

Menciona, además, que el término “beneficio” para una empresa en relación con su negocio tiene una connotación muy amplia que es difícil medir con precisión estos beneficios en términos de valor monetario por separado. El contribuyente cumplió con presentar la documentación para acreditar el beneficio del servicio recibido, por lo que se desestima el desconocimiento del gasto efectuado por la empresa usuaria.

Finalmente, de la revisión de ambos pronunciamientos de las autoridades fiscales de la India, podemos apreciar que la Administración Tributaria es negligente al tratar de determinar qué es necesario para una empresa, pues siempre que el empresario sea prudente y se trate de un servicio que realmente brinde beneficios, se entenderá como correcto, asimismo, se deja indicar que la concepción de beneficio tiene una connotación muy amplia y que se trata de un concepto difícil de medir en términos económicos e, inclusive, se va más allá al indicar que el precio del servicio es irrelevante y que lo que realmente importa es la determinación del mismo en función al principio de plena competencia.

## **1.3.2. España**

### **1.3.2.1. Ley 27/2014 (artículo 18° numeral 5, Ley del Impuesto sobre las Sociedades)**

La Ley del Impuesto sobre las Sociedades establece que, respecto de las operaciones entre partes vinculadas y la prestación de servicios, se requiere que estas generen o produzcan ventaja o utilidad a su cliente.

Asimismo, cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. De acuerdo con la normativa española, se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

Como se puede apreciar, la norma española no regula de manera expresa el test de beneficio; sin embargo, actualmente, los contribuyentes aplican estas reglas al ser España parte de la OCDE. Ahora bien, respecto a la documentación de las obligaciones formales, la Administración Tributaria no tiene una lista taxativa de la información con la cual deben sustentar las mismas. No obstante, el sector privado considera que se sustentan estas, con la documentación e información contenida en el reporte local, toda vez que se estima que se está produciendo un beneficio para la compañía debidamente informado en dicho reporte. Así mismo, es bastante usual que los contribuyentes introduzcan una sección que hace referencia a un análisis funcional que contiene las estimaciones de los servicios desarrollados y cómo le produjeron utilidad; así como, en caso de no haberlos recibido, haber contratado a un tercero u obtener recursos adicionales para satisfacer dicha necesidad.

Finalmente, es importante precisar que estos temas son bastante recurrentes en las fiscalizaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria española a pesar de que el fisco no tiene un tratamiento expresamente regulado al respecto.

**CAPITULO II – LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO Y EL “TEST DE BENEFICIO” A PARTIR DE LA INCORPORACIÓN DEL INCISO I DEL ARTÍCULO 32° A DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

Las recomendaciones propuestas en el Plan BEPS pretenden uniformizar el sistema de tributación internacional. Adoptarlas en el país, exige cambios en su política fiscal, motivo por el cual a través de la delegación de facultades contenida en la Ley 30506, se dispone la adecuación de la legislación nacional a las recomendaciones emitidas por la OCDE sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria.

A partir del 2016, el Decreto Legislativo 1312 adoptó algunas propuestas contenidas en la acción 10 del plan BEPS referida al tratamiento de servicios intragrupo teniendo como resultado la incorporación del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificada en parte posteriormente por el Decreto Legislativo 1369, y el artículo 118°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que reglamenta su tratamiento, esta última recién publicada el 30 de diciembre de 2018, dos años después de su incorporación.

El tratamiento de servicios intragrupo, de acuerdo con el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento en el artículo 118°-A, se encuentran sujetas al cumplimiento del denominado “test de beneficio”, procedimiento establecido en la acción 10 del plan BEPS presentado por la OCDE que exige, además, el proporcionar la documentación e información que sustente dichas operaciones ante la Administración Tributaria, ambas condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto del referido servicio.

La determinación del gasto o costo, en el caso de los servicios de bajo valor añadido, se realiza a través de la suma de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y su margen de ganancia, el que se encuentra limitada a un cinco por ciento.

Finalmente, se dispone que el costo, el gasto y el margen de ganancia se valoren conforme al análisis de comparabilidad del inciso d) y son susceptibles de los ajustes señalados en el inciso c) del artículo 32°-A.

## **2.1. Servicios intragrupo en la Ley del Impuesto a la Renta**

A partir de la incorporación del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el tratamiento de servicios intragrupo se encuentra regulado en el país.

La exposición de motivos del Decreto Legislativo 1312 menciona, en sus fundamentos sobre el tratamiento de servicios intragrupo, que las empresas vinculadas pueden contratar servicios que pueden ser objeto de maniobras para reducir o eliminar su impacto impositivo, establecen precios distintos de aquellos en que partes independientes hubiesen pactado en condiciones normales de mercado, trasladan las ganancias obtenidas a jurisdicciones fiscales que tienen tratamientos que pueden resultarles más favorables que permiten la deducción de gastos que pueden ser inexistentes o de dudosa o discutible necesidad.

La incorporación del tratamiento de servicios entre partes vinculadas, según el legislador, se sustenta en su inexistencia; además se menciona que se ha permitido la deducción del gasto o costo del servicio sin límite o prohibición, y sin exigir la documentación necesaria que la sustente.

En este punto, consideramos innecesaria esta referencia, el legislador no debería suponer, de manera general, que las condiciones establecidas en operaciones entre partes vinculadas generan siempre desviaciones en el mercado, tal y como lo expresa la OCDE, muchas empresas pueden tener un grado de autonomía que les permite realizar operaciones con sus vinculadas como si fueran empresas independientes.

A partir de la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1312, el 1 de enero de 2017 hasta su modificatoria, el tratamiento de los servicios intragrupo abarcaba las operaciones realizadas por los contribuyentes con sus partes vinculadas, así como aquellas que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, tal como señala el inciso a) del artículo 32°-A.

Posteriormente, a partir de la modificación establecida en el Decreto Legislativo 1369, vigente a partir del 1 de enero de 2019, el tratamiento de servicios intragrupo solamente se encuentra dirigido a las operaciones que realicen los contribuyentes con sus partes vinculadas y deja de lado el ámbito de aplicación del inciso a) del mencionado artículo.



Esta modificatoria, según la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1369 obedece a la incapacidad del contribuyente de cumplir con la documentación que exige el inciso i) del mencionado artículo que, al realizar operaciones con entidades no vinculadas a esta ubicadas en paraísos fiscales, no le permita exigir la documentación que la norma demanda, y, por ende, se vea imposibilitado en cumplir con los requerimientos de información que la Administración Tributaria requiera.

La limitación, se menciona además, puede generar la no deducibilidad de operaciones que sí pueden ser sustentados de forma distinta en función de su razonabilidad y su relación con las operaciones gravadas con el contribuyente señalando expresamente los gastos establecidos en el inciso m) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este sentido, actualmente la norma que regula el tratamiento de servicios intragrupo incorporado a través del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, tiene dos alcances como requisito para la deducción de gasto o costo, se deberá cumplir el test de beneficio, de los requisitos establecidos en el artículo 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta; y, por otro lado, como norma de valoración que regula el tratamiento de servicio intragrupo y los servicios de bajo valor añadido.

### **2.1.1. Servicios intragrupo de bajo valor añadido**

En el caso de los servicios intragrupo, la norma establece algunos requisitos para que estos sean considerados de bajo valor añadido debiendo tener las siguientes características:

- Tienen carácter auxiliar o de apoyo.
- No constituyen actividades principales del contribuyente o del grupo multinacional según corresponda.
- No requieren el uso de tangibles únicos y valiosos ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos.
- No conllevan asumir o controlar un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio.

La norma encarga la calificación del servicio como de bajo valor añadido al reglamento, en este caso, el artículo 118°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta describe aquellos servicios que no califican como servicios de bajo valor añadido

que considera como excepción aquellas operaciones que cumplan con las características mencionadas líneas arriba.

Entre los servicios que no se consideran de bajo valor añadido tenemos los siguientes:

- Los servicios que constituyen la actividad principal del contribuyente, del grupo o del grupo multinacional; se entiende como grupo al conjunto de personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, conforme el artículo 24°, y por grupo multinacional al grupo conformado por una o más personas, empresas o entidades domiciliadas en el país y una o más personas, empresas o entidades no domiciliadas en el país
- Los servicios de investigación y desarrollo
- Los servicios de fabricación y producción
- Las actividades de compra relacionadas con materias primas u otros materiales que se utilicen en el proceso de fabricación o producción
- Las actividades de venta, distribución y comercialización
- Las transacciones financieras
- La extracción, exploración o transformación de recursos naturales
- Los seguros y reaseguro
- Los servicios de alta dirección de empresas

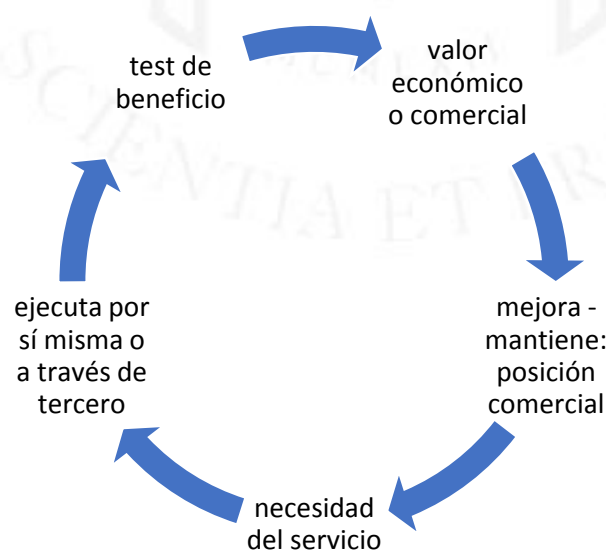
## **2.2. Test de beneficio**

En aplicación del principio de plena competencia, de acuerdo con los informes finales 2015 de las acciones 8 a 10 del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios denominado “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor”, un servicio intragrupo ha sido prestado si la actividad realizada por uno o más miembros del grupo en beneficio de otro u otros, proporciona valor económico o comercial para un miembro del grupo, lo que permite mejorar o mantener su posición comercial. De esta manera, la OCDE introduce el denominado test de beneficio, consideración principal en el tratamiento de servicios intragrupo (p.158).

La incorporación del tratamiento de servicios intragrupo en el país ha traído con él el concepto del test de beneficio, condición necesaria, según el legislador, para la deducción de gasto o costo de dichas operaciones entre partes vinculadas; sin embargo, la norma establece su cumplimiento sin establecer claramente su definición.

Según la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1312, el test de beneficio consiste en determinar si el servicio prestado por uno o varios miembros del grupo multinacional genera un beneficio o utilidad para las entidades vinculadas que forman parte del grupo en el sentido de que tales entidades hubieran satisfecho la necesidad identificada ejerciendo ellas mismas el servicio o recurriendo a un tercero. En el texto se hace mención al numeral 5, artículo 18° de la Ley 27/2014, Ley del Impuesto sobre las Sociedades de España; sin embargo, en dicha norma, no aparece el término del test de beneficio o su aplicación en el tratamiento de servicios intragrupo, pero podemos observar de esta normativa que establece que en el tratamiento de servicios entre personas vinculadas, se requiere que los servicios prestados produzcan una ventaja o utilidad a su destinatario.

Para la ley, se cumple el test de beneficio cuando el servicio prestado proporciona valor económico o comercial para el destinatario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial, lo que ocurre si partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio y lo ejecuten por sí mismas o a través de un tercero.



Para el reglamento, el servicio prestado proporciona valor económico o comercial para el destinatario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial, cuando dicho servicio aporta un beneficio o un beneficio esperado al destinatario del servicio, lo cual se verifica si partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio por sí mismas o a través de un tercero.



Finalmente, se menciona que un servicio que no cumple con el test de beneficio cuando el servicio es realizado por la matriz u otro miembro del grupo o grupo multinacional, es únicamente por su propio interés o beneficio. En este supuesto, entendemos, se refiere a las actividades del accionista, las mismas que no califican como servicio intragrupo.

Se puede apreciar que el reglamento no clarifica la definición del test de beneficio, se parafrasea la definición establecida en la ley; sin embargo, agrega que se mejora o mantiene la posición comercial cuando el servicio aporta un beneficio o un beneficio esperado al destinatario del servicio. Queda ausente alguna definición sobre qué es beneficio o un beneficio esperado y cómo puede medirse a fin de entender su pleno cumplimiento.

Según la Real Academia Española, el beneficio es un provecho o utilidad en términos económicos, puede ser la cantidad monetaria resultante de la diferencia entre ingresos y costes de inversión, negocio o cualquier otra actividad económica; sin

embargo, el beneficio no siempre puede ser fácilmente medible, por lo que la evaluación que realice la Administración Tributaria y el contribuyente respecto a la obtención de un beneficio o un beneficio esperado puede diferir entendiéndose que este puede ser efectivo o potencial.

Esta situación también ocurre con el término posición comercial y cómo el contribuyente puede determinar que el servicio prestado le permite mejorar o mantener tal posición, conceptos indeterminados que pueden contar con más de una definición y apreciación por parte de los contribuyentes y la Administración Tributaria a criterio de quien evalúe estas operaciones a fin de determinar su cumplimiento.

Sin embargo, en este punto se puede considerar que, si bien la norma no menciona alguna definición expresa sobre el beneficio, podemos tener en cuenta lo señalado en los informes finales 2015 de las Acciones 8 a 10 del proyecto de la OCDE: en situaciones comparables, ¿un tercero independiente hubiera satisfecho la necesidad identificada ejerciendo ella misma la actividad o recurriendo a un tercero? (p. 160).

Esta pregunta nos ayuda a definir el término beneficio como la satisfacción de una necesidad requerida por la empresa debiendo analizar los hechos y circunstancias de cada operación a fin de determinar si constituye o no un servicio intragrupo; sin embargo, se entiende que este es el primer pago para evaluar si el servicio cumple con el test de beneficio; en segundo lugar, deberá determinar si existe una duplicidad en el servicio; y, en tercer lugar, si se trata o no de una actividad del accionista.

### **2.2.1. Determinación y valoración**

Como se puede observar, a fin de cumplir con el test de beneficio, debemos de considerar la necesidad del servicio, la duplicidad del servicio y si se trata o no de una actividad del accionista.

La prestación efectiva del servicio debe estar sustentada debiéndose presentar documentación e información sobre la naturaleza del servicio, la necesidad real del servicio, los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, los criterios razonables de asignación, y, en caso de cambiar los criterios de asignación, contar con la justificación de dicho cambio.

Para la deducción del costo o gasto, es necesario identificar la relación existente entre el servicio recibido y la contraprestación a fin de determinar si el valor convenido

por las partes es el que corresponde a los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y el margen de ganancia.

La condición establecida ha sido objeto de críticas en razón a una inconsistencia en su aplicación, dado que, si bien a través del Decreto Legislativo 1369 se deroga, la parte que exigía que la determinación del servicio intragrupo se realice sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y su margen de ganancia queda sujeta a la condición solo a los servicios de bajo valor añadido, el reglamento menciona esta exigencia sin hacer distinción a qué tipo de servicios intragrupo está referido.

En el caso de los servicios multinacionales, en los cuales no es posible individualizar los servicios recibidos o determinar la cuantificación de la contraprestación, se debe identificar los costos y gastos que le asignó el prestador del servicio y acreditar que la asignación se realizó sobre la base de criterios razonables.

La determinación del valor de mercado puede realizarse a través de las metodologías de precios de transferencia de acuerdo con el inciso e) del artículo 32°-A y se debe elegir el método más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

#### **2.2.1.1. Determinación y valoración de servicios intragrupo de bajo valor añadido**

Como se observa en la norma y el reglamento, el legislador, al regular el tratamiento de los servicios intragrupo, decidió no adoptar la propuesta del test de beneficio simplificado a efectos de determinar y valorar los servicios intragrupo de bajo valor añadido. Si bien en la exposición de motivos se refiere a la adopción de la acción 10 del plan BEPS, al momento de proponer la regulación, no hace mención del test de beneficio simplificado o las decisiones que le llevaron a no acogerla en todo caso.

En el caso de los servicios intragrupo, expresamente se señala que esta se determinará sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y su margen de ganancia, el mismo que no puede exceder el cinco por ciento.

En el caso de los servicios de bajo valor añadido, como observamos, la norma peruana difiere de la propuesta del plan BEPS:

<b>Plan BEPS – acción 10</b>	<b>Inciso i) artículo 32°-A Ley del Impuesto a la Renta</b>
Test de beneficio simplificado	Test de beneficio
<b>Valoración:</b> costos y gastos + margen fijo del 5%	<b>Valoración:</b> costos y gastos + margen tope de 5%
No requiere evaluar el margen	Requiere evaluar el margen

En el caso del servicio intragrupo de bajo valor añadido, este es el punto más resaltante de la norma peruana, puesto que la acción 10 del plan BEPS propone un test de beneficio simplificado que, según los informes finales 2015 de las acciones 8 a 10 del proyecto de la OCDE, permite la reducción de esfuerzos en materia de cumplimiento relacionado al test de beneficio y la acreditación del servicio, la provisión de una mayor certidumbre para los grupos multinacionales frente a la Administración Tributaria, y proporcionar a la Administración Tributaria la documentación que permita una revisión eficiente de los riesgos de cumplimiento (p. 174).

En tal supuesto, la rigurosidad en las formalidades y la sobrecarga documentaria será un perjuicio hacia el contribuyente al tener la obligación de sustentar y demostrar el test de beneficio de manera más rigurosa.

Un ejemplo simple de la determinación del valor del servicio intragrupo de bajo valor añadido en el que ambas partes son vinculadas domiciliadas en el país:

<b>Gasto – costo del prestador</b>	<b>Margen de ganancia</b>	<b>Precio</b>	<b>Margen de Ganancia (5%)</b>	<b>Valor de mercado</b>	<b>Gasto deducible del usuario</b>
100	7%	107	105	106	105
100	5%	105	105	106	105
100	3%	103	105	106	103

En este caso:

- Si el prestador del servicio determina el precio a un 7% sobre el costo y gasto, para el usuario del servicio solo es deducible hasta 105.
- Si el prestador del servicio determina el precio a un 5% sobre el costo y gasto, para el usuario del servicio solo es deducible hasta 105.

- Si el prestador del servicio determina el precio a un 3% sobre el costo y gasto, para el usuario del servicio solo es deducible hasta 103.

En el caso de empresas vinculadas domiciliadas, donde una de ellas presta servicios que califican como bajo valor añadido, actúan con relativa autonomía y prestan servicios a su vinculada a valor de mercado como observamos en el ejemplo anterior: no se podrá usar tal valor y prevalecerá el límite establecido en la ley.

Veamos a continuación la determinación del valor del servicio intragrupo en el caso de un servicio de bajo valor añadido prestado por una vinculada no domiciliada:

Gasto – costo del prestador	Margen de ganancia	Precio	Margen de Ganancia (5%)	Valor de mercado	Gasto deducible del usuario	Retención al prestador	Retención según gasto deducible
100	7%	107	105	106	105	32.10	31.5
100	5%	105	105	106	105	31.50	31.5
100	3%	103	105	106	103	30.90	30.90

Como se observa, la aplicación de este límite recae en el contribuyente usuario del servicio; sin embargo, la norma no hace mención sobre el efecto que tiene sobre el prestador del servicio y las retenciones por la renta generada en el país.

### **2.2.2. Test de beneficio y la deducibilidad de gastos en la Ley del Impuesto a la Renta**

El tratamiento de gastos y su deducibilidad se encuentra contenida en el artículo 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias siendo el criterio más importante el principio de causalidad, uno de los requisitos sustanciales para deducir el gasto y determinar la renta neta empresarial. El cumplimiento de este requisito ha sido desarrollado tanto por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal en innumerables pronunciamientos.

Debemos de considerar en relación con este principio lo siguiente:

- La deducción del gasto debe ser aceptado, aunque no se llegue a generar rentas debiendo considerar la potencialidad del gasto, tanto es así que, para el Tribunal Fiscal, la condición de la deducibilidad del gasto no está condicionada a que la inversión sea exitosa, sino a su destino. Esta posición la podemos observar en las resoluciones 5355-1-2002, 343-2-2005 y 3942-5-2005.



- Se permite la deducción de gastos aun cuando no se genere una renta inmediata y directa, puede generarse de modo indirecto o mediato. Esta posición la podemos observar en las resoluciones 1275-5-2004, 4807-1-2006 y 9013-3-2007.
- Se considera como criterios adicionales a la normalidad, proporcionalidad y razonabilidad del gasto en relación con la actividad económica.

La norma señala expresamente que, a efectos de deducir la renta bruta, se deducirá los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente. En este caso, podemos observar que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta manifiesta como condición para la deducción del gasto que el gasto sea necesario e imprescindible para obtener rentas.

Si bien es cierto, la norma no menciona la veracidad o realidad de las operaciones vinculadas al gasto, debe entenderse que este gasto existe y hay indicios razonables de su fehaciencia, lo que permitiría confirmar su ocurrencia y su utilización. Para esto, el contribuyente tiene diversos medios documentales con los que acredite su existencia y es obligación del contribuyente exhibirlos ante cualquier requerimiento por parte de la Administración Tributaria.

A partir de la incorporación del inciso i) del artículo 32°-A, las operaciones realizadas entre partes vinculadas deberán cumplir el test de beneficio y sustentar documentariamente la contratación de estos servicios a fin de deducir ese gasto o costo. Esto significaría que, además de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente deberá de cumplir con los requisitos establecidas en el inciso i) en el caso de los servicios intragrupo.

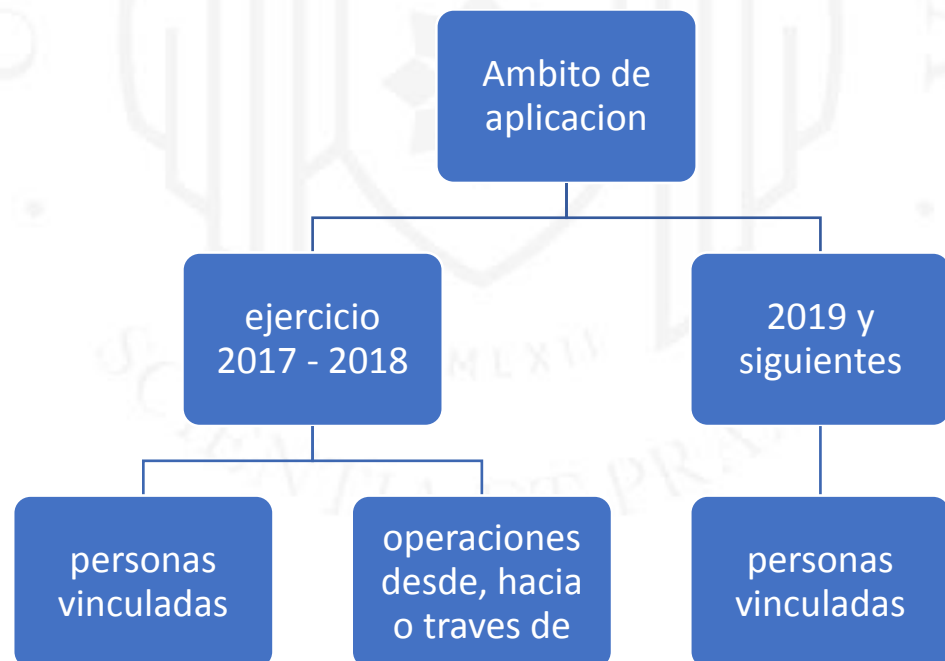
En este caso, se debe identificar la relación entre el servicio recibido y la contraprestación a fin de determinar si el valor convenido por las partes es el que corresponde a los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio y el margen de ganancia de este a efectos de deducir el costo o gasto del servicio.

La intención del legislador es clara: observando la exposición de motivos del Decreto Legislativo 1312 y 1369, se menciona que existe la necesidad de regular y condicionar la deducción del gasto o costo de los servicios entre empresas vinculadas o aquellas que se realicen desde o a través de países o territorios de baja o nula imposición, este último supuesto derogado. Entendemos que, con esta posición, el tratamiento de los

servicios intragrupo tiene un alcance de norma de deducibilidad del gasto o costo para la determinación del Impuesto a la Renta, sin embargo es cuestionable que la misma se encuentre desarrollada en el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto, una norma que regula el tratamiento de los precios de transferencia y la valoración de las operaciones.

Entendemos la necesidad de regular el tratamiento de los servicios entre personas vinculadas; sin embargo, el legislador, al momento de decidir incorporar estas condiciones, debe prever el resultado o las consecuencias de su aplicación.

En este caso, observamos como potencial problema en el ejercicio 2017 y 2018 la deducción del gasto para los contribuyentes que realizaron operaciones desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición con respecto a los servicios establecidos en el artículo 44° inciso m) último párrafo, dado que la condición para la deducción del gasto exige una rigurosidad en cuanto a la presentación de información, a veces difícil de obtener por parte del prestador del servicio no vinculado al usuario, por lo que algunos contribuyentes se verían imposibilitados en presentar la documentación formal del servicio prestado.



### 2.3. Obligaciones formales en el cumplimiento del test de beneficio

Las operaciones en el país siguen creciendo y ahora no solo en el ámbito local, sino además en el ámbito internacional, por lo que la Administración Tributaria requiere contar con la información de los grupos económicos en el tratamiento de los precios de

transferencia y evitar lo que en cierto sector empresarial sucede: el traslado de beneficios a países de menor imposición tributaria que afecta la recaudación en el país.

Esta necesidad de información ha obligado al legislador adoptar medidas que permitan obtener esta información de manera más rápida y segura sin esperar el inicio de un procedimiento de fiscalización, por lo que se incorpora la acción 13 del plan BEPS a fin de regular las obligaciones formales de precios de transferencia, las que anteriormente eran cumplidas a través de la presentación de la Declaración Jurada de Precios de Transferencia y el Estudio Técnico de Precios de Transferencia. Así nace la obligación del contribuyente a presentar la Declaración Jurada Informativa Reporte Local a partir del ejercicio 2016, el reporte maestro y reporte país por país a partir del ejercicio 2017.

El “test de beneficio” exige al contribuyente acreditar la prestación del servicio de una forma más rigurosa, esta acreditación condiciona la deducibilidad del gasto, por lo que el contribuyente deberá de ordenar y administrar cuidadosamente la documentación para sustentar sus operaciones de servicios con sus vinculadas.

En cuanto a la documentación e información que se presente a la Administración Tributaria, la misma debe acreditar:

- Que el servicio prestado cumple el test de beneficio debiendo describir el servicio prestado y el detalle de los destinatarios del servicio, las razones que justifican que el servicio prestado cumple con el test de beneficio, y la justificación de la prestación del servicio en el contexto del negocio del grupo o grupo multinacional
- Las razones por las que el servicio prestado califica como de alto o bajo valor añadido
- El valor de la contraprestación que debe contar con el detalle de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, el criterio elegido para la asignación de los costos y gastos al destinatario del servicio y justificación, el margen de ganancia aplicado y su justificación, y cualquier otra documentación o información relevante que sea útil para determinar la valoración de las transacciones.

La norma no señala la definición del término razonable, lo cual queda a juicio del contribuyente y la Administración Tributaria. Esto podría generar situaciones de

controversia para definir y delimitar cuáles son esos criterios razonables para asignar los costos y gastos incurridos en la prestación del servicio.

Se debe agregar que la obligación de contar con la documentación que sustente las operaciones de los servicios intragrupo se debe presentar ante la Administración Tributaria anticipadamente a través del cumplimiento de la obligación formal de las empresas vinculadas en materia de precios de transferencia, en este caso, de acuerdo con el artículo 117° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la Declaración Jurada Informativa Reporte Local.

Esta declaración jurada informativa reporte local debe contener la información respecto de las operaciones realizadas con partes vinculadas realizadas en el ejercicio, en lo cual se entienda que estarán contenidas las operaciones de servicios intragrupo y la información relacionada al test de beneficio.

Esta declaración se presenta a través del formulario virtual 3560 aprobado mediante la Resolución de Superintendencia 014-2018/SUNAT para el ejercicio 2017 y siguientes. El cronograma establecido para la presentación de la declaración es el cronograma de vencimiento mensual para el cumplimiento de obligaciones mensuales que corresponda al periodo de mayo del ejercicio siguiente al que corresponda la declaración.

En el caso del ejercicio 2016, a través de la primera disposición complementaria transitoria, se estableció un cronograma de vencimiento especial; sin embargo, en esta declaración no es exigible la información referida al test de beneficio que establece el acápite (ii) del numeral 2 del inciso a) del artículo 117° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este sentido, como podemos observar, la Administración Tributaria tendrá la información relacionada a los servicios intragrupo de los contribuyentes de manera anticipada a algún procedimiento de fiscalización.

Esta exigencia será un desafío para los contribuyentes; por eso deberían tener una mejor y mayor coordinación entre sus partes vinculadas para el requerimiento y entrega de documentación sustentatoria en materia de servicios.

Se entiende, como exigencia mínima para acreditar la prestación del servicio, los contratos, la documentación sustentatoria y la cuantificación del valor de los servicios para acreditar la fehaciencia del servicio.

Como mencionamos en el numeral anterior, el ejercicio 2017 y 2018 puede generar contingencias en los contribuyentes que hayan realizado operaciones desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición con respecto a los servicios establecidos en el artículo 44° inciso m) último párrafo, pues la recopilación de la información que sustente el servicio será compleja y puede generar gastos administrativos potenciales para requerir tal información.

### **2.3.1. La fiscalización y los precios de transferencia**

La facultad de fiscalización se encuentra contenida en el artículo 62° y siguiente del Código Tributario y el Decreto Supremo 085-2007-EF, esta facultad, según la norma, permite a la Administración Tributaria analizar la determinación de la obligación tributaria realizada por el propio deudor y puede ser modificada cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada para lo cual emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa. La fiscalización, en materia de precios de transferencia, puede iniciarse bajo cualquiera de los tipos que el Código Tributario regula.

Teniendo en cuenta que, a partir del 2017, entró en vigor el tratamiento de los servicios intragrupo, la Administración Tributaria aún no ha iniciado procedimientos de fiscalización por verificar tales operaciones en el supuesto regulado en el inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no se puede determinar los puntos controvertidos.

Sin embargo, teniendo en consideración la abultada carga formal que exige la ley y el reglamento, es probable que la Administración Tributaria sea más exigente y rigurosa en el requerimiento de información documentaria a fin acreditar la prestación del servicio y la asignación de los costos, riesgos, funciones y otros derivados al servicio, por ello, el contribuyente deberá documentar y recopilar información referida a contratos, la naturaleza del servicio, la periodicidad y la cuantificación de este.

## **2.4. La Administración Tributaria en el tratamiento de los servicios intragrupo**

Si bien hasta promulgado el Decreto Legislativo 1312, el Perú no tenía una regulación específica referida a los servicios intragrupo. Estas operaciones han sido motivo de

controversia entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. En esta parte desarrollaremos algunos pronunciamientos de la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y Corte Suprema.

El tratamiento del test de beneficio, en estos casos, no se desarrollaba de manera expresa; sin embargo, algunos pronunciamientos daban algunas luces sobre este concepto, así como la manera en la cual era aplicada y entendida por la Administración Tributaria y tribunales de justicia. Con respecto a los pronunciamientos sobre la aplicación del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, no lo podremos observar, sino hasta algunos ejercicios siguientes.

#### **2.4.1. Casación 2579-2010-Lima de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la Republica**

Recurso de Casación contra la sentencia de vista de fecha 13 de agosto de 2009 expedida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia que confirma la sentencia apelada de fecha 21 de abril de 2008 que declara infundada la demanda interpuesta por Thyssenkrupp Elevadores S.A.C. contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat y el Tribunal Fiscal, en el supuesto de interpretación errónea del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En este caso, la controversia se origina, de acuerdo con la parte demandante, en la interpretación del principio de causalidad contenido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta referido a los servicios prestados por Thyssen Eletec Internacional Sociedad Anónima (España) vinculada a su parte en Perú, Thyssenkrupp Elevadores S.A.C.

El pago está vinculado a los servicios prestados por Thyssen Eletec Internacional Sociedad Anónima (España), servicios contenidos en un contrato de colaboración del 30 de abril de 2002 que obliga a su parte extranjera a prestar el servicio de recepción de toda la información legal, económica, financiera y contable efectuada en un consolidado con el resto de las informaciones de las otras empresas Thyssen en América Latina, traducción y remisión a la casa matriz en Alemania, esto permite que la casa matriz se mantenga informada respecto al manejo de la empresa en América Latina.

En este caso, el servicio es calificado como una obligación de carácter societario que tiene la parte peruana frente a su matriz extranjera, sin aportar ningún beneficio

jurídico a la empresa al utilizar dicha información; por tanto, no cumple con el principio establecido en la norma en cuestión.

En este caso, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema declara infundado el recurso de casación y se concluye que los pagos efectuados por la parte peruana no son gastos necesarios para producir y/o mantener la fuente de renta, siendo la naturaleza de los gastos pagados, obligaciones de carácter societario.

Si bien en la fecha en la cual se resuelve el presente caso, el país no había definido normativamente el tratamiento de los servicios intragrupo. Si podemos concluir que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y pronunciamientos de la Administración Tributaria, el tratamiento de operaciones intragrupo y los gastos de entidades domiciliadas a sujetos no domiciliados del mismo grupo empresarial solo eran deducibles en la medida que cumplan con el principio de causalidad contenida en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto significa que es un gasto relacionado a la actividad generadora de renta gravada en el Perú o con el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Podemos observar que el gasto realizado por la empresa Thyssenkrupp Elevadores S.A.C. calificaba como una actividad del accionista, gasto que en realidad beneficiaba directamente a la casa matriz, por lo que el pronunciamiento de la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema de Justicia es el adecuado.

#### **2.4.2. RTF 06749-3-2012**

Recurso de Apelación contra la Resolución de Intendencia 0150150000944 emitida el 29 de diciembre de 2010 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal 000633-1-2006, en el supuesto que adolecen de nulidad debido a la falta de motivación del reparo a los servicios prestados por Farminindustria S.A.

En este caso, la controversia se origina al no haberse acreditado la efectiva prestación de los servicios por parte de Farminindustria S.A. considerando que se presentó información y documentación por parte del contribuyente; sin embargo, esta no ha permitido verificar fehacientemente la veracidad del gasto.

El Tribunal Fiscal menciona, con relación a la deducción del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, que no solo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalde las operaciones realizadas ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que estas se hayan realizado siendo para ello necesario que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores.

En este caso, la documentación presentada por el contribuyente no acredita la prestación efectiva del servicio reparado por la Administración Tributaria ni permite establecer el monto que debía asumir el contribuyente por el servicio prestado; por ello, la documentación presentada no constituye un mínimo de elementos de prueba para acreditar de manera fehaciente los servicios prestados.

El Tribunal Fiscal confirma la Resolución de Intendencia, mantiene el reparo y concluye que no se encuentra acreditado que se haya realizado, efectivamente, las operaciones por parte de Farminindustria S. A.

En este caso, a efectos de sustentar el servicio prestado por la parte vinculante conforme lo establecido por el Tribunal Fiscal, no basta con la presentación de los comprobantes de pago para sustentar la fehaciencia de una operación, se debe contar con una documentación que aporte elementos de prueba que permitan tener la certeza de la prestación del servicio, siendo obligación del contribuyente contar con la documentación sustentatoria de acuerdo con la naturaleza de la operación.

#### **2.4.3. Informe 127-2016-SUNAT/5D0000**

En este pronunciamiento a través de la Intendencia Nacional Jurídica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria se absuelve la consulta sobre el tratamiento jurídico tributario de una sucursal establecida en el país en relación con la matriz extranjera y los servicios prestados por la misma.

Para la Administración Tributaria, de acuerdo con el artículo 7° inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta referida a la condición de domiciliado en el país, y el artículo 14° inciso h) referido a los contribuyentes del Impuesto a la Renta, la norma tributaria ha establecido una personería jurídica tributaria propia y distinta a su matriz a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente establecido en el país.



Por otro lado, de acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad dispuestos en el mencionado artículo, los gastos generados por la prestación de servicios brindados por la matriz a una sucursal peruana pueden ser deducibles, siempre que se acredite la relación causal de generación de renta de fuente peruana o el mantenimiento de la fuente productora de renta, la misma que se determinara en cada caso concreto.

En este supuesto, la Administración Tributaria toma la posición de aceptar como gasto deducible los servicios entre empresas vinculadas, siempre que estos cumplan con el principio de causalidad debiéndose considerar su evaluación en cada caso en concreto y siendo adecuado el pronunciamiento de la Administración Tributaria.



### **CAPITULO III**

#### **COMENTARIOS A LA REGULACIÓN DEL TEST DE BENEFICIO**

Con la introducción del tratamiento de servicios intragrupo a partir de la incorporación del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 118°-A del Reglamento, el legislador decidió adoptar las propuestas de la acción 10 del plan BEPS.

A partir del desarrollo del capítulo I y II, de acuerdo a la exposición de motivos de la norma, el legislador tenía la intención de adoptar las propuestas de la acción 10 del plan BEPS para la regulación de los servicios intragrupo. En el caso de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, se optó por no tomar la propuesta del test de beneficio simplificado y añadir como condición de deducibilidad del costo o gasto el cumplimiento del test de beneficio en el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Teniendo en consideración esta breve exposición, hemos encontrado los siguientes puntos controvertidos:

- El inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece, como condición necesaria para la deducción del costo o gasto, el cumplimiento del test de beneficio, la introducción de una norma de deducibilidad en un artículo que desarrolla normas de valoración en materia de precios de transferencia, ¿podría generar un problema en su aplicación o solamente es una mala técnica legislativa que no desencadenaría ningún perjuicio hacia el contribuyente?
- ¿La incorporación del test de beneficio en la ley, como condición para la deducción del costo o gasto, es necesaria a fin de evaluar las operaciones de servicios entre partes vinculadas? o, ¿es suficiente la aplicación del principio de causalidad establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿Cuál es la relación del test de beneficio con el principio de causalidad? ¿Cuál sería es la definición más adecuada para el test de beneficio? ¿Qué distorsiones podría generar la aplicación de la norma?
- ¿Cuáles son las potenciales contingencias tributarias que enfrentaría el contribuyente al momento de realizar operaciones de servicios entre partes vinculadas?

En atención a las preguntas planteadas, nos vimos en la necesidad de plantear dichas cuestiones a especialistas y académicos vinculados al tratamiento en materia de precios de transferencia,

En el presente capítulo, tratamos de responder algunos puntos críticos de la norma a partir de los comentarios de aquellos especialistas, lo cual permitirá dilucidar algunos puntos controvertidos que encontramos en el desarrollo del presente trabajo.

Para el desarrollo del presente capítulo elaboramos un pequeño cuestionario de tres partes:

- Definición del test de beneficio: ¿Cuál considera Ud. que sería una definición apropiada para el Test de beneficio? ¿En qué consiste?
- Diferencias entre la norma peruana y la acción 10 del plan BEPS: ¿Cuáles son las principales diferencias entre el planteamiento de BEPS y la forma en la que se ha incorporado el test de beneficio en la norma peruana?
- Distorsiones: ¿La falta de técnica legislativa puede ocasionar algún problema al contribuyente? ¿Cuáles son las principales diferencias entre el planteamiento de BEPS y la forma en la que se ha incorporado el test de beneficio en la norma peruana?

Contamos con la colaboración de cuatro especialistas en materia de precios de transferencia, los que respondieron las preguntas planteadas desde su perspectiva contable, económica y legal:

- Ricardo Leiva – Socio de EY en Precios de Transferencia, la entrevista se llevó a cabo en sus oficinas en el distrito de San Isidro el día 24 de mayo de 2019, se le solicitó la grabación de la entrevista y este aceptó. La duración de la entrevista fue de aproximadamente 45 minutos.
- Silvia Muñoz Salgado – Socia en Gálvez y Dolorier Abogados, la entrevista se llevó a cabo en las instalaciones de la Escuela de Posgrado de la Universidad de Lima el día 23 de mayo de 2019, al respecto, debemos señalar que no pudo ser grabada; sin embargo, plasmamos los puntos más importantes señalados por la especialista. La duración de la entrevista fue de aproximadamente 20 minutos.
- Ahmed Vega – Socio de KPMG en Impuestos, la entrevista se llevó a cabo en sus oficinas en el distrito de San Isidro el día 22 de mayo de 2019, se le

solicito la grabación de la entrevista; sin embargo, el entrevistado pidió la reserva y no acepto dicha solicitud. La duración de la entrevista fue de aproximadamente 57 minutos.

- Roberto Fernández – Gerente Senior de KPMG en Precios de Transferencia, se llevó a cabo una entrevista telefónica el día 24 de mayo de 2019, al respecto, debemos señalar que esta entrevista no pudo ser grabada; sin embargo, plasmamos los puntos más importantes señalados por el especialista. La duración de la entrevista fue de aproximadamente 40 minutos.

A continuación, las entrevistas:

### **3.1. Ricardo Leiva – Socio de EY en Precios de Transferencia**

Se realizaron las siguientes preguntas:

- **¿Cuál considera Ud. que sería una definición apropiada para el test de beneficio? ¿En qué consiste?**

En principio, en el test de beneficio de acuerdo con OCDE, se debe evaluar una operación de servicios intragrupo verificando dos pasos: la efectiva prestación de los servicios y la valoración del servicio.

Respecto de la efectiva prestación de los servicios, se considera que un servicio se ha producido cuando una empresa hubiera estado en la necesidad de desarrollar la actividad o de contratarlo de terceros. Ello, en concordancia con el principio de libre competencia, es decir, entre partes vinculadas se tiene que operar como si fuese con un tercero.

En ese sentido, se puede concluir que él es en el fondo una causalidad con una valla más alta, porque en una operación con partes vinculadas siempre existe la suspicacia de que pudieran tener incentivos para establecer cargos que no estén en efecto sustentados en actividades realmente realizadas con la finalidad de trasladar hacia otras jurisdicciones o dentro del país, una ventaja fiscal, una pérdida, un escudo, un régimen de selva, etcétera.

En ese sentido, no se necesita un gran desarrollo normativo para la aplicación del test de beneficio, ya que como estaba plasmado en la ley era suficiente.

El problema surge cuando la norma peruana señala que los contribuyentes deberán cumplir con el test de beneficio y, además contar o proporcionar la información que demuestra la efectiva prestación del servicio, es decir, parte en dos el análisis. Al respecto, al realizar esta partición se está alejando de OCDE. Este beneficio lo que está buscando es ver cómo ese servicio está generando valor a la empresa, es decir, la razonabilidad de que el servicio realmente como empresa se necesite. En este escenario, no se pide la demostración de que el servicio se está produciendo efectivamente, sino que busca que se demuestre la razonabilidad del servicio.

Un ejemplo podría estar plasmado en el rubro de una empresa petrolera en la que necesita de servicios de sísmica con radares que se utilizan para ver si existe minerales bajo de la tierra. Ahora bien, qué sucede si no se encuentra ningún mineral, ese cargo es no deducible bajo la visión de que numéricamente no se ha producido ningún beneficio; sin embargo, existe la visión de la cadena de valor de una empresa, es decir, una empresa que tiene actividades primarias y de infraestructura (financieros, económicos, contables, legales, etcétera), deberá demostrar que esa prestación de servicios encaja dentro de dicha cadena de valor, demostrando que dicho servicio la compañía no lo puede efectuar por cuenta propia, ya que se entendería como un servicio duplicado. Así es como se ha introducido el test de beneficio en la norma peruana y en su ley del impuesto a la renta. Una vez que se ha demostrado eso, se deberá demostrar que el servicio se prestó efectivamente.

En consecuencia, como ya se mencionó precedentemente, lo que está realizando la norma, es elevar la valla para evitar que se estén inventando servicios con la finalidad de trasladar utilidades.

- **¿Cuáles son las principales diferencias entre el planteamiento de BEPS y la forma en la que se ha incorporado el test de beneficio en la norma peruana?**

Ahora bien, con respecto a toda la regulación de servicios intragrupo nuestra norma ha perdido cierto sentido, ya que la exigibilidad de la metodología para evaluar la contraprestación es requerida para todos los servicios.

OCDE distingue los servicios generales (normales o de alto valor agregado) de los servicios de bajo valor añadido con la finalidad de darle un tratamiento específico que es opcional (con margen del 5%) toda vez que no exige que se sustenten estas

operaciones. Lo que está detrás de esta regla es no demostrar valor de estas operaciones por parte de los contribuyentes, pues justamente son de bajo valor.

Claramente, la norma peruana está generando una distorsión al establecer una regla para la deducibilidad de los servicios y no para la valoración de estos. Imaginemos que una empresa peruana está prestando un servicio para una empresa no domiciliada vinculada y, de otro lado, presta el mismo servicio a un tercero y le cobra un margen del 20 por ciento. La primera operación tendrá la acotación o la restricción por parte de la Administración Tributaria de la regla del costo más el cinco por ciento, como consecuencia de la mala técnica legislativa. Así pues, el legislador ha realizado un enfoque errado del test beneficio, teniendo en cuenta que debió regular las reglas de valor de mercado y no condicionarlo a la deducibilidad del gasto, generando inconsistencia en la aplicación de la norma.

Finalmente, respecto a la documentación de sustento adecuada para demostrar la prestación del servicio, no existe una lista completa de la misma, sino que se deberá evaluar caso por caso la determinación correcta de los documentos que pueda brindar indicios de que el servicio se prestó y generó beneficios a la cadena de valor de la compañía.

### **3.2. Entrevista realizada a Silvia Muñoz Salgado – Socia en Gálvez y Dolorier Abogados**

Se realizaron las siguientes preguntas:

- **¿Cuál considera Ud. que sería una definición apropiada para el test de beneficio”? ¿En qué consiste?**

El test de beneficio tiene dos alcances: uno bajo el cual se entiende como la ventaja económica comercial de diferente índole que puedo obtener al contratar un servicio y la segunda es interpretar el test de beneficio por el test de lo que un tercero estaría dispuesto a contratar. Son dos criterios que en la doctrina se analizan de manera separada, algunos modelos o legislaciones optan solo por uno; es decir, el test de beneficio es qué ventaja tengo y, otros optan por el test de lo que estaría uno dispuesto a contratar.

En el caso del Perú ambos criterios se han combinado, pero se han combinado en el texto, ya que, de la lectura literal del párrafo de la ley, que se ha parafraseado de la

misma manera en el reglamento, se llega a la conclusión de que lo que importa del test de lo que se estaría dispuesto a contratar un servicio equivalente: hay ventaja si es que un tercero habría estado dispuesto a contratar. La conclusión es que el test de beneficio en el Perú está reconducido a sí un tercero habría estado dispuesto a contratar el servicio o, sí yo habría estado dispuesto a contratarlo por mí mismo.

Tenemos el caso de la legislación y jurisprudencia de India, donde se establece lo siguiente: un tercero habría estado dispuesto a contratar el servicio o yo habría estado dispuesto a ejecutarlo si es que como contribuyente me aplican la regla del buen responsable hombre de negocios o buen padre de familia. Es el criterio que usa la jurisprudencia india para determinar si existe o no beneficio. Bajo un criterio genérico un diligente hombre de negocio que habría estado dispuesto a contratar este servicio (regla del derecho civil).

De otro lado, la redacción del reglamento no es del todo nítida, ya que la ventaja se debería materializar si es que yo puedo aplicar el test del tercero realizando un servicio similar y, en la legislación india por ejemplo, se realiza o se mide aplicando el estándar civil anteriormente señalado. Así pues, tenemos que el reglamento ha copiado lo que señalan las Guías OCDE sin ver todo el antecedente en la legislación comparada. Desde la perspectiva corporativa si yo tengo una empresa tengo tres objetivos, mantenerla, sacarla adelante y evitar que quiebre y, para esos tres objetivos yo puedo contratar un servicio que pueda atenderlos.

- **En su opinión, ¿en qué difiere el test de beneficio del principio de causalidad?**

Partimos desde la perspectiva de que la técnica legislativa aplicada al test de beneficio en la norma peruana no es la más adecuada. En el Artículo 37° a) de la LIR ya contamos con una norma relacionada a la deducibilidad del gasto. En ese sentido, la parte de deducibilidad debió encontrarse regulada en dicha norma. La diferencia radica en el principio del beneficio, el cual no quiere demostrar si es que en la contratación del servicio estamos invirtiendo para mantener la fuente, sino si estoy contratando dicho servicio actuando como el hombre diligente de negocios. Es decir, no generar renta gravada en sentido tributario sino en un sentido económico.

En ese sentido, el artículo o el inciso i) reseñado debería estar dividido en dos partes: una vinculada a la deducibilidad del gasto y otra a la valoración de la transacción.

- **¿Usted considera que la norma debió mencionar algo sobre la consecuencia del prestador del servicio con respecto a la deducibilidad? ya que, si no cumple el test de beneficio, el usuario del servicio tiene que desconocer el gasto.**

En este caso para el prestador del servicio no va a pasar nada, al legislador no le importó nada la bilateralidad de esta operación, lo que importa es que no se pasen gastos que no cumplen con el criterio mínimo establecido una norma. En el caso de las empresas que generan servicios de bajo valor añadido, vemos que existen casos del quiebre del principio de comparabilidad. Es decir, una empresa que presta un servicio de bajo valor añadido a su vinculada difiere en tratamiento, frente a la misma operación con una parte independiente, lo deviene en una tremenda injusticia toda vez que el segundo supuesto no tiene el límite de gastos del cinco por ciento. Además, se determina que es un quiebre al principio de comparabilidad porque así lo ha querido el legislador al imponer un límite. En el pasado teníamos un tratamiento similar en el caso de la subcapitalización de intereses, ya que en la regla antigua no podía deducir todo el interés porque estoy vinculado, pero si era parte independiente podía deducir todo el financiamiento.

### **3.3. Entrevista realizada a Ahmed Vega – Socio de KPMG en Precios de Transferencia**

Se realizaron las siguientes preguntas:

- **¿Cuál considera Ud. que sería una definición apropiada para el test de beneficio? ¿En qué consiste?**

En principio, la definición misma es ambigua, pues al parecer se ha tomado una posición práctica, toda vez que OCDE se va más por el lado de la duplicidad y de no generar beneficios al accionista. Este beneficio tiene naturaleza real, necesaria. En el caso la norma la trato de plantear con un sentido de causalidad.

El beneficio se refiere a la necesidad de contar con un servicio, a fin de llevar a cabo sus operaciones, teniendo en consideración que estas se deben de desarrollar de manera inevitable a fin de que la empresa opere de manera competitiva. El demostrar el valor comercial es costoso, esta idea no debería considerarse para su interpretación, sino más bien, dirigido a la necesidad del gasto la continúe en marcha.



- **En su opinión, ¿en qué difiere el test de beneficio del principio de causalidad?**

En principio, ambos tienen un vínculo y habría sido más coherente incorporarlo en el artículo 37 de la LIR. Actualmente hay un gran problema sobre lo que se define como beneficio, ya que si no cumple con lo que indica la norma no va a ser deducible. Es importante tener en cuenta que se trata de conceptos diferentes. Asimismo, se debe tener en cuenta que el test de beneficio está muy vinculado a la causalidad, ya que considerar lo contrario complicaría mucho más la demostración de que se trata de servicios que generan beneficios a las partes.

Otra opción de interpretar el beneficio es analizarlo desde el punto de vista del grupo, ya que sería mucho más medible cuantificar el margen de beneficio que va a proporcionar el servicio que se presta entre las partes vinculadas.

Ahora bien, una diferencia importante es haber considerado el test de beneficio en un artículo distinto al de la causalidad general.

- **¿Cuáles son las principales diferencias entre el planteamiento de BEPS y la forma en la que se ha incorporado el test de beneficio en la norma peruana?**

El planteamiento BEPS da recomendaciones a distintos niveles y, en el Perú el análisis que se ha incorporado no es a nivel de grupo, sino a nivel de empresa específica fiscalizada. El análisis no es de grupo, sino que el análisis es individual.

- **¿La falta de técnica legislativa puede ocasionar algún problema al contribuyente? ¿Cuáles son las principales diferencias entre el planteamiento de BEPS y la forma en la que se ha incorporado el test de beneficio en la norma peruana?**

Si hay distorsiones, pues BEPS hace una recomendación de simplificar el análisis de las operaciones intragrupo. Se analizan el costo y establece un margen; sin embargo, la normativa peruana impone una regla que al no ser cumplida genera un desconocimiento del gasto.

Así pues, una empresa que brinda servicios de contabilidad a la cual determinas un valor determinado más costo y un margen de ganarse; sin embargo, si realizas el mismo servicio a una parte no vinculada, no existe la regla impuesto por la norma peruana cuya consecuencia es la imposibilidad de desconocer el gas gasto. Claramente, se está

generando una distorsión y un problema para el grupo multinacional. Una compañía que presta servicios al grupo y a una tercera parte independiente. Es decir, poner un límite y donde no necesariamente está analizando a nivel de grupo, sino únicamente a la empresa fiscalizada.

Otra distorsión puede estar vinculada a operaciones entre *hubs* internacionales, donde en la legislación donde se encuentra dicha compañía tiene un tratamiento distinto al que se impone en nuestro país; en consecuencia, también se genera distorsiones en estos supuestos, ya que existen algunas cosas que en la contabilidad externa se costean y en el Perú no es así.

Un problema adicional, ocasionado por la norma y su aplicabilidad, es que el prestador del servicio va a tener que asumir el pago de su impuesto por la totalidad del valor y, el usuario del servicio local va a tener el límite impuesto en la norma peruana.

Una distorsión adicional podría darse en el caso de una empresa vinculada dentro de un grupo en el cual los intereses no son medidos de igual forma. Es decir, los intereses de la matriz no van a ser generalmente compartidos por las subsidiarias. En ese sentido, algunas empresas van a asumir un margen mayor el valor del servicio pues lo consideran más importante a sus intereses. En ese sentido, se genera una distorsión o una desventaja para estas operaciones realizadas, que se lleven a cabo entre empresas vinculadas, pues se buscará generar estas operaciones con terceros independientes (potencialmente), debido al tratamiento distinto con estas últimas.

Respecto a las obligaciones de documentar las operaciones intragrupo y los requisitos que se encuentran en el reglamento, sí es considerado correcto requerir lo que se establece en dicho cuerpo normativo. Cabe añadir, con referencia a las operaciones intragrupo de bajo valor agregado, es un problema bastante recurrente el no contar con la documentación, pues son operaciones que no son propias el giro del negocio, se trata de que las empresas dispongan de una inversión adicional para poder recabar la información sustentatoria de dichas operaciones, lo cual va a generar un cambio en la mentalidad de las empresas.

Es importante tener en cuenta de que la Administración Tributaria debe tener en cuenta que la información que se va a requerir los contribuyentes va a generar un costo adicional de las empresas y es importante que estas compañías realicen esta inversión. Se trata pues de una inversión de tipo operativo y no de una inversión del giro del negocio;

en consecuencia, se busca que las empresas no sean reactivas y recién se documenten en una fiscalización, sino que tengan su proceso de soporte realmente implementado a efectos de asumir una fiscalización de manera acorde los estándares impuestos por la Administración Tributaria.

Otro problema es que, durante los años 2017 y 2018, la norma peruana exige que se sustente el costo entre empresas vinculadas y también con paraísos fiscales. El problema surgirá cuando estas empresas sean fiscalizadas y tengan que sustentar el costo de esas transacciones, las cual serán difíciles de conseguir, pues por lo general estas empresas son empresas cascarón. Por ello, es importante que la Administración Tributaria tome conciencia de que este tipo de cambios debe ser tomado de manera gradual y atienda a la realidad de los hechos, con las falencias normativas que en determinado momento pudieron haberse establecido.

#### **3.4. Entrevista realizada a Roberto Fernández – Socio de KPMG en Precios de Transferencia**

Se realizaron las siguientes preguntas:

- **¿Cuál considera Ud. que sería una definición apropiada para el test de beneficio? ¿En qué consiste?**

Lo que busca el test de beneficio desde la perspectiva de quien recibe el servicio, es demostrar a la Administración Tributaria que efectivamente el servicio procura un beneficio, ya sea un beneficio económico, un beneficio comercial, etc., lo que está alineado al planteamiento de la OCDE. Así pues, este servicio le procura un beneficio tal que, si no lo contratara de su parte vinculada, estaría dispuesta a contratar dicho servicio de un tercero independiente, ajeno al grupo, o estuviera dispuesto a prestárselo por ella misma.

El problema surge para determinar la línea de los aspectos que permiten ver que tal servicio le brindo un beneficio, así como demostrar a la Administración que no se trata de un servicio que es duplicado, sino complementario o adicional a lo que la compañía viene realizando en la propia área. Otro elemento para tomar en cuenta es que este servicio prestado genere beneficio a la compañía y no al accionista del grupo multinacional.

- **En su opinión, ¿en qué difiere el test de beneficio del principio de causalidad?**

Cuando la norma del test de beneficio salió publicada hace 2 años, lo que se hizo en la práctica es incorporar en el capítulo de precios de transferencia, la exigibilidad de cumplir con el test de beneficio, demostrar los costos y gastos, etc., del servicio intragrupo sin la necesidad de recurrir a un procedimiento de fiscalización. Se trata pues de un requerimiento más específico y efectivo.

Lo que ha buscado la Administración Tributaria al incorporar la norma en el capítulo de precios de transferencia, es hacer más precisos los requisitos para demostrar que los servicios registrados sean fehacientes, causales, reales, etc. Al tener una norma genérica, es decir, el artículo 37° de la LIR, se tornaba un poco más tedioso para la Administración realizar acotaciones en ese sentido, por ello el legislador ha sido más específico con la actual regulación.

Desde la perspectiva de un análisis precios de transferencia, es correcta la incorporación del test de beneficio en el artículo 32°-A de la LIR toda vez que antes a nivel de servicios intragrupo era hacer un somero análisis del margen sin sustento o una segmentación del prestador del servicio sin sustento atrás. Lo que se ha hecho ahora es precisar un marco de análisis más riguroso.

- **¿Cuáles son las principales diferencias entre el planteamiento de BEPS y la forma en la que se ha incorporado el test de beneficio en la norma peruana?**

El test de beneficio en Perú recoge en esencia lo establecido en las guías OCDE, es decir, que a nivel de servicios intragrupo se encuentra totalmente alineado a las guías. Sin embargo, hay cierta contradicción entre lo que dice la norma peruana para calcular el valor de mercado de los servicios intragrupo de alto valor (especialmente) y los criterios utilizados para presentar la documentación para fines de deducibilidad. Así pues, en este supuesto para calcular el valor de mercado, se puede aplicar cualquiera de las metodologías, que son tres tipos de metodologías: una del precio (precio comparable), otra en función de los márgenes brutos y otra enfocada en el margen operativo. Entonces, de acuerdo con la norma peruana, se puede utilizar cualquiera de las metodologías; sin embargo, para fines de deducibilidad, no es suficiente el uso de determinado método, sino

que se debe proporcionar los costos y gastos y los criterios de asignación que ha utilizado el prestador del servicio a la Administración Tributaria para calcular el servicio.

- **Teniendo en cuenta la naturaleza de las normas de precios de transferencia (norma de valoración) ¿Cuáles son las distorsiones que se generan en la aplicación del test de beneficio en el país como requisito de deducibilidad de gasto, y en que escenarios?**

Un problema o dificultad es que la Administración Tributaria, exige a una empresa que puede haber demostrado el valor de mercado del servicio intragrupo bajo una metodología distinta y que para esta no calcule su precio en función a los costos y gastos, por lo que se fuerza al contribuyente a realizar una segmentación forzada inexacta.

Finalmente, en el caso de servicios intragrupo de bajo valor agregado, la Administración Tributaria ha determinado que la metodología, por la naturaleza de dichos servicios, para calcular el valor de mercado, debería estar más alineada a un costo más un margen, lo cual no está contemplado por OCDE y no queda del todo claro para los administrados.

### 3.5. Análisis de preguntas y respuestas

Como observamos de las entrevistas realizadas, en algunos casos se plantearon preguntas distintas al cuestionario propuesto que surgieron por los comentarios de los especialistas durante la conversación, a continuación, un cuadro comparativo a fin de contrastar las respuestas de cada uno de ellos:

Entrevistado	Ricardo Leiva	Roberto Fernández	Silvia Muñoz Salgado	Ahmed Vega
<b>Cuestionario</b>				
<b>Definición “test de beneficio”</b>	Vinculado a la necesidad: desarrollar una actividad por sí mismo o un tercero.  Similar a la causalidad: valla más alta.  Razonabilidad del servicio: generación del valor	Quien recibe procura un beneficio económico o comercial.  Desarrollar una actividad por sí mismo o contratar a tercero.  La causalidad es norma genérica, el test de beneficio es una exigencia más específica.	Dos interpretaciones: ventaja económica o comercial – estar dispuesto a ejecutar o contratar para satisfacer una necesidad de servicio.  La norma peruana adopta ambos conceptos, pero prevalece: si un tercero hubiera estado dispuesto a	Definición ambigua.  La norma define al test de beneficio con un sentido de causalidad.  Vinculado a la necesidad.  Tiene relación con la causalidad, pero son acepciones distintas.

			<p>contratar o a ejecutarlo por sí mismo.</p> <p>test de beneficio: contenido tributario.</p> <p>Causalidad: contenido económico.</p>	
<b>Diferencia norma peruana – OCDE</b>	<p>Metodología para todo tipo de servicios intragrupo.</p> <p>Servicios intragrupo de bajo valor añadido: test de beneficio”</p>	<p>Requerimiento específico y efectivo.</p> <p>Sustentar la operación sin necesidad de recurrir a una fiscalización.</p>	<p>No se ha considerado la legislación comparada o antecedentes normativos.</p>	<p>La norma analiza la operación de manera individual. Análisis de la OCDE es grupal.</p>
<b>Distorsiones servicios intragrupo, “test de beneficio” y causalidad</b>	<p>Enfoque errado del test de beneficio: regular normas de valor de mercado, no se debió regular como deducibilidad del gasto o costo.</p> <p>Problemas por no adoptar la aplicación del test de beneficio simplificado en operaciones de bajo valor añadido.</p>	<p>Se permite la aplicación de cualquier metodología, pero la deducción de gastos exige información sobre costos y gastos.</p>	<p>Mala técnica legislativa.</p> <p>Alcance sobre deducibilidad: art. 37° LIR.</p> <p>Alcance sobre valoración: art. 32°-A LIR</p> <p>Quiebre al principio de comparabilidad: no lo considera una distorsión. Opción legislativa.</p> <p>La norma no le importa la bilateralidad de la operación: injusticia.</p>	<p>Condición de deducibilidad: art. 37° LIR</p> <p>Poner un límite para la deducción es analizar la operación de manera individual, y no grupal.</p> <p>El prestador del servicio asume la totalidad del impuesto, el usuario del servicio tiene límite en la deducción del gasto.</p>
<b>Comentarios adicionales</b>	<p>La documentación se evalúa en cada caso en concreto.</p>			<p>Considera correcto exigir la documentación que sustente las operaciones: no siempre se cuenta con la información necesaria.</p> <p>La recopilación de la información genera sobrecostos: necesaria inversión.</p> <p>Problemas en la documentación de empresas que realizan operaciones con paraísos fiscales: ejercicio 2017 y 2018.</p>

De acuerdo con los comentarios, y teniendo en cuenta los puntos controvertidos planteados en la primera parte del presente capítulo, se concluye lo siguiente:

- Con respecto a la incorporación del inciso i) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta que establece como condición necesaria para la deducción del costo o gasto, el cumplimiento del test de beneficio

Los especialistas consideran una mala técnica legislativa incorporar la deducción de gastos y costos en una norma de valoración, pues genera una confusión sobre los alcances que tiene el test de beneficio en las operaciones intragrupo.

Una de las razones podría ser la falta de conocimiento por parte del legislador, quien no considera todos los aspectos y alcances del tratamiento de servicios entre partes vinculadas.

Los requisitos que se exigen para la deducción de gastos y costos pueden generar un potencial perjuicio al contribuyente, la norma parece dirigirse a buscar el desconocimiento del gasto o costo en la determinación del impuesto a la renta, por lo que la consecuencia directa en la aplicación de la norma recae en el usuario del servicio; sin embargo, no se ha desarrollado las implicancias para el prestador del servicio, aspecto que ha sido dejado de lado por el legislador.

- Con respecto a la necesidad de incorporar el test de beneficio en la ley, como condición para la deducción del costo o gasto, la relación con el principio de causalidad, su definición y posibles distorsiones en su definición

La incorporación del test de beneficio es necesaria. A partir de un análisis adecuado de este test, se determina una mejor evaluación en las operaciones de servicios intragrupo. Sin embargo, como se mencionó en el punto anterior, el test de beneficio tiene dos alcances: el primero como norma de valoración, debido regularse en el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el segundo como norma de deducibilidad del gasto debió desarrollarse en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Algunos especialistas consideran que el principio de causalidad y el test de beneficio tienen una vinculación: necesidad y razonabilidad. Por otro lado, para Silvia Muñoz Salgado, la causalidad y el test de beneficio son de naturaleza distinta: la causalidad tiene contenido tributario y el test de beneficio tiene contenido económico.

En general, el test de beneficio está vinculado a la necesidad de la empresa, y ese debería ser el sentido de la norma; sin embargo, la definición en la norma y el reglamento

es bastante difusa y puede generar confusión. Lo importante, y siguiendo la propuesta del plan BEPS debe ser el servicio intragrupo, el cual califica como tal haciéndose la siguiente pregunta: si en situaciones comparables, ¿un tercero independiente hubiese satisfecho la necesidad ejecutando el servicio por sí mismo, o estuviese dispuesto a contratar a tercero independiente para ejecutarla?

La definición del test de beneficio establecida en la norma y el reglamento no es clara para los entrevistados, el término más adecuado para su definición sería la necesidad, la necesidad de una empresa en satisfacer un servicio, a través de la ejecución por sí mismo o la contratación de un tercero para realizarla. Este sentido es el propuesto por la OCDE.

Incorporar términos como beneficio, valor económico y posición comercial deben ser aplicados en este sentido, la necesidad de satisfacer un servicio. La utilidad, ganancia, o beneficio financiero, acepciones difícilmente medibles pueden generar controversias entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

- Con respecto a las potenciales contingencias tributarias que enfrentaría el contribuyente al momento de realizar operaciones de servicios entre partes vinculadas

En el caso de esta pregunta, debido a su extensión, las respuestas fueron variadas, las más resaltantes fueron las siguientes: (i) Existe una contradicción entre la ley y el reglamento relacionada a la metodología en la valoración del precio del servicio intragrupo, la norma permite cualquier metodología en la determinación del servicio intragrupo; sin embargo, el reglamento exige, como condición de deducibilidad del gasto y costo, la información del costo y gasto incurridos por el prestador del servicio. (ii) No se evalúa la bilateralidad de la operación intragrupo, pareciese que la norma únicamente está dirigida a regular y condicionar el gasto al usuario del servicio; no obstante, no ha mencionado las implicancias que se podrían originar para el prestador del servicio, sobre todo en aquellos casos de partes vinculadas domiciliadas y cuando el prestador del servicio es un no domiciliado sujeto a retención en la fuente. (iii) Exigir el test de beneficio para la determinación de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, y haber dejado de lado la propuesta de la OCDE con relación al test de beneficio simplificado va a generar mayor carga documentaria al contribuyente.





**CAPITULO IV**  
**DISTORSIÓN DEL TEST DE BENEFICIO EN MATERIA DE PRECIOS DE**  
**TRANSFERENCIA**

De lo desarrollado en los capítulos anteriores, hemos identificado algunos problemas en el tratamiento de los servicios intragrupo incorporado a través del inciso i) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 118º-A del reglamento.

En este caso, se decidió desarrollarlos como distorsiones porque entendemos que estas normas fueron incluidas en la legislación nacional sin considerar que su regulación podría deformar el sentido de las operaciones de servicios entre partes vinculadas y el desarrollo del test de beneficio.

Tomamos en cuenta la definición de la Real Academia Española, la distorsión es la acción de interpretar hechos deformándolos de modo intencionado.

Apreciando este término, cabe preguntarse si la incorporación del tratamiento de servicios intragrupo distorsiona las normas de precios de transferencia.

En el presente capítulo, tratamos de responder algunos puntos críticos de la norma a partir de los contenidos desarrollados anteriormente, lo que nos ayudara a dilucidar algunos puntos controvertidos que encontramos en el desarrollo del presente trabajo.

Por la reciente vigencia de la norma (2017), no se ha podido identificar las consecuencias de su aplicación en procesos de fiscalización, dado que no se ha iniciado estos procedimientos, que permitan observar las consecuencias de su aplicación para el contribuyente y la Administración Tributaria.

- Con respecto al test de beneficio

El test de beneficio permite determinar y valorar los servicios intragrupo; sin embargo, el legislador, al momento de incorporar esta propuesta en la norma, no parece definirla adecuadamente.

Se observa en la norma y el reglamento, una copia de los términos que aparecen en los informes finales 2015 de las acciones 8 a 10 del proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Consideramos acertados los comentarios de los especialistas, quienes hacen mención sobre cuál es el sentido que debería tener el término test de beneficio en la norma, en conformidad con el principio de *arm's length*, cumplir la condición siguiente: en circunstancias similares una empresa independiente hubiese satisfecho la necesidad del servicio ejecutándolo por sí mismo, o a través de un tercero.

Es también el sentido que la OCDE propone: en circunstancias similares, ¿un tercero independiente hubiera satisfecho la necesidad del servicio ejecutándola ella misma o por cuenta de terceros?

Entendemos que la necesidad del servicio es una cuestión importante en este procedimiento, por lo mismo se excluye las actividades del accionista y los servicios duplicados, dado que, en principio, estas operaciones no cumplirían con la condición de necesidad para la prestación del servicio.

Por otro lado, tratar de definir su cumplimiento al medir una ventaja o una utilidad monetaria sería una desviación a los propósitos de la norma. Adoptamos la propuesta de Silvia Muñoz, referida a tratar el test de beneficio considerando este término como aquel que permite evaluar desde el punto de vista del empresario diligente y prudente si los servicios eran necesarios para lograr mantener en marcha la empresa.

Estos términos, como menciona el Tribunal de la India, no deben ser entendidos para que la Administración Tributaria pueda, de manera arbitraria, cuestionar la necesidad o el beneficio de un servicio determinado. Teniendo claro que el beneficio o necesidad deberá ser evaluado desde el punto de vista del contribuyente calificado en estas resoluciones como “hombre de negocios prudente”.

No es atribución de la Administración Tributaria evaluar la toma de decisiones del contribuyente, por eso se debe evaluar los servicios a través de la visión de la compañía que, dentro de su cadena de valor, realiza el análisis de las prestaciones que son apropiadas para generarle utilidad.

- Con respecto al test de beneficio como condición para la deducción del costo o gasto

La regulación del test de beneficio como condición del gasto o costo para el usuario del servicio en el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta refleja una mala técnica legislativa.

Esto se debe, en parte, a no tener un conocimiento adecuado del tratamiento de los servicios intragrupo y la premura por incorporar las propuestas de la acción 10 del plan BEPS.

Por unanimidad, los especialistas señalan que este debió ser incorporado en la norma 37° de la ley, en la que se desarrolla de mejor manera las condiciones de

deducibilidad del gasto de la renta neta empresarial, por eso debe desarrollarse el tratamiento de los servicios intragrupo y su valoración en la norma 32°-A.

El test de beneficio constituye una herramienta de la Administración Tributaria con la cual podrá desconocer operaciones que trasladen beneficios indebidamente, así pues, la aplicación del principio de causalidad de la Ley del Impuesto a la Renta no era suficiente para el análisis de estas operaciones.

El tratamiento de los servicios intragrupo y la exigencia formal permite alertar al contribuyente a ordenar su documentación y recopilarla antes de un procedimiento de fiscalización, siendo una norma que busca, además, desincentivar las prácticas negativas en las operaciones de servicios intragrupo que tengan fines netamente de perjuicio fiscal.

- Con respecto a la necesidad de la incorporación del tratamiento de servicios intragrupo y el test de beneficio

La incorporación del test de beneficio en el país era necesaria, a fin de evaluar adecuadamente las operaciones entre partes vinculadas y evitar situaciones que deterioren la recaudación del impuesto.

Sin embargo, al momento de disponer normas que regulen sus alcances, el legislador ha preferido una evaluación de las operaciones en sentido individual, sin considerar un análisis del grupo a fin de evaluar todos los aspectos de la operación, esto se refleja en el impacto que tiene el usuario del servicio si no cumple con las condiciones que establece la norma para la deducción del gasto o costo. En este caso, el legislador no hace mención sobre la contraparte, y las implicancias de la aplicación de la norma en el prestador del servicio.

Sin perjuicio de lo mencionado en el párrafo anterior, y analizando los pronunciamientos de la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, si bien anterior a la vigencia del Decreto Legislativo 1312 y su modificatoria a partir del Decreto Legislativo 1369, no existía en la legislación nacional un tratamiento para los servicios intragrupo.

Sin embargo, la determinación, la valoración y el sustento de estas operaciones fueron desarrolladas por estas entidades considerando las recomendaciones de las guías de precios de transferencia, en tanto no vulneren la normativa local sobre la Ley del Impuesto a la Renta, como normas supletorias de interpretación.

- Con respecto al test de beneficio y su vinculación con el principio de causalidad

Si bien el test de beneficio tiene un alcance como requisito para la deducción del gasto o costo no tiene el sentido del principio de causalidad desarrollado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

De acuerdo con los comentarios emitidos por los especialistas entrevistados, la conclusión a la que podríamos llegar es que el test de beneficio está ligado a la necesidad de una empresa de satisfacer un servicio y esta necesidad se encuentra reflejada en tener que desarrollar dicha actividad por sí misma, o a través de un tercero, a fin de lograr sus objetivos como tal: concepto económico.

En cambio, el principio de causalidad es un concepto tributario con el fin de analizar las operaciones que desarrollen las empresas y que puedan reflejar un vínculo entre ingreso y gasto.

Esta diferencia permite determinar que el desarrollo del test de beneficio era necesario en el país, pero la mala redacción de la norma genera confusión sobre el sentido que tiene esta propuesta y los alcances de esta.

- Con respecto a las diferencias con los lineamientos propuestos en la Acción 10

El test de beneficio no ha sido acogido de acuerdo con los lineamientos de la acción 10 del plan BEPS, sobre todo lo referido al test de beneficio simplificado, vinculado a la determinación de los servicios intragrupo de bajo valor añadido.

Esto ha generado un problema con el contribuyente, quien debe de cumplir con el test de beneficio para determinar estos servicios, además sobre carga de información documentaria frente a la Administración Tributaria.

Sin perjuicio de lo mencionado, si bien la acción 10 del plan BEPS no tiene fuerza coercitiva en el país y, finalmente, tienen la naturaleza de recomendaciones que pueden o no ser tomadas en cuenta por el legislador, consideramos necesaria su evaluación a partir de los resultados que tenga su aplicación.

El tratamiento de los servicios intragrupo está vigente recién a partir del año 2017, contingencias tributarias, más allá de la recopilación de la información y sustento documentario, a partir de la obligación de presentar la Declaración Informativa Reporte

Local, no podemos observar hasta el momento el inicio de las fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria.

Sera a partir de ese momento, en el cual el legislador y la Administración Tributaria deberán evaluar las situaciones generadas por la aplicación de la norma e incorporar la propuesta simplificada del test de beneficio, a fin de lograr aquello que busca este procedimiento: reducción de esfuerzos en materia de cumplimiento y certidumbre para el contribuyente frente a la Administración Tributaria.



## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

1. Desde una perspectiva de precios de transferencia, la naturaleza de las normas de precios de transferencia busca valorar las operaciones entre partes vinculadas y

ajustarlas a valor de mercado. Es desacertado que el legislador haya dispuesto la regulación normativa referida a condiciones de deducibilidad en las normas de precios de transferencia.

2. Los servicios intragrupo crecen de manera acelerada, tanto a nivel nacional como internacional. Estas operaciones deben regularse debido a que muchas veces son utilizadas por grupos multinacionales a fin de erosionar la base imponible y generar traslados de beneficios que afectan la recaudación de determinadas jurisdicciones. En este sentido, la acción 10 del plan BEPS busca regular estas operaciones recomendando una serie de lineamientos a efectos de determinar y valorar adecuadamente tales operaciones.
3. A nivel internacional, la regulación del test de beneficio no ha sido homogénea, por ejemplo, legislaciones como la India adoptan un enfoque distinto al adoptado en nuestro país. Así tenemos la teoría del “empresario prudente”, que desarrolla el tribunal fiscal indio, la tesis de respetar las decisiones del empresario a efectos de evaluar si un servicio recibido genera un beneficio o no con relación a los objetivos que toda empresa tiene de obtener utilidad; no obstante, no es atribución de la Administración Tributaria hacer juicios de valor sobre las decisiones que tome el contribuyente con relación a los objetivos de la empresa.
4. A fin de adecuar la normatividad interna a las propuestas de la OCDE, el legislador decidió incorporar las recomendaciones referidas al tratamiento de servicios intragrupo en el país desarrolladas en la Acción 10 del Plan BEPS. Esta propuesta contiene como base principal el cumplimiento del denominado test de beneficio y tiene dos alcances: como norma de valor, permite determinar y valorar las operaciones de servicios entre partes vinculadas; por otro lado, como norma de deducibilidad del gasto o costo, se incorpora como requisito para la determinación de la renta neta empresarial. Este segundo alcance no debió ser incorporado en la norma 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se debió haber desarrollado en la norma 37° de la ley. Entendemos que la norma se encuentra expresada de tal manera, dado que el legislador no tiene los alcances completos sobre este tipo de operaciones.

5. La definición del test de beneficio en la ley y el reglamento no está desarrollada de manera adecuada, lo cual genera una confusión en sus alcances. Sin embargo, es necesario que el sentido de esta propuesta se determine haciéndose la siguiente pregunta: en condiciones similares, ¿una empresa independiente, a fin de satisfacer la necesidad del servicio, hubiese contratado a un tercero o la hubiese ejecutado por ella misma?
6. Para el tratamiento de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, la OCDE propone la simplificación del test de beneficio; sin embargo, esta propuesta no ha sido adoptada por la legislación nacional, lo que genera distorsiones en su aplicación, además de generar una mayor carga documentaria a las empresas, quienes deberán cumplir el test de beneficio para la determinación de las operaciones de bajo valor añadido. Esta carga documentaria justamente contradice lo que la simplificación del test de beneficio propone: certidumbre en las operaciones frente a la Administración Tributaria y una simplificación en las formalidades que exige este tipo de operaciones.
7. Es importante la intención del país de incorporarse a la OCDE alineando la legislación interna a los principios y recomendaciones contenidos en el plan BEPS; no obstante, las distorsiones y asimetría de la información que desencadena la emisión de normas como el test de beneficio puede generar controversia y confusión en su aplicación al no entenderse en el contexto en el cual fueron propuestas. Al respecto, consideramos de vital importancia, previamente a la emisión de este tipo de normas, se inicie una campaña de difusión sobre la materia para generar un cambio de actitud en los contribuyentes.

## **REFERENCIAS**

1. Revista Análisis Tributario (ISSN 2223-3016) N° 321, octubre de 2014, AELE, Lima, pagina 39 – 43



2. Casación N° 2579-2010-Lima de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la Republica
3. Informe N° 127-2016-SUNAT/5D0000
4. Oyola, L. C., & Villazán, O. S. (2015). Obligaciones de declarar precios de transferencia. Lima: Instituto Pacífico.
5. Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la... por Villanueva Gutiérrez, Walker Ius Et Veritas, 2017, Volumen 54, Número 2
6. El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015, Jesús Alberto Ramos Ángeles, Derecho y Sociedad 45, página 345 y siguientes.
7. Precios de transferencia en el Perú: ¿estamos verdaderamente preparados?, Marcial García Schreck, Ius et Veritas 22, página 254 y siguientes.
8. El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015, Jesús Alberto Ramos Ángeles, Revista Derecho & Sociedad, N° 45, p. 375 – 396.
9. Acciones 8 – 10 Garantizar que los Resultados de los Precios de Transferencia estén en línea con la creación de valor, Estela Miranda Hermida, Koen van't Hek, Ricardo Cruz Sánchez, Ricardo Gonzales Martínez, p. 365 – 443.
10. Gonzales, María (2016). *Precios de transferencia: servicios intragrupo*. Lima, Perú.
11. Serrano, Fernando (2014). *El informe sobre erosión de bases imponibles de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado*. Publicado en la Revista Derecho PUCP. N° 72. Lima, Perú.
12. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios – Nota Explicativa – Informes Finales 2015, <http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
13. ¿En qué situación se encuentra Perú frente a las medidas anti “BEPS” de la OCDE? Visión crítica a partir de las medidas 8, 9 y 10, Fernando Zuzunaga del Pino, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76, mayo 2017, p 343 – 372, [http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista76/art12/Revista76\\_art12.pdf](http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista76/art12/Revista76_art12.pdf)
14. Servicios intragrupo y precios de transferencia: Tarea para la Gerencia legal y las áreas contables y tributarias de las empresas: Revisión de contratos e

identificación de “servicios intragrupo”, Silvia Muñoz Salgado,  
<http://gydabogados.com/wp-content/uploads/2017/06/Servicios-intragrupoy-precios-de-transferencia.pdf>

15. Precios de transferencia (2017). Lima: Entrelíneas.

