

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



LOS AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN OPERACIONES GRATUITAS CON NO DOMICILIADOS

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

**Hera Velesvilla Velezvia
Código 20132495**

Lima – Perú
Marzo de 2016





**LOS AJUSTES DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA EN OPERACIONES
GRATUITAS CON NO DOMICILIADOS**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL DEL REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	3
1.1 Definición de libre concurrencia.....	3
1.2 Evolución de la Norma de Precios de Transferencia	7
1.2.1 Normas del Impuesto a la Renta vigentes hasta el 31 de diciembre de 2000.-	7
1.2.2 Normas del Impuesto a la Renta vigentes entre el 01 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2003.-	8
1.2.2.1 Los cambios producidos por la Ley N° 27356.....	8
1.2.2.2 Los cambios producidos por el Reglamento de la Ley N° 27356 (Decreto Supremo N° 045-2001-EF).-	9
1.2.3 Normas del Impuesto a la Renta vigentes desde el 01 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2012.-	9
1.2.3.1 Decreto Legislativo N° 945, se incorpora el Artículo 32°-A al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, estructurándose el régimen de precios de transferencia que ahora conocemos pero con diversos cambios surgidos desde la fecha de vigencia del decreto legislativo.	10
1.2.3.2 Decreto Supremo N° 190-2005-EF se incorpora el capítulo XIX del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a Precios de Transferencia	12
1.2.4 Normas del Impuesto a la Renta vigentes desde el 01 de enero de 2013.-	13
1.2.4.1 Decreto Legislativo N° 1112, se incorporan cambios en el Artículo 32° A de la Ley del Impuesto a la Renta.....	14
1.2.4.2 Decreto Legislativo N° 1124, se incorporan modificaciones en relación a los ajustes, a la responsabilidad solidaria, al acuerdo anticipado de precios, al	

ajuste bilateral a la luz de un convenio para evitar doble imposición y las obligaciones formales.	15
1.3 Ámbito de aplicación de la Norma de Precios de Transferencia.-	16
1.4. Conclusiones Parciales	19

CAPÍTULO II: AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y

OPERACIONES GRATUITAS22

2.1 Los ajustes de precios de transferencia	22
2.1.1 Problemática presentada en la norma de ajuste por Precios de Transferencia	25
2.1.2 El alcance de la definición de perjuicio fiscal	30
2.1.2.1 Diferimiento de Rentas	32
2.1.2.2 Determinación de mayores pérdidas de las que hubiera correspondido declarar 33	33
2.2 Operaciones gratuitas entre partes vinculadas	34
2.2.1 Definición de Renta	34
2.2.1.1 Teoría de Renta Producto o del Rédito producto	35
2.2.1.2 Teoría del Incremento Patrimonial más consumo	36
2.2.2 Definición de Fuente	37
2.2.2.1 Rentas de Fuente Peruana.....	40
2.2.3 Servicios gratuitos intragrupo.....	43
2.3.1 Presunciones y Ficciones en el derecho Tributario	47
2.3.2 Definición de renta ficta	49
2.3.3 Renta imputada	52
2.4 Inconsistencia detectada en el artículo 76° de la Ley del Impuesto la Renta 54	54
2.5 Problema suscitado en aplicación del artículo 47° de la ley del impuesto a la renta.....	55

2.6 Acerca de los alcances de la responsabilidad del agente de retención ...	56
2.7 Problema presentado en aplicación de un convenio para evitar doble imposición	58
2.8 El régimen de precios de transferencia como normas sustantivas de valoración	59
2.9. Conclusiones.....	63

CAPÍTULO III: PROPUESTAS DE SOLUCIÓN A LA PROBLEMÁTICA

PLANTEADA.....65

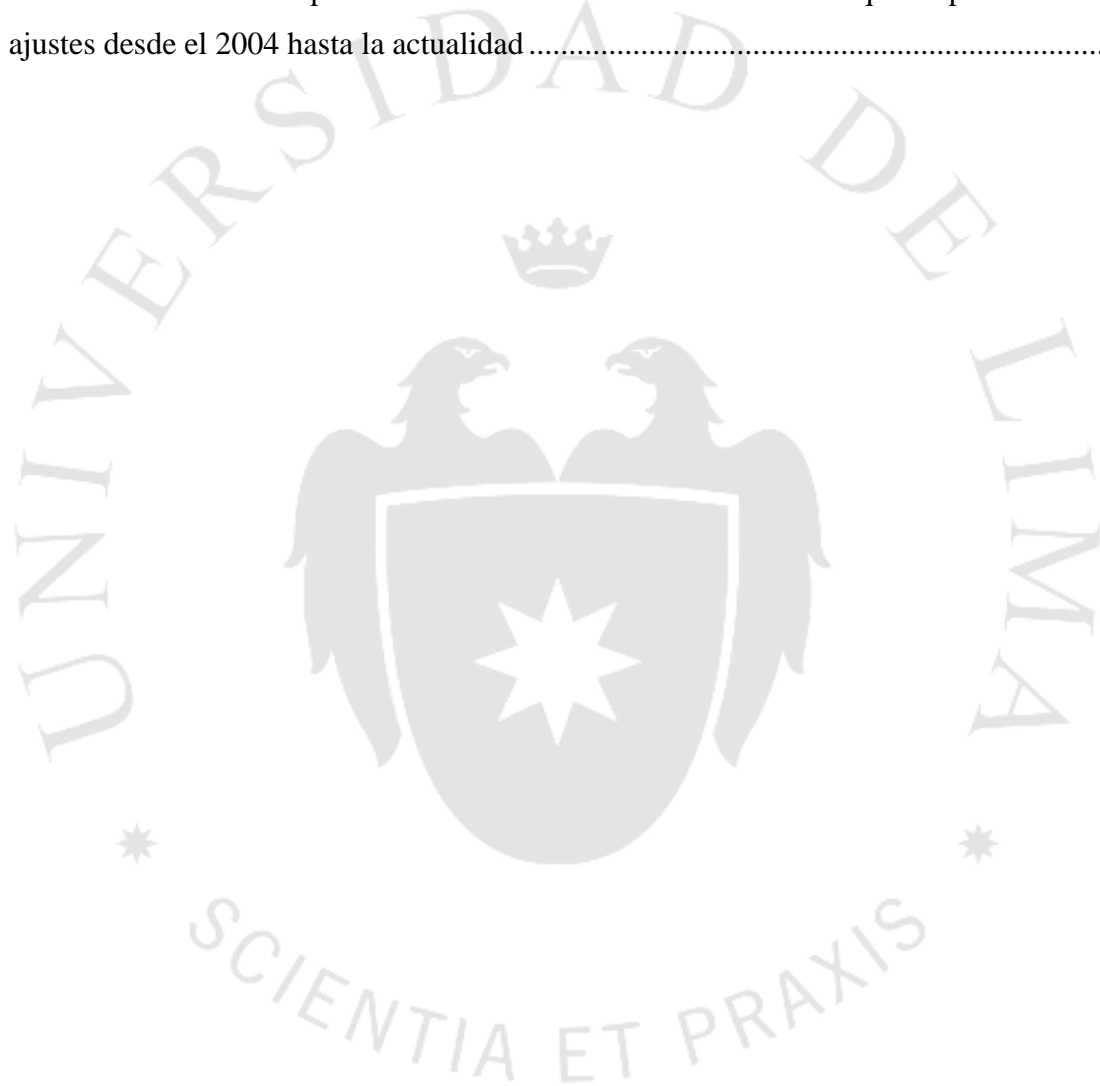
3.1 Análisis de la imputación de renta, en aplicación del artículo 76° de la ley del impuesto a la renta	65
3.2 Evaluación de la posible deducibilidad del impuesto a la renta asumido en las operaciones gratuitas con no domiciliados, considerando el impedimento del artículo 47° de la ley del impuesto a la renta.....	69
3.3 Acerca de la responsabilidad en materia tributaria del agente de retención	69
3.4 Análisis de la aplicación del ajuste correlativo en operaciones gratuitas con no domiciliados en relación a los convenios suscritos para evitar doble imposición	72
3.5 Revisión de los criterios de imputación de rentas, en las operaciones gratuitas con sujetos no domiciliados, en la legislación comparada	73
3.5.1 Legislación Española.....	73
3.5.2 Legislación Americana	75
3.5.3 Legislación Francesa	75
3.5.4 Legislación Colombiana	76

CONCLUSIONES78

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. 1. Cuadro comparativo de la evolución del ámbito de aplicación de la norma de precios de transferencia desde el 2004 hasta la actualidad..... 16

Tabla 2. 1. Cuadro comparativo de la evolución de la norma en lo que respecta a los ajustes desde el 2004 hasta la actualidad.....22



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, expondrá algunos problemas surgidos a raíz de los cambios incorporados en materia de precios de transferencia por los Decretos Legislativos N° 1112 y 1124, así como su reglamentación a través del Decreto Supremo 258-2012-EF.

Se ha desarrollado específicamente el alcance contenido en el numeral 2.2 del inciso c) del Artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que tratándose de transacciones a título gratuito el ajuste se imputará al periodo o periodos en que se habría devengado el gasto aún cuando se hubiese pactado contraprestación en el caso de rentas de sujetos no domiciliados, seguidamente se regula el momento para efectuar la retención, según la exposición de motivos en el alcance del Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como la designación del responsable de efectuar el abono del impuesto por el importe equivalente.

Se ha considerado en el capítulo I, realizar una breve descripción del principio de plena competencia, a fin de introducir al lector en el principio rector de la norma de precios de transferencia, señalando que este principio tiene como objetivo verificar que el precio de la operación entre partes vinculadas se haya pactado a valor de mercado.

Asimismo, se hace un desarrollo de todo el régimen evolutivo de la norma de precios de transferencia a fin señalar como han ido variando las normas en el tiempo y las correcciones que se han ido realizando hasta tener el actual régimen de precios de transferencia.

De este modo, en el capítulo II se desarrolla el cambio incorporado en materia de ajustes, se ha desarrollado los problemas que se suscitan para efectuar la retención, considerando los conflictos con otros artículo de la Ley del Impuesto a la Renta como el 76° y 47°, así como el alcance de la responsabilidad para él que hubiese tenido la calidad de agente de retención, análisis de la norma de precios de transferencia como normas de valoración o que crean una ficción, para ello se desarrollan definiciones importantes como las teorías de renta, el alcance de las rentas de fuente peruana, así

como el uso de las presunciones y ficciones en el derecho tributario y finalmente como afecta esto en materia de los Convenios suscritos para evitar la doble imposición.

Finalmente en el capítulo III, se plantean las posibles soluciones a cada uno de los problemas desarrollados en el capítulo II, el análisis de la imputación de renta con respecto a los supuestos de hecho considerados en el Artículo 76° que permita dar cumplimiento a la retención, así como la evaluación de la posible deducibilidad del impuesto a la renta asumido y la inaplicación de sanciones en caso el responsable de efectuar la retención no pueda realizar el abono del impuesto por el monto equivalente, además se desarrolla en este capítulo, como parte del planteamiento de las soluciones, la afectación al principio de capacidad contributiva.

De otro lado, continuando con el desarrollo del capítulo III, en relación a los Convenios para evitar doble imposición (CDI), se explica que aún habiendo convenio la doble imposición no se evitaría; porque no sería posible, tal como está la norma interna desarrollada, deducir el impuesto a la renta por parte del sujeto domiciliado y tampoco podría el sujeto no domiciliado tomarse el impuesto como crédito.

Finalmente, se desarrolla un poco de legislación comparada para verificar los distintos tratamientos tributarios en otras jurisdicciones en relación a los ajustes que deben efectuarse por aplicación de la norma de precios de transferencia respecto de las operaciones gratuitas entre un sujeto no domiciliado y otro sujeto domiciliado.

CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL DEL REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el presente capítulo se realizará una introducción a la norma de precios de transferencia. Empezaremos con la definición del principio de libre concurrencia, la evolución del régimen normativo, el alcance de los ajustes a los valores y la definición de perjuicio fiscal.

1.1 Definición de libre concurrencia

Considerando los significativos cambios en el contexto económico mundial, muchas empresas se han instalado fuera de su territorio, expandiendo sus actividades económicas mediante la instalación de subsidiarias. Esta expansión ha originado que las jurisdicciones establezcan un régimen que controle el precio de la operación entre los participantes y que permita a las Administraciones tributarias de cada país impedir el menor pago de Impuesto a la Renta que se produce por el intercambio de bienes o prestación de servicios por un valor inferior o superior; ya sea que se trate de una transferencia o adquisición, respectivamente.

Así, en esta eventualidad era necesario definir que las operaciones realizadas entre partes vinculadas debe ser a valor de mercado como si se tratase de una operación entre independientes.

Una vez verificado que la transacción entre partes vinculadas se ha realizado mediante la fijación de un precio diferente al valor de mercado, se procede a aplicar los ajustes, impidiendo con ello que el adquirente o transferente aumente el gasto o disminuya el ingreso, respectivamente. El fin es llegar al monto real de renta lograda.

Cabe resaltar lo señalado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la importancia de la alineación de las normas internas en materia de precios de transferencia con los principios aceptados internacionalmente y establecidos en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, a fin de permitir que los países puedan luchar contra la transferencia de los beneficios a otras jurisdicciones del país de residencia, proporcionar seguridad

jurídica sobre el tratamiento fiscal aplicable en el país cuestionado, reducir el riesgo de doble imposición, proporcionar unas reglas de juego equitativas entre países, reduciendo el riesgo de distorsión de los flujos comerciales y de la inversión internacional y proporcionar unas reglas de juego equitativas entre empresas multinacionales y empresas independientes que operen en un país.

De acuerdo a lo descrito queda claro que cuando dos jurisdicciones pacten precios deberán hacerlo de acuerdo a su legislación interna como si se tratara de empresas independientes y que los acuerdos que se firmen deben ser tal que no exista conflicto con la legislación interna de cada país.

Así, las directrices de la OCDE¹ se centran en la aplicación del principio de plena competencia para valorar los precios de transferencia de empresas asociadas. Las Directrices concentran sus esfuerzos en ayudar a encontrar soluciones en materia de precios de transferencia entre las Administraciones Tributarias de cada jurisdicción, entre estas y las empresas multinacionales a fin de evitar costos innecesarios, considerando que las directrices mediante la aplicación de métodos buscan valorar las operaciones para determinar si están a un precio de transferencia que satisfaga el principio de plena competencia.

Surge la necesidad de evaluar mediante la aplicación de métodos² que aplican el principio de plena competencia si el precio pactado entre partes vinculadas es un precio

¹ Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. (2010) Instituto de Estudios Fiscales, 26. Los países miembros de la OCDE continúan adoptando el principio de plena competencia tal y como está recogido en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (y en los convenios bilaterales que vinculan legalmente a sus signatarios) y en el Informe de 1979. Estas Directrices se centran en la aplicación del principio de plena competencia para valorar los precios de transferencia de empresas asociadas. Las Directrices pretenden ayudar a las administraciones tributarias (tanto de los países miembros de la OCDE como de los países no miembros) y a las empresas multinacionales, mostrándoles vías para encontrar soluciones satisfactorias para ambas partes en materia de precios de transferencia, reduciendo así los conflictos entre administraciones tributaria, y entre estas y las empresas multinacionales, y evitando costosos litigios. Estas Directrices analizan los métodos para valorar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras dentro de una multinacional satisfacen el principio de plena competencia, y estudian la aplicación práctica de estos métodos. También se incluye un estudio del reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida. Se insta a los países miembros de la OCDE a que sigan estas Directrices en sus prácticas internas sobre precios de transferencia, y a los contribuyentes a que las sigan al valorar, a efectos fiscales, si sus precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. Se invita a las administraciones tributarias a que tengan en cuenta el criterio comercial del contribuyente al proceder a la comprobación de la aplicación del principio de plena competencia, y a desarrollar sus análisis de precios de transferencia desde esta perspectiva.”

² Los métodos en referencia son: Método del precio libre comparable, compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar. Los métodos del precio de reventa y del coste

de libre competencia; sin embargo, se deben analizar diversos aspectos, como el entorno económico: la comparación de productos similares o no, el entorno geográfico, los riesgos a los que puede ser sometido el mercado donde se vende el bien o presta el servicio, las dificultades para acceder al sistema financiero, etc. Los factores descritos deben ser tomados en cuenta al momento de establecer un precio comparable al valor de mercado en operaciones entre independientes.

Frecuentemente las empresas asociadas suelen incurrir en negocios y afrontar riesgos que empresas no asociadas no realizarían, por lo que al buscar estas operaciones en el mercado difícilmente han sido realizadas entre partes independientes, lo que no significa que el precio de las operaciones realizadas entre empresas asociadas no sea de libre competencia. Es importante considerar que el objetivo es llegar a una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable. Tener presente que los precios de transferencia no son datos exactos requieren de un juicio de valor por parte de las administraciones tributarias y de los contribuyentes. (Román, 2003, p.3-7)

Así, en las Directrices de la OCDE se menciona la Declaración del principio de plena competencia, en el apartado 1 del Artículo 9° del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE señala en forma oficial que el principio de plena competencia constituye la base de la negociación de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de la OCDE, y entre un número cada vez mayor de países no miembros.

Se menciona textualmente en el Artículo 9° del Modelo OCDE, lo siguiente:

“1. Cuando

- a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el Capital de una Empresa del otro estado contratante, o
- b) unas mismas personas, participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de una Estado contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que fueran acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas,

incrementado comparan el margen de beneficio bruto obtenido en las operaciones vinculadas con los márgenes de beneficio bruto obtenidos en operaciones no vinculadas comparables. Otros métodos se basan en comparaciones de indicadores de beneficios netos entre empresas independientes y asociadas.

podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia”.

De otro lado, en relación a la aceptación de las operaciones realmente efectuadas, las directrices de la OCDE mencionan en el apartado 1.64 que la reestructuración de las operaciones legítimas constituiría una arbitrariedad por parte de la administración tributaria de una de las partes considerando que la administración tributaria de la otra jurisdicción no comparte el mismo punto de vista. Sin embargo se menciona que puede haber una excepción a lo señalado y esto ocurre cuando la operación difiere de su forma y por tanto es necesario recalificar la operación de acuerdo a su sustancia económica.

A continuación se expone el ejemplo propuesto en el apartado 1.65 de las directrices de la OCDE:

Podría ser una inversión en una empresa asociada en forma de préstamo con devengo de intereses cuando, en plena competencia, en función de las circunstancias económicas de la sociedad prestataria, no cabría esperar que la inversión adoptará esa forma. En este caso sería oportuno que la administración tributaria calificase la inversión de acuerdo con su sustancia económica, con el resultado de considerar al préstamo como una suscripción de capital. (Instituto de Estudios Fiscales, 2010, p.65)

Del mismo modo sucede con las empresas asociadas cuyos resultados no son favorables, obteniendo pérdidas todos los años, seguirían existiendo considerando que al consolidar resultados el grupo se beneficia, no sucede así en el caso de empresas independientes que lo más probable es que cesen en sus actividades por los resultados negativos continuos. La operación descrita no implica que el precio de las transacciones entre empresas asociadas no sea de libre competencia, habría que analizar las razones por las que se pueden justificar las pérdidas.

En concordancia con lo expuesto, en la medida que la operación no se muestre en su forma real atendiendo a los hechos económicos que la origina es conforme que el hecho se recalifique para llegar a las operaciones que las partes verdaderamente debieron realizar a un precio de libre competencia, con ello se evita que alguna de las jurisdicciones pretenda evadir el pago del impuesto o minimizar el mismo.

En síntesis, el principio de libre concurrencia o libre competencia tiene como objetivo verificar que el precio de la operación entre partes vinculadas se haya pactado

a valor de mercado, como si se tratara de una transacción entre partes independientes, mediante la aplicación de métodos³ y análisis de comparabilidad.

1.2 Evolución de la Norma de Precios de Transferencia

A continuación se realizará una reseña histórica de la evolución de la norma de precios de transferencia, considerando los continuos cambios que se han dado a lo largo de los últimos quince (15) años.

1.2.1 Normas del Impuesto a la Renta vigentes hasta el 31 de diciembre de 2000.-

Así, hasta el 2000 la Ley del Impuesto a la Renta mencionaba que las transacciones entre partes vinculadas debían realizarse a valor de mercado como si se tratara de terceros independientes, no se hablaba del análisis de comparabilidad o la aplicación de algún método de valorización del modelo OCDE, por lo que al no existir un régimen de precios de transferencia como tal nos regíamos por la norma general, es decir bajo el alcance del Artículo 31° y 32° de la Ley.

El texto del Decreto Legislativo N° 810⁴, que incorporó el numeral 4) en el Artículo 31°, señalaba lo siguiente:

- 4) Para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, el que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes. De no poder determinarse este valor, será el que establezca el mercado.

En concordancia, se puede inferir que ya existía en nuestra norma antes del 2000 una remisión a las normas de precios de transferencia, sin darle precisamente ese nombre pero revestía el objetivo primordial, invocando que las operaciones entre partes vinculadas económicamente sean las que normalmente se realiza entre terceros no vinculados.

³ Los métodos en referencia son: Método del precio libre comparable, compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar. Los métodos del precio de reventa y del coste incrementado comparan el margen de beneficio bruto obtenido en las operaciones vinculadas con los márgenes de beneficio bruto obtenidos en operaciones no vinculadas comparables. Otros métodos se basan en comparaciones de indicadores de beneficios netos entre empresas independientes y asociadas.

⁴ Publicado el 20 de abril de 1996, vigente desde el 01 de enero de 1997 hasta 31 de diciembre de 1998

La doctrina internacional normalmente usa el concepto de precios de transferencia al referirse a las operaciones internacionales, sin embargo en el Perú este concepto alude tanto a las operaciones con sujetos no domiciliados, como entre sujetos domiciliados.

Cabe precisar que la ley N° 27034⁵ incorporó varias modificaciones al decreto legislativo N° 774, Ley del Impuesto a la Renta, incorporando los numerales descritos en el Artículo 31° en el Artículo 32°.

1.2.2 Normas del Impuesto a la Renta vigentes entre el 01 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2003.-

La norma de precios de transferencia como tal rige a partir de 2001 (Ley N° 27356, 2000) mediante la incorporación de una modificación al Artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, es aquí donde se mencionan los métodos de valoración como el método de costo incrementado y precio de reventa en concordancia con la metodología de la OCDE y se hace una alusión a la prestación de servicios.

1.2.2.1 Los cambios producidos por la Ley N° 27356

Nótese que hasta el 2003 no existía un desarrollo del tratamiento de los ajustes ya que la norma sólo se limitó a indicar en los últimos párrafos del Artículo 32°, cambios introducidos por el Artículo 5° (Ley N° 27356, 2000), que el ajuste al valor asignado por la Administración Tributaria surte efecto únicamente sobre el sujeto implicado, considerando que el alcance es sobre el valor de mercado de la transferencia de bienes del activo fijo o transacciones entre partes vinculadas. Se añade el numeral 5) que establece que en las transacciones que se realizan desde, hacia o través de países o territorios de baja o nula imposición la Administración Tributaria aplicará el método de valoración que considere más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

5 Publicado el 30 de diciembre de 1998, vigente desde el 01 de enero de 1999.

A lo indicado, se faculta a la Administración tributaria para aplicar el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación. Esta facultad alcanza a las operaciones entre partes vinculadas y las operaciones realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Además, se hace mención que el alcance de la norma de precios de transferencia es aplicable a la ley del impuesto general a las ventas, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución.

1.2.2.2 Los cambios producidos por el Reglamento de la Ley N° 27356 (Decreto Supremo N° 045-2001-EF)⁶.-

Se incorporan a través del Decreto Supremo N° 045-2001-EF, norma reglamentaria de la Ley N° 27356, algunos criterios de vinculación en el Artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se agregan los Artículos 19°-A y 19°-B correspondientes al valor de mercado de los servicios y los métodos de valoración, respectivamente.

Se incorpora en el primer párrafo del Artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta la prestación de servicios, lo que implica que la regla general de valor de mercado también es aplicable a los servicios que se pacten entre las partes a cualquier título, en caso hubiera una sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT realizará el ajuste tanto para el transferente como para el adquirente.

En particular, sobre el enunciado “a cualquier título” nos lleva a reflexionar si podrá aplicarse la regla de valor de mercado a las prestaciones de servicios a título gratuito y cuál sería su incidencia si se tratara de una operación entre partes vinculadas. Se desarrollará este punto en la parte de ajustes de la presente tesis.

1.2.3 Normas del Impuesto a la Renta vigentes desde el 01 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2012.-

⁶ Publicado el 16 de marzo de 2001.

1.2.3.1 Decreto Legislativo N° 945⁷, se incorpora el Artículo 32°-A al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, estructurándose el régimen de precios de transferencia que ahora conocemos pero con diversos cambios surgidos desde la fecha de vigencia del decreto legislativo.

Con la incorporación del Artículo 32°-A, se establece y se regulan varios aspectos de la norma de precios de transferencia, como la incorporación del ámbito de aplicación, de criterios de vinculación, el efecto de los ajustes y su alcance bilateral, métodos de valoración, obligaciones formales, se establece que el acuerdo anticipado de precios es sobre el alcance de las operaciones internacionales, se reconoce a las guías de la OCDE⁸ como fuente de interpretación, se regula la no aplicabilidad de la presunción de intereses del Artículo 26° y de las normas sobre valor mínimo de exportaciones y valor máximo de importaciones del Artículo 64° de la ley del impuesto a la renta cuando las operaciones que se realicen sean entre partes vinculadas, en cuyo caso se aplicará la norma de precios de transferencia

Se estableció expresamente que las normas sobre presunción de intereses en caso de préstamos, establecidos en el Artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, no son de aplicación en las operaciones de préstamos entre partes vinculadas, las que se sujetarán a la norma de precios de transferencia establecida en los Artículos 32° y 32° A de la indica ley.

En particular, se regula el ámbito de aplicación mencionando que la norma de precios de transferencia será de aplicación cuando la valoración convenida entre las partes conlleva a la determinación de un menor impuesto a la renta en el país, pero además precisa que la norma se aplicará en todo caso, a) cuando se trate de operaciones internacionales entre dos o más países o jurisdicciones distintas, b) en operaciones nacionales, cuando alguna de las partes sea un contribuyente inafecto, exonerado, esté bajo un régimen diferenciado, o haya suscrito un convenio de estabilidad con el Estado, salvo contribuyentes del Sector Público Nacional y c) tratándose de operaciones nacionales una de las partes haya obtenido pérdida en los últimos seis (6) ejercicios gravables.

⁷ Publicado el 23 de diciembre de 2003, vigente desde el 01 de enero de 2004

⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Con respecto al tema en cuestión y que es el que se abordará para el desarrollo de la tesis, se menciona que el ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente⁹, cuando ambos estén domiciliados o constituidos en el país; así mismo se menciona que a la luz de la celebración de un Convenio para evitar doble imposición cuando se produzca un ajuste en el país del sujeto no domiciliado, es posible que el sujeto domiciliado realice el ajuste respectivo siempre que esté permitido según las normas del propio Convenio y el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria peruana.

Cabe mencionar que en la exposición de motivos¹⁰ se pone de manifiesto, en el desarrollo de la propuesta normativa, la aplicación bilateral del ajuste, a continuación se indica el texto:

Las transacciones realizadas entre partes vinculadas originan un efecto dual, es decir, una consecuencia en un sentido en una de las partes y en otro sentido en la otra. Esa dualidad se manifiesta, por ejemplo, en que lo que es ingreso para una de las partes, es gasto o costo para la otra o lo que es activo para una, será pasivo para la otra.

En general, las operaciones entre partes vinculadas pueden originar de manera conjunta que lo dejado de pagar por uno de ellos por aplicación incorrecta del valor de mercado sea corregido por el otro, no materializándose en dicho caso perjuicio fiscal alguno; sin embargo, de producirse eventualmente un perjuicio fiscal deberá evaluarse los ajustes correspondientes para corregir el citado perjuicio.

De lo descrito, se puede inferir que el legislador concibió la aplicación del ajuste sólo cuando existiera perjuicio fiscal producto del impuesto dejado de pagar por una de las partes, sin embargo cuando se promulgó el decreto legislativo N° 945 no se precisó que el ajuste positivo será el que cause perjuicio fiscal, ya que el ámbito de aplicación no hace limitación alguna por lo que se puede inferir que incluso se produzca el ajuste aún cuando este sea negativo. Como se indicara en el desarrollo del principio de libre competencia el ajuste no se debe realizar por el simple hecho de tratarse de operaciones entre partes vinculadas, sino porque el valor de la transacción no sea uno como si se

⁹ De acuerdo a la Ley N° 27356, en uno de los últimos párrafos del Artículo 32° señalaba que el ajuste surte efecto únicamente para el transferente. Se aprecia un cambio considerando que el ajuste en para ambas partes

¹⁰ Exposición de motivos del decreto legislativo N° 945.

tratara de partes independientes y exista evidencia de un menor pago de impuesto en el país lo que ocasiona un perjuicio fiscal.

Mediante el Decreto Supremo N° 134-2004-EF¹¹ se realizan modificaciones al reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando los cambios introducidos en el Decreto Legislativo N° 945 era necesario regular algunos conceptos de valor de mercado, como el valor de las acciones, de las remuneraciones y bienes rematados.

1.2.3.2 Decreto Supremo N° 190-2005-EF¹², se incorpora el capítulo XIX del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a Precios de Transferencia

Se incorpora en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta el capítulo referido a la norma de precios de transferencia, con respecto al ámbito de aplicación se señala lo siguiente:

a) Las normas de precios de transferencia se aplicarán en los siguientes casos:

1) *Cuando la valoración convenida por las partes determine, en el país y en el ejercicio gravable respectivo, un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado [cursivas añadidas].*

Ocasionan una menor determinación del Impuesto, entre otros, la comprobación del diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar.

2) Cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del Artículo 32-A de la Ley.

La pérdida tributaria a que se refiere el numeral 3) del inciso a) del Artículo 32-A de la Ley, es la que resulta de las actividades comprendidas en el Artículo 28 de la Ley, que se haya generado en cualquiera de los últimos seis (6) ejercicios gravables cuyo plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto ya hubiera vencido.

¹¹ Publicado el 05 de octubre de 2004 y vigente desde el 06 de octubre del 2004 hasta el 31 de diciembre de 2012.

¹² Publicado el 31 de diciembre de 2005, vigente el 01 de enero del 2006 hasta el 31 de diciembre de 2012

3) *En transacciones celebradas a título oneroso o gratuito, incluyendo las que corresponden a la cesión gratuita de bienes muebles a que se refiere el inciso h) del Artículo 28 de la Ley [cursivas añadidas].*

En el texto de la norma se hace mención expresa al perjuicio fiscal, esto fue indicado en la exposición de motivos del decreto legislativo N° 945 y además se coloca expresamente en el ámbito de aplicación las operaciones a título gratuito.

Adicionalmente, se desarrolla la aplicación del ajuste primario: unilateral y bilateral, el ajuste correlativo y ajuste secundario, estos también fueron tratados en la exposición de motivos del decreto legislativo N° 945.

Se desarrollará a mayor profundidad el tema del ajuste en el punto de “Los Ajustes de Precios de transferencia y el alcance de la definición del perjuicio fiscal en la legislación peruana”, por ahora sólo se mencionará el contenido de la norma y los principales cambios en relación a los ajustes

Así, se regula el análisis de comparabilidad los métodos de valoración, el rango intercuartil, el rango de precios, los acuerdos anticipados de precios, documentación para respaldar los precios, la información que debe contener el Estudio Técnico de Precios de Transferencia y la formalidad de los acuerdos anticipados de precios.

1.2.4 Normas del Impuesto a la Renta vigentes desde el 01 de enero de 2013.-

Se realizan cambios significativos, en relación a las normas antes descritas, porque se precisa que los ajustes a los valores pactados sólo aplicarán cuando exista un perjuicio fiscal, se incorpora el sexto método y se realizan precisiones en cuanto a las formalidades, así mismo se incorpora el tratamiento a seguir cuando se pacten operaciones a título gratuito entre sujetos domiciliados y entre un sujeto domiciliado con otro sujeto no domiciliado.

1.2.4.1 Decreto Legislativo N° 1112¹³, se incorporan cambios en el Artículo 32° A de la Ley del Impuesto a la Renta

En virtud de las facultades concedidas al ejecutivo, se modifica el ámbito de aplicación señalando que las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, de este modo se deja de lado la problemática que existía en relación al alcance de la norma con respecto a las operaciones con países o territorios de baja o nula imposición.

Asimismo, en el primer párrafo del inciso c) del Artículo 32° A se enuncia que el ajuste al valor convenido sólo procederá cuando determinase en el país un menor impuesto a la renta en el país. Por lo que en la medida que no exista un perjuicio al fisco no procederá ajuste alguno por aplicación de la norma de precios de transferencia.

En la exposición de motivos se enuncia un problema en relación al ámbito de aplicación de la norma de precios de transferencia en el caso de rentas presuntas, de rentas fictas o de reglas especiales sobre valoración de transacciones¹⁴

En particular, se propone modificar los incisos a), b) y d) del Artículo 23°, y h) del Artículo 28°, así como el Artículo 26° y 64° (operaciones de importación y exportación) de la ley, a fin de señalar que las presunciones referidas en estos artículos cuando se refiere a transacciones entre partes vinculadas se aplicará la norma de precios de transferencia.

En relación a los ajustes, se señala que tratándose de rentas no imputables al criterio del devengo, se observarán las siguientes disposiciones:

- a) Tratándose de transacciones a título oneroso, el ajuste por la parte proporcional no percibida a la fecha en que se debía efectuar el único o último pago, según corresponda, será imputado a dicha fecha.
- b) Tratándose de transacciones a título gratuito, el ajuste se imputará:

¹³ Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 de junio del 2012, vigente desde el 01 de enero 2013.

¹⁴ Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1112

- Al periodo o periodos en que se habría devengado el ingreso si se hubiera pactado contraprestación, cuando se trate de rentas de sujetos domiciliados en el país.
- Al periodo o periodos en que se habría devengado el gasto, aún cuando éste no hubiese sido deducible, si se hubiese pactado contraprestación, en el caso de rentas de sujetos no domiciliados.

De otro lado, se precisa que el ajuste al valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, esto en aplicación del ajuste bilateral.

Adicionalmente, se advierte que el ajuste al valor asignado tratándose de sujetos no domiciliados procederá cuando se trate de rentas de fuente peruana, o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.

De esta manera, de tratarse de una operación a título gratuito entre partes vinculadas en la que interviene un sujeto domiciliado (contribuyente en Perú) y un sujeto no domiciliado, operación que es materia de análisis de esta tesis, se vale de una ficción para valorizar la operación con la finalidad de que el sujeto domiciliado realice la retención, de tratarse de una renta de fuente peruana. La exposición de motivos no menciona el análisis del perjuicio fiscal con respecto a estas transacciones sólo se ha limitado a señalar el momento en que debe efectuarse el abono al fisco.

1.2.4.2 Decreto Legislativo N° 1124¹⁵, se incorporan modificaciones en relación a los ajustes, a la responsabilidad solidaria, al acuerdo anticipado de precios, al ajuste bilateral a la luz de un convenio para evitar doble imposición y las obligaciones formales.

Mediante este decreto se ha vuelto a modificar el artículo 32°-A inciso c) de la LIR, a fin de indicar que cuando se refleje un menor impuesto en el país, la SUNAT podrá ajustar el valor convenido cuando éste incide en la determinación de un mayor impuesto en el país del que correspondería a transacciones con otras partes vinculadas, eliminando de este modo lo que señalaba la norma anterior en la parte referida a que la norma de precios de transferencia sólo es aplicable “entre las partes intervinientes”.

¹⁵ Decreto Legislativo N° 1124, publicado el 23 de julio 2012, vigente desde el 01 de enero 2013.

De otro lado, se establece que tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste de Precios de Transferencia, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.

En relación a los Convenios para evitar Doble Imposición, el ajuste que se realice en otro país, por aplicación de la metodología de Precios de Transferencia, será permitido siempre que sea aceptado por la Administración Tributaria, una vez aceptado el ajuste correlativo se procederá a realizar la rectificatoria de la declaración jurada aún cuando este implique un menor pago de Impuesto a la Renta en el país.

Asimismo, con respecto a las obligaciones formales, los sujetos que estén obligados a presentar la Declaración Informativa y el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, sólo efectuarán tal obligación respecto de aquellas transacciones que generen rentas gravadas y/o costos o gastos deducibles.

Sobre los acuerdos Anticipados de Precios, se permite que la Administración Tributaria también celebre acuerdos con sujetos domiciliados y no únicamente con sujetos no domiciliados, así como con otras Administraciones Tributarias de otros países.

1.3 Ámbito de aplicación de la Norma de Precios de Transferencia.-

En concordancia con lo señalado en el punto 1.2 sobre la evolución de la norma de precios de transferencia, creo importante presentar un cuadro que permita vislumbrar los cambios introducidos en el ámbito de aplicación hasta llegar al actual régimen normativo.

Tabla 1. 1

Cuadro comparativo de la evolución del ámbito de aplicación de la norma de precios de transferencia desde el 2004 hasta la actualidad.

Decreto Legislativo N° 945 2004-2012	Decreto Legislativo N° 1112¹⁶	Decreto Legislativo N° 1124 2013-hacia adelante
---	---	--

¹⁶ Sustituido por el decreto legislativo N° 1124

<p>Artículo 32°-A.- En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:</p> <p>a) Ámbito de aplicación</p> <p>Las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. En todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:</p> <p>1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.</p> <p>2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.</p> <p>3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.</p> <p>Las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. No son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.</p>	<p>Artículo 32°-A.- En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:</p> <p>a) Ámbito de aplicación</p> <p>Las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.</p> <p>Las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación. No son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.</p>	<p>Artículo 32°-A.- En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:</p> <p>a) Ámbito de aplicación</p> <p>Las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.</p> <p>DEROGADO</p>
--	--	--

Como se puede observar durante el periodo de 2004 a 2012, la norma en el primer párrafo señala que se ajustará la transacción siempre que haya un menor impuesto a la

renta en el país, pero luego señala (...) “en todo caso resultará de aplicación...(...)” y coloca tres supuestos, recalcando que en estos tres supuestos obligatoriamente se aplicará la norma de precios de transferencia así no haya un menor pago de impuesto a la renta en el país, lo que implicaría que el ajuste se realizaría aunque no exista perjuicio fiscal.

Así, podría haber una incorrecta interpretación considerando que el objetivo de la norma de precios de transferencia es resguardar que las operaciones entre partes vinculadas no originen un perjuicio fiscal, producto del menor pago del impuesto a la renta en una jurisdicción determinada, por lo que acorde con la premisa principal del ámbito de aplicación, el ajuste tributario sólo debería proceder cuando se detecte un menor pago de impuesto, caso contrario no se generaría un perjuicio fiscal.

De este modo, se menciona un ejemplo donde se verifica la manipulación manifiesta de precios intercompany y con ello, perjuicio directo para la recaudación:, es aquel en donde una empresa que cuenta con pérdidas arrastrables, perteneciente a un grupo económico, factura a otras empresas del mismo grupo, las cuales generan renta, cantidades considerablemente sobrevaluadas. (...) Igual efecto se produce cuando se cuenta con una empresa del exterior que factura al grupo de empresas peruanas, deslocalizando las rentas hacia países o territorios de baja imposición. Siendo estos casos típicos de manipulación de precios de transferencia. (Fernández Origgi, 2008, pp.219-220)

En concordancia con lo señalado, cabría la posibilidad incluso que el ámbito de aplicación de la norma alcance a las operaciones en las que se produzca un ajuste en negativo, lo que crea una inseguridad jurídica, en tanto que la norma de precios de transferencia se refiere a evitar la erosión de la recaudación por el fenómeno de manipulación de precios intercompañías.

Al respecto, en el Artículo 108° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 190-2005-EF) se señala lo siguiente:

a) Las normas de precios de transferencia se aplicarán en los siguientes casos:

1) Cuando la valoración convenida por las partes determine, en el país y en el ejercicio gravable respectivo, un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado.

Ocasionan una menor determinación del Impuesto, entre otros, la comprobación del diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar.

2) Cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del Artículo 32-A de la Ley.

La pérdida tributaria a que se refiere el numeral 3) del inciso a) del Artículo 32°-A de la Ley, es la que resulta de las actividades comprendidas en el Artículo 28° de la Ley, que se haya generado en cualquiera de los últimos seis (6) ejercicios gravables cuyo plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto ya hubiera vencido.

3) En transacciones celebradas a título oneroso o gratuito, incluyendo las que corresponden a la cesión gratuita de bienes muebles a que se refiere el inciso h) del Artículo 28° de la Ley.

Lo advertido en el Artículo 108° del reglamento debía entenderse que existía una norma general en relación al ámbito de aplicación y esta era que los ajustes por aplicación de la norma de precios se aplicarán cuando exista un menor pago de impuesto a la renta en el país, ya sea por el diferimiento de las rentas o por la generación de mayores pérdidas de las que podría obtener, ocasionando de este modo un perjuicio fiscal.

No obstante, entendemos que el resto de los supuestos también deben cumplir con la norma general y que en todo caso aun cuando se trate de supuestos especiales (Muñoz, 2006, pp. 16-17).

Sin embargo, el tema queda relativamente zanjado con la dación del Decreto Legislativo N° 1112 y 1124, en los que se precisa que los ajustes en aplicación de la norma de precios de transferencia sólo tendrán efecto en la medida que se trate de un perjuicio fiscal que implique el menor pago del Impuesto a la Renta en el país o si incide en el mayor pago de un impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.

Es así, que se corrige en parte los errores presentados en el Decreto Legislativo N° 945 y que han sido materia de exposición en los párrafos precedentes.

1.4. Conclusiones Parciales

- El principio de libre competencia el principio de libre concurrencia o libre competencia tiene como objetivo verificar que el precio de la operación entre

partes vinculadas se haya pactado a valor de mercado, como si se tratara de una transacción entre partes independientes, mediante la aplicación de métodos y análisis de comparabilidad.

- La norma de precios de transferencia empezó a tomar forma a raíz de la Ley N° 27356, dando contenido a los métodos de valoración señalados en las Directrices del Modelo OCDE, es así que menciona que la Administración Tributaria aplicará el método de valoración que resulte más conveniente para reflejar la realidad económica de la operación, estos métodos serían el precio de reventa y el costo incrementado.
- Con la incorporación del Decreto Legislativo N° 945, se dio una estructura real a la norma de precios de transferencia, incorporando en la Ley del Impuesto a la Renta el Artículo 32° A, considerando que antes sólo existía una remisión en el Artículo 32°. Es así que se reconoce un ámbito de aplicación y se menciona que las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un menor pago de impuesto a la Renta en el país, el tratamiento de partes vinculadas, el tratamiento de los ajustes, la descripción de los métodos, la incorporación del acuerdo anticipado de precios entre la Administración y los contribuyentes domiciliados y finalmente las regulaciones formales.
- Se insta en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a través del Decreto Supremo N° 190-2005 EF, un capítulo exclusivamente relacionado al régimen de precios de transferencia, en donde se regulan los aspectos señalados en el Artículo 32°-A de la Ley. Se hace indicación expresa que las transacciones a título gratuito u oneroso se encuentran comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la norma de precios de transferencia.
- Posteriormente con la incorporación de los Decretos Legislativos N° 1112, 1120 y 1124, se hicieron cambios en relación al ámbito de aplicación y en materia de ajuste, zanjando de esta manera el problema que se estaba suscitando en relación al perjuicio fiscal y los tres supuestos adicionales incorporados en el Decreto Legislativo N° 945 permitiendo de este modo que así no hubiera perjuicio fiscal se realizaran los ajustes respectivos aunque este fuera negativo.

- En relación al tema materia de investigación, se regula en los ajustes las operaciones a título gratuito prestadas por un sujeto no domiciliado a un sujeto domiciliado, para darle la calidad de una operación en la que habría devengado un gasto y como si se hubiere pactado contraprestación, esto con la finalidad de valorar la operación y se realice el abono del impuesto por el monto equivale por parte del responsable que hubiese tenido la calidad de agente de retención; considerando que se trata de una renta de fuente peruana para el sujeto no domiciliado.



CAPÍTULO II: AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y OPERACIONES GRATUITAS

En el presente capítulo se expondrán los problemas suscitados en los servicios que se pactan a título gratuito entre partes vinculadas, entre un sujeto domiciliado y no domiciliado.

Se abordará una explicación de cada uno de los problemas presentados en el desarrollo del trabajo de investigación como la explicación de los ajustes de precios de transferencia, las operaciones gratuitas y sus implicancias en el régimen de precios de transferencia, el problema de suscitado en aplicación del Artículo 76° y 47° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el alcance de la responsabilidad en aquel que hubiera tenido la calidad de agente de retención y la problemática del ajuste bilateral considerando la suscripción de un Convenio para Evitar Doble Imposición.

2.1 Los ajustes de precios de transferencia

A continuación se muestra lo siguiente:

Tabla 2. 1

Cuadro comparativo de la evolución de la norma en lo que respecta a los ajustes desde el 2004 hasta la actualidad.

Decreto Legislativo N° 945 2004-2012	Decreto Legislativo N° 1112¹⁷	Decreto Legislativo N° 1124 2013-hacia adelante
<p>c) Ajustes</p> <p>El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que éstos se encuentren domiciliados o constituidos en el país.</p> <p>El ajuste por aplicación de la valoración de mercado se</p>	<p>c) Ajustes</p> <p>Sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando éste determinase en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.</p> <p>A fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el</p>	<p>c) Ajustes</p> <p>Sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia. La SUNAT podrá ajustar el valor convenido aun cuando no se cumpla con el supuesto anterior, si dicho ajuste incide en la determinación de un</p>

¹⁷ Sustituido por el decreto legislativo N° 1124

Decreto Legislativo N° 945 2004-2012	Decreto Legislativo N° 1112 ¹⁷	Decreto Legislativo N° 1124 2013-hacia adelante
<p>imputará al ejercicio gravable en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas o con residentes en países o territorios de baja o nula imposición.</p> <p>Cuando de conformidad con lo establecido en un Convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el Convenio, realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país; y, siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio Convenio y el mismo sea aceptado por la Administración Tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.</p>	<p>efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones -según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento de aplicar el método respectivo- genera para el Impuesto a la Renta de las partes intervinientes.</p> <p>El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente. Tratándose de sujetos no domiciliados, lo dispuesto en este párrafo sólo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.</p> <p>El ajuste que se efectúe en virtud del presente inciso se imputará al período que corresponda conforme a las reglas de imputación previstas en esta ley. Sin embargo, cuando bajo dichas reglas el ajuste no se pueda imputar a un período determinado por no ser posible que se produzca la condición necesaria para ello, el ajuste se imputará en cada período en que se imputase la renta o el gasto del valor convenido, en forma proporcional a dicha imputación. Tratándose de rentas que no sean imputables al devengo, se deberá observar además las siguientes disposiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tratándose de transacciones a título oneroso, el ajuste por la parte proporcional no percibida a la fecha en que se debía efectuar el único o último pago, según corresponda, será imputado a dicha fecha. 2. Tratándose de transacciones a título gratuito, el ajuste se imputará: <ol style="list-style-type: none"> 2.1. Al período o períodos en que se habría devengado el ingreso si se hubiera pactado contraprestación, cuando se trate 	<p>mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.</p> <p>A fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones -según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento de aplicar el método respectivo- genera para el Impuesto a la Renta.</p> <p>El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente. Tratándose de sujetos no domiciliados, lo dispuesto en este párrafo sólo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.</p> <p>El ajuste que se efectúe en virtud del presente inciso se imputará al período que corresponda conforme a las reglas de imputación previstas en esta ley. Sin embargo, cuando bajo dichas reglas el ajuste no se pueda imputar a un período determinado por no ser posible que se produzca la condición necesaria para ello, el ajuste se imputará en cada período en que se imputase la renta o el gasto del valor convenido, en forma proporcional a dicha imputación. Tratándose de rentas que no sean imputables al devengo, se deberá observar además las siguientes disposiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tratándose de transacciones a título oneroso, el ajuste por la parte proporcional no percibida a la fecha en que se debía efectuar el único o último pago, según corresponda, será imputado a dicha fecha.

Decreto Legislativo N° 945 2004-2012	Decreto Legislativo N° 1112 ¹⁷	Decreto Legislativo N° 1124 2013-hacia adelante
	<p>de rentas de sujetos domiciliados en el país.</p> <p>2.2. Al período o períodos en que se habría devengado el gasto -aún cuando éste no hubiese sido deducible- si se hubiera pactado contraprestación, en el caso de rentas de sujetos no domiciliados.</p> <p>Tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el referido ajuste, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.</p> <p>Cuando de conformidad con lo establecido en un convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el convenio realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país, y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la administración tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente, aun cuando con dicho ajuste se determine un menor impuesto en el país. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.</p>	<p>2. Tratándose de transacciones a título gratuito, el ajuste se imputará:</p> <p>2.1. Al período o períodos en que se habría devengado el ingreso si se hubiera pactado contraprestación, cuando se trate de rentas de sujetos domiciliados en el país.</p> <p>2.2. Al período o períodos en que se habría devengado el gasto -aún cuando éste no hubiese sido deducible- si se hubiera pactado contraprestación, en el caso de rentas de sujetos no domiciliados.</p> <p>Tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el referido ajuste, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.</p> <p>Cuando de conformidad con lo establecido en un convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el convenio realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país, y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la administración tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente, aun cuando con dicho ajuste se determine un menor impuesto en el país. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.</p>

2.1.1 Problemática presentada en la norma de ajuste por Precios de Transferencia

En concordancia, con la definición realizada del concepto de libre competencia en la parte 1 del capítulo I, las operaciones que se realicen entre partes vinculadas serán sometidas a la norma de precios de transferencia a fin de verificar si dichas operaciones han sido realizadas a valor de mercado como si se tratara entre partes independientes y en caso existiera un menor impuesto en el país procederá a realizarse el ajuste respectivo.

A raíz de los cambios normativos introducidos mediante el Decreto Legislativo N° 945, se estableció el ámbito de aplicación de la norma pero con cierta deficiencia, ocasionando una inseguridad jurídica entre los contribuyentes, porque se mencionaba que la norma de precios de transferencia se aplicaba cuando el pago del impuesto a la renta hubiera sido menor al que hubiera correspondido en aplicación del valor de mercado.

Nótese, que de lo expuesto es preciso partir que el concepto general sobre el régimen de precios de transferencia se refiere a la aplicación de la regla de valor de mercado a las operaciones entre partes vinculadas; como se indicara la norma de precios de transferencia es aplicable no sólo a las operaciones internacionales, sino también en las operaciones nacionales.

De otro lado, se añade que la norma será aplicable en cualquier caso a las operaciones internacionales, a los contribuyentes en regímenes especiales de exoneración o cuando siendo operaciones nacionales una de las partes tuviera pérdida durante seis (6) años consecutivos.

Siendo esto así, queda claro que aun no existiendo un menor pago de impuesto a la renta en el país la norma de precios de transferencia se aplicará a las condiciones señaladas en el numeral 1, 2 y 3 del Artículo 32° A (Decreto Legislativo N° 945) de la ley del impuesto a la renta contenida en el cuerpo normativo vigente hasta el 31 de diciembre de 2012.

Muñoz Salgado, (2006) considerando algunas reflexiones en torno a los ajustes de precios de transferencia señala:

En tal caso, es evidente que así no existiese un perjuicio fiscal en el que la recaudación se vea afectada por un menor ingreso a las arcas del Estado, y aunque existiese un ajuste en negativo, como lo señalara la propia administración tributaria, de igual forma se deberá realizar el ajuste (pp. 21-23)

De otro lado, a través del Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000, se consulta a la Administración Tributaria ¿si la aplicación del ajuste se realizará sólo en la medida que se cause perjuicio al interés fiscal?

Sobre el particular, la Administración Tributaria señala que como regla general los ajustes a valor de mercado se efectuarán cuando se determine un menor Impuesto a la Renta en el Perú y que a continuación la norma emplea la expresión “en todo caso”, para señalar que estos supuestos no tienen dependencia con la norma general, además concluye que los ajustes se aplicarán a los supuestos 1), 2) y 3) sin que se haya determinado un menor Impuesto a la Renta (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, SUNAT, 2007, párr. 3)

Ahora bien, con lo advertido queda claro que las operaciones realizadas con partes vinculadas que se encuentran en el alcance de los supuestos 1), 2) y 3) y por las que no se realizó ajuste alguno durante los ejercicios de 2004 a 2012 podrían ser objetadas por la Administración Tributaria durante un proceso de fiscalización, creando así una inseguridad jurídica para el contribuyente durante los años no prescritos.

Asimismo, el Artículo 109^{o18} del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señalaba el tratamiento a seguir con respecto al ajuste unilateral y bilateral. Para ambos casos el ajuste sólo surtía efecto para el sujeto o los sujetos, domiciliados en el país.

En cuanto al ajuste bilateral, los resultados provenientes del ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia, no modificarán la base imponible de los pagos a cuenta del contribuyente.

Así, en relación al ajuste correlativo se mencionaba que este sólo aplicará a la luz de la suscripción de un Convenio Internacional para evitar doble imposición, más no se mencionaba que tratamiento debía seguirse cuando era una operación internacional en la que no existía un Convenio para evitar la doble imposición (CDI).

Con lo señalado, queda evidenciado que hasta el 31 de diciembre de 2012 no había forma de aplicar un ajuste bilateral cuando se trataba de operaciones

¹⁸ Vigente hasta el 31 de diciembre de 2012

internacionales con países con los que no se tuviera un Convenio para evitar doble imposición.

La problemática planteada por el legislador en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N°1112 y 1124° fueron las siguientes:

(...)Es así, que en aras de maximizar en beneficio económico del grupo¹⁹, los precios pueden ser establecidos de tal forma que se trasladen las ganancias de unas empresas a otras, reduciendo o incluso eliminando las ganancias de las primeras e incrementando las ganancias de las segundas.

(...) así la OCDE reconoce que las normas de precios de transferencia pueden ser utilizadas *para luchar contra el fraude y la elusión fiscal* [cursivas añadidas]. Ello implicaría que un país podría incorporar tales normas con un carácter meramente antielusivo.

Un segundo problema, en relación a los ajustes [es el referido a los que surten efectos sólo a sujetos domiciliados considerando que el Perú no puede ajustar los precios que afectan la determinación de un impuesto en el exterior, sin embargo considerando que los no domiciliados tributan por sus rentas de fuente peruana, se plantea como solución que los ajustes apliquen tanto para sujetos domiciliados y para sujetos no domiciliados respecto de las rentas de fuente peruana] o deducciones para la determinación de su Impuesto en el país.

Un tercer problema, es sobre la imputación de los ajustes. El segundo párrafo del inciso c) del Artículo 32° de la Ley establece que el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia se imputará al ejercicio gravable en el que se realizaron las operaciones, párrafo que debe ser eliminado debido a que las normas de precios de transferencia en el Perú existen para evitar que a través de valoraciones que no respondan al principio de plena competencia se eluda el pago del impuesto en el país. *Se trata, por tanto, de corregir tales valoraciones, pero en ningún caso de cambiar las reglas de imputación previstas en la Ley* [cursivas añadidas]. Sin embargo, resulta procedente establecer reglas especiales de imputación únicamente por causas razonables.

¹⁹ El legislador hizo referencia a lo siguiente: “las normas de precios de transferencia se sustentan en que las transacciones entre empresas vinculadas no necesariamente se pactan a valores de mercado, toda vez que los precios de tales transacciones no se fijan por las fuerzas de mercado y pueden ser fijados a los intereses del grupo económico que puedan no coincidir con los intereses que tendría cada empresa si fuera ajena a tal grupo”

Sobre la problemática expuesta se debe rescatar lo siguiente, primero que el legislador advierte que las normas de precios de transferencia son usadas para combatir el fraude y la elusión fiscal, segundo punto importante es que las valoraciones en ningún caso deben cambiar las reglas de imputación. Dejo estos temas planteados porque serán fundamento importante para sentar posiciones frente a los ajustes en operaciones realizadas a título gratuito que se desarrollará más adelante.

No obstante, este problema queda zanjado, aparentemente, con la entrada en vigencia de los Decretos Legislativos N° 1112 y 1124, a continuación se describe textualmente un fragmento de la norma:

Las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

c) Ajustes

Sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.

(...)

El ajuste al valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente. Tratándose de sujetos no domiciliados, lo dispuesto en este párrafo sólo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.

De este modo, se precisa que en relación al ámbito de aplicación, el ajuste al valor convenido sólo aplicará en la medida que se determine un menor Impuesto a la Renta por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Nótese, que el Decreto Legislativo N° 1124, introduce un cambio señalando que SUNAT podrá realizar el ajuste correspondiente aún cuando no existiendo un menor impuesto a la renta en el país, si dicho ajuste incide en un mayor impuesto en el país respecto de otras transacciones con vinculadas. Lo señalado intenta perseguir las

operaciones entre vinculados que existan detrás de operaciones entre un sujeto vinculado a la primera operación y un tercero independiente.

Adicionalmente, que el cuarto párrafo del inciso c) del Artículo 32°A, indica que tratándose de reglas que no sean imputables al devengo y en referencia a las operaciones a título gratuito el ajuste se imputará al periodo o periodos en que se habría devengado el gasto – aún cuando no hubiese sido deducible – si se hubiera pactado contraprestación, en el caso de rentas con sujetos no domiciliados, y además agrega la norma que el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente será quien tenga la calidad de agente de retención.

De lo anterior, aparece un problema mayor, en relación a las operaciones gratuitas entre un sujeto domiciliado y otro sujeto no domiciliado descritas en el inciso c) del Artículo 32°-A de la Ley, el legislador consideró que era necesario regular el momento para efectuar la retención en una operación gratuita, a cargo del sujeto domiciliado, considerando el alcance del artículo 76° de la ley del impuesto a la renta, por lo que se debía tratar dicha operación como si el gasto se hubiera devengado, como si hubiera contraprestación aunque esto no hubiera sido deducible.

Por lo expuesto, en una operación a título gratuito entre un sujeto domiciliado y no domiciliado procederá el ajuste aún cuando no exista un perjuicio fiscal, ya que se precisa en la norma “aunque esto no hubiera sido deducible”, eso quiere decir que si lo hubiera sido aun así se aplicará el ajuste.

De otro lado, la exposición de motivos no hace mención alguna en relación al perjuicio fiscal para poder regular o explicar el problema presentado en las operaciones en las que no se pacte contraprestación o que no pueda realizarse contabilización para efectos de sustentar costo o gasto, respecto de las operaciones a título gratuito con contribuyentes no domiciliados respecto de sus rentas que pueden calificar como de fuente peruana, pues en tanto el problema y la solución para el legislador está referido a encontrar la forma de realizar la retención a estas operaciones.

Es así, que se pretende dar al Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta un alcance mayor al que corresponde, sólo para imputar la responsabilidad de la retención al sujeto domiciliado.

Ahora bien, en relación al ajuste bilateral, la norma menciona que el ajuste al no domiciliado procederá cuando se trate de rentas de fuente peruana o cuando el no domiciliado genere un costo que posteriormente afecte a su renta de fuente peruana.

En relación a lo señalado, queda claro que en una operación gratuita el efecto bilateral no podría realizarse considerando que sería poco probable que el no domiciliado quisiera reconocer el ingreso que no percibió producto del servicio prestado en forma gratuita. El problema se acrecentará cuando se trate de operaciones con países con los que el Perú tiene suscrito Convenios para evitar doble imposición. Surge la siguiente interrogante: ¿Cómo una operación en la que no se pacte contraprestación, entre un sujeto no domiciliado respecto de sus rentas de fuente peruana y otro domiciliado, afectará en el ajuste correlativo a raíz de un Convenio para evitar doble imposición?

Por lo expuesto, queda claro que el problema no ha sido totalmente resuelto, tenemos ahora una deficiencia en la norma en relación a los efectos del artículo 76°, la carga impositiva que debe afrontar quien tiene la calidad de agente de retención y la afectación a los ajustes correlativos. Sobre esto se realizará un desarrollo más adelante.

2.1.2 El alcance de la definición de perjuicio fiscal

Partimos del hecho que la naturaleza del régimen de precios de transferencia no es sancionatoria. Lo que busca es proteger la recaudación mediante la evitación de excesos de los contribuyentes por la manipulación de sus precios entre compañías.

Así, para los ejercicios no prescritos antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1112 y 1124 y considerando la postura adoptada por la Administración Tributaria en el Informe N° 157-2007-SUNAT, para los supuestos 1), 2) y 3) señalados en el inciso a) del Artículo 32° A de la Ley del Impuesto a la Renta, procederá a realizarse el ajuste aunque no exista perjuicio fiscal, esto produciría efectos contrarios al sistema tributario nacional.

En tanto, se produciría un régimen sancionatorio ilegal considerando que la Administración Tributaria lo que buscaría sería el importe de las multas e intereses, sobre una infracción inexistente y no tipificada en el Código Tributario, por cuanto no existe sanción por no realizar los ajustes aun no habiendo perjuicio fiscal (Villanueva, 2009, p. I-1)

De otro lado, se generaría un régimen ciego de valor de mercado, porque se aplicaría la regla de valor de mercado sin evaluar que efectivamente estamos frente a una operación que merezca algún ajuste.

Adicionalmente, estaríamos frente a un régimen inconstitucional:

Porque obligaría a determinados contribuyentes, los escogidos arbitrariamente por el legislador y señalados en los supuestos 1), 2) y 3) del inciso a) del Artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, a soportar la regla de valor de mercado mientras otros podrían estar fuera del alcance señalado y no ser sujetos de ajustes por no haber generado recaudación (Fernández, 2008, pp.225-227).

Así, surgen las siguientes soluciones (Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1112 y 1124) por parte del legislador:

- Una disposición que admita únicamente los ajustes positivos, más no los negativos, en tanto dicho valor determinase un menor impuesto
- Considera necesario el legislador incorporar en la Ley dos aspectos sobre la determinación del menor impuesto: primero, que este deberá ser determinado en cada transacción o conjunto de transacciones, esto es, sin considerar todas las transacciones sujetas al ámbito de aplicación del impuesto; y el segundo, que el menor Impuesto que se determinará considerará el efecto tributario en todos los sujetos intervinientes en la transacción, esto fue eliminado del Decreto Legislativo N° 1112, considerando que el perjuicio fiscal puede exceder el efecto en las partes interviniente.
- Se debe verificar el efecto que produce para el Impuesto la sobre o subvaluación de la transacción, como si esta fuera la única que hubiese realizado en el ejercicio cada parte interviniente. Así por ejemplo, el ajuste procederá si origina que:
 - El sujeto domiciliado reconozca un mayor ingreso, el cual sea a su vez para la otra parte contratante un concepto no deducible para efectos del impuesto o sea pagado por una persona no sujeta a tributación en el Perú.
 - El sujeto domiciliado reconozca un menor costo o gasto y, a su vez, sea un ingreso no gravable o exonerado o sujeto a una menor tasa en el Perú para otra parte contratante.

- El sujeto domiciliado reconozca un mayor ingreso, el cual sea gasto no deducible para el pagador de la renta.

Sobre el particular, el perjuicio fiscal para el caso de operaciones con sujetos no domiciliados está referido al menor pago del impuesto que el Estado pueda obtener respecto de las rentas de fuente peruana si hubiera habido contraprestación y para la parte domiciliada el perjuicio fiscal sería el gasto o costo que de haberlo contabilizado hubiera implicado un gasto no deducible, además se establece con fines antielusivos que el ajuste deberá ser imputado a la fecha en que se debía realizar el único o último pago, según corresponda

De acuerdo a lo expuesto en los párrafos precedentes, es necesario enfatizar cuando se puede producir un menor pago de impuesto a la renta en el país, para ello creemos necesario remitirnos al inciso a) del Artículo 109° del Reglamento (Decreto Supremo N° 258-2012-EF) de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF) y describir las condiciones que pueden generar perjuicio fiscal, entre otros:

2.1.2.1 Diferimiento de Rentas

A raíz de la modificación del Artículo 32°A de la Ley, a través de los Decretos Legislativos N° 1112 y 1124, se modificó el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 258-2012-EF) y se incorpora en el Artículo 109° del Reglamento, referido a los ajustes, una parte del contenido del Artículo 108°, referido al ámbito de aplicación de la norma de precios de transferencia

Así, cabe señalar que durante un proceso de fiscalización en que la Administración Tributaria compruebe que se realizó un diferimiento de rentas y una operación con un sujeto vinculado, se aplicará el ajuste de acuerdo a la norma de precios de transferencia y con la aplicación de las sanciones respectivas.

Se produce perjuicio fiscal, cuando al recomponer la base se detecta respecto de domiciliados que han disminuido ingresos, aumentado gastos o costos, según cada caso y respecto de sujetos no domiciliados, cuando producto de los ajustes se debe aumentar la base para las retenciones o disminuirla, o cuando se debe disminuir los costos computables.

2.1.2.2 Determinación de mayores pérdidas de las que hubiera correspondido declarar

Asimismo, la norma menciona que ocasiona una menor determinación del Impuesto la determinación de mayores pérdidas.

De esto modo, el contribuyente que hubiera determinado y declarado pérdidas tributarias cuando en realidad le correspondía declarar un menor pérdida y probablemente un tributo por pagar estaría dentro del campo de aplicación de la norma de precios de transferencia.

Al igual que en el caso anterior, la comprobación de la pérdida generada en forma indebida sólo es posible mediante la actuación de la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización al que sea sometido el contribuyente.

Así, se concibe el menor Impuesto a la Renta en el país cuando el resultado de cada una de las transacciones no produce un efecto nulo.

A continuación se exponen algunos casos en los que se puede generar un menor Impuesto a la Renta en el país, considerando que el resultado no es nulo²⁰:

- Empresa A, que presta los servicios a empresa B, pero A se encuentra sujeta a un régimen de exoneración o con una tasa reducida. Ambas empresas son domiciliadas.
- Empresa domiciliada A, que paga regalías a una empresa no domiciliada B, suponiendo que el ingreso del no domiciliado fuera mayor implicaría que el sujeto domiciliado considere un mayor gasto, bajo esta operación no es posible efectuar ajuste alguno considerando que implicaría el reconocimiento de un mayor gasto, podría ser un ajuste en negativo. Esta operación tampoco era posible efectuar durante el ejercicio 2004 a 2012 porque el ajuste sólo era unilateral para el sujeto domiciliado.

²⁰ Se entiende que el resultado no es nulo cuando producto del ajuste no se produce un perjuicio fiscal, por ejemplo, si una empresa "A" domiciliada presta un servicio a una empresa "B" domiciliada, pero por aplicación del ajuste de acuerdo a las normas de precios de transferencia se determina que los servicios prestados por A estaban subvaluados por tanto, al realizar el ajuste en A implicará que B tendrá que corregir y producto de ello se originará un mayor gasto, considerando que ambas empresas tributan sobre la tasa del 28%, implicará que el ajuste no produce perjuicio fiscal, ya que lo que una pagará producto de la ajuste la otra lo deducirá.

- Empresa domiciliada A recibe servicios de asistencia técnica de empresa no domiciliada B, consideremos que no se aplica la tasa diferenciada y que el valor de la operación por precios de transferencia aumenta, además el gasto no podría ser deducible para la empresa A porque tal vez no cumplió con la bancarización, por lo que el efecto en este caso no sería nulo
- Si empresa “A” domiciliada, recibe un préstamo de empresa “B” no domiciliada, y por aplicación de la norma de precios de transferencia se la operación se encuentra subvaluada, para el ejercicio 2015 aplicaría un ajuste considerando que la tasa del Impuesto a la Renta es 28% y la tasa del sujeto no domiciliado (no hay CDI²¹)

Finalmente, con los cambios incorporados por el Decreto Legislativo N° 1112 y 1124 vigentes desde el 01 de enero de 2013, se precisa que el ajuste sólo procederá cuando suponga un menor pago de impuesto a la renta en el país y que la Administración Tributaria tendrá la potestad de realizar el ajuste conveniente cuando dicho ajuste incida en la determinación de un mayor impuesto en el país respecto de otras transacciones con otras partes vinculadas.

De este modo si el valor de la operación se encuentra fuera de los rangos establecidos por aplicación de la norma de precios de transferencia habrá que analizar si existe un menor impuesto a la renta en el país a fin de realizar el ajuste convenido.

2.2 Operaciones gratuitas entre partes vinculadas

Siguiendo con el análisis de los ajustes, en esta parte del capítulo II se evaluará la definición de renta, descripción de las teorías de la renta, análisis de las rentas de fuente peruana en relación a las operaciones gratuitas con sujetos no domiciliados, uso de las presunciones y ficciones en el derecho tributario, definición renta imputada y descripción de los servicios gratuitos intra-grupo.

2.2.1 Definición de Renta

Se torna necesario, reconocer la existencia de dos teorías de renta, la primera denominada teoría de la fuente; también se la identifica como teoría clásica de la renta,

²¹ Convenio para evitar doble imposición

o bien de la renta producto, y frente a esta corriente se encuentra la que se considera como renta a todo beneficio o ingreso que produce un incremento del capital, aumento de la riqueza disponible para gastos en consumo, a lo que se le denomina la teoría del balance, del incremento patrimonial, o de la renta ingreso, siendo la diferencia existente entre el patrimonio al principio y al finalizar el ejercicio económico fiscal, más los consumos del periodo, manifiestan la existencia de una renta sin importar la naturaleza de los beneficio que ha llevado a formarla (Reig, 2001, p.48)

Así, para poder tener una idea clara de lo que se entiende por renta es necesario recurrir a las definiciones más aceptadas en la doctrina:

2.2.1.1 Teoría de Renta Producto o del Rédito producto

Según Reig (2001), en la teoría de la renta producto debe existir una fuente que produzca la renta, que luego de producirla siga existiendo, periodicidad real o potencial de esa fuente permanente y una actividad productora, es decir la confluencia de trabajo realizado por el hombre que haga fluir el beneficio (p. 49)

En el mismo sentido Medrano, H., señala lo siguiente:

Sólo es renta, la utilidad periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable. Existen dos fuentes primigenias de renta, de cuya combinación surge una tercera: capital, trabajo y empresa (como se citó en Delgado Ratto, 2004, p. 6)

Continuando con la definición, Giuliane Fonrouge, C. y Navarrine, S., (1996) citan a Allix y Lecerclé :

La renta es el producto periódico o susceptible de periodicidad de una fuente duradera que puede consistir en la actividad personal, o trabajo, o en ciertos bienes materiales o incorporeales. Para Laufenburger, renta es lo que deriva con regularidad y durante un tiempo bastante extenso de una fuente exterior al hombre (tierra, capital) o vinculada a su naturaleza interior (trabajo muscular o intelectual) o aun de la combinación de ambos (empresa) (p. 28)

En conclusión, la teoría de la renta producto tiene como características que provenga de una fuente durable, susceptible de generar rentas en forma periódica, por un tiempo bastante extenso y que no se agote de forma inmediata, se percibe como la combinación de capital más trabajo.

2.2.1.2 Teoría del Incremento Patrimonial más consumo

Esta segunda teoría abandona los elementos básicos de la teoría de renta producto, considerando como renta al crecimiento potencial del patrimonio, en dos momentos distintos. Es decir, el aumento del patrimonio neto vinculado a un crecimiento del poder de compra del sujeto.

Como bien señala, Giuliane Fonrouge, C. et al. (1996), la teoría del incremento patrimonial o del rédito-ingreso:

Considera renta todo enriquecimiento o todo incremento de valor, cualesquiera fueran su origen y su duración. Su primer expositor fue Schanz en una monografía en 1896, quien expresó que el concepto de renta “es el aumento neto de un patrimonio durante un determinado periodo”, inclusive los beneficios y prestaciones de valor pecuniario de terceros”, se trata de saber cuál es el poder económico de una persona durante un periodo determinado”, (...) “incluimos (...) todas las donaciones, herencias, legados, ganancias de lotería, capital o rentas entregados como consecuencia de una póliza de seguro, ganancias especulativas de todo orden, restando los intereses sobre deudas y pérdidas de capital” (...) llama *renta* “ a todos los ingresos que incrementan el patrimonio de un individuo, con abstracción de su naturaleza y de su valor” (p. 29)

Asimismo, Delgado Ratto (2004) señala que de la definición, podemos concluir que:

Las “rentas imputadas” o rentas de goce o disfrute que son atribuidas al individuo por el hecho de haber disfrutado del bien, corresponden a la teoría del incremento patrimonial más consumo, pues son incluidas como parte del concepto de los consumos efectuados. En efecto esta teoría considera que si por gozar o disfrutar de un bien ajeno el individuo tiene que pagar un precio (alquiler), a disfrutar de ese bien como propio, experimenta un ahorro. Y que si ese bien propio, en vez de utilizarlo directamente lo arrendara, obtendría un ingreso inequívocamente categorizable como renta.

El concepto así establecido, es aplicable para todos los bienes de consumo durable: casa habitación, automóvil, yates, mobiliario, etc. (p. 8)

2.2.1.3 Flujo de riqueza

En nuestro marco normativo, se precisa en el último párrafo del Artículo 3°, *en general constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de*

operaciones con terceros, así como resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente. Esta definición recoge el método del *flujo de riqueza*, es decir toda ganancia que obtiene una empresa proveniente de una operación con tercero.

Al respecto, García Mullin (1978) en su manual del impuesto a la renta desarrolla una tercera teoría considerada como flujo de riqueza:

Que define como renta a la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros, o sea el total de flujo de riqueza que desde terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado. (p. 29)

De acuerdo al inciso g) del Artículo 1° (Decreto Supremo N° 086-2004-EF, 04 de julio 2004) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta , el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de renta de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial, por lo que podemos definir que las operaciones que realizan los sujetos no domiciliados respecto de sus rentas de fuente peruana constituyen flujo de riqueza, además la norma señala que constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la provenientes de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. La relación del concepto renta de fuente peruana y flujo de riqueza es importante para definir el alcance de las operaciones realizadas con sujetos no domiciliados.

2.2.2 Definición de Fuente

En principio y como antecedente nos remitiremos a la norma Argentina, como fuente de nuestra norma

Según Navarrine, C. S. et al. (1996) comentando el Artículo 1° correspondiente al decreto 450/86 con las modificaciones de la ley 24.703, vigente a partir del 1 de abril de 1992:

Ámbito de aplicación.- 3.a Fuente y renta mundial. (...)

Desde la creación del impuesto a los réditos y su sucesor el impuesto a las ganancias fue tradición gravar únicamente las ganancias de fuente argentina, vale decir que *la imposición radica en una circunstancia de orden económico* [cursivas añadidas] como es el lugar en que se origina el rendimiento y beneficio. Se alineaba de esta manera en

la doctrina llamada de la *fuerce* o de la *territorialidad* como criterio de atribución de los ingresos, dejando de lado – al menor por vía de principio– otros sistemas adoptados por la legislación extranjera, en especial por los países llamados “exportadores de capital”, que fundan la sujeción en circunstancias personales, como son la nacionalidad y el domicilio.

(...) Estamos en la era del derecho de la empresa, y lo que cuenta, a los efectos tributarios, es el lugar de producción de la riqueza, que es la materia prima que justifica la imposición. (p. 52)

Como bien se ha dicho el profesor Harding en un magnífico estudio, “el Estado puede gravar todos los bienes, mercaderías, trabajo, servicios y similares, que hayan llegado a identificarse con la estructura económica del Estado, incorporándose o integrándose en el mecanismo económico así definido...” “El derecho de gravar depende, entonces, del hecho de la riqueza económica sea utilizable en la tarea económicamente coordinada del grupo social”. El lugar de producción y utilización de la riqueza caracteriza el derecho a la tributación; es decir que el impuesto corresponde al Estado donde se halla la fuente productora del bien gravado, donde el medio ambiente y los hombres, en acción solidaria, la han creado. (como se citó en Navarrine, C. S., 1996, p. 53)

Continuando con el comentario de los autores, hacen un análisis del Artículo 5°²² correspondiente al decreto 450/86 con las modificaciones de la ley 24.703, vigente a partir del 13 de abril de 1992:

Fuente argentina, el texto consagra el principio de territorialidad o de la fuente como criterio de atribución de la ganancia o ingreso, que también menciona el art. 1° analizado. En tal oportunidad expresamos que es el único aceptable, no por razones pragmáticas, sino por tener cimiento jurídico inobjetable, al establecer que la potestad tributaria tiene su fundamento en la soberanía ejercida allí donde la riqueza se integra en el conglomerado económico-social. El esfuerzo coordinado del contribuyente y del grupo social permite la obtención de los rendimientos que están afectados por el impuesto, pues no son fruto exclusivo del trabajo, del capital o de ambos combinados, como pretende la doctrina tradicional de la renta, sino de ellos en conexión con el

²² Ley N° 24.703, Artículo 5°.- En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas, que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la república, de la realización en el territorio de la nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

medio social, que los valoriza y hace aptos para la comunidad con su progreso (Navarrine, C. S., 1996, p. 92)

Sobre el particular, Reig E. y Malvitano, R. (2006) señala:

Las legislaciones se orientan de diversas maneras al escoger tal momento y así los criterios utilizables resultan ser: el del domicilio, residencia o nacionalidad del beneficiario de la renta, llamado también principio de universalidad o de la renta mundial o global, y de la ubicación territorial o geográfica de la *fuer*te de donde proviene, o principio del país de origen, desechando en general el lugar de celebración de los contratos. (p.2)

Nuestro país utilizó en el anterior impuesto a los réditos y continuó haciéndolo hasta 1992 en el impuesto a las ganancias el criterio denominado de localización territorial de la fuente. (p.92)

(...) es importante hacer mención a las conclusiones que sobre el tema produjo el Congreso IFA 2005(Buenos Aires), donde se ha dicho que el principio de equidad entre naciones, asociado a los de conexión económica (economic allegiance) y soberanía nacional que permiten a cada país aplicar su propia política fiscal, justifica la preponderancia y actual aplicación del criterio de la fuente como el más apropiado. Aun cuando aparezca una expresión deseos, la adopción universal del criterio de la fuente como vínculo jurisdiccional, podría resolver muchos problemas descritos en dicho reporte. (p.95)

Ahora bien, en la legislación peruana, el Artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta (D.S. N° 179-2004), *están sujetas a dicho impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que se consideran domiciliados y sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.*

En el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, e sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana (El subrayado es nuestro)

De los comentarios de los autores y de nuestra propia norma de Renta, se puede llegar a la conclusión que el criterio de vinculación de la fuente justifica la conexión existente entre el beneficio obtenido y el lugar de producción o utilización de la riqueza, como lo es el territorio. Esto termina siendo justo para el Estado quien será el sujeto activo que someta a imposición las rentas generadas bajo su jurisdicción.

Sin embargo, se encuentra dentro de la doctrina algunas diferencias con respecto a vincular la teoría de la fuente con la teoría de la renta producto, pues la primera reviste el tema de conexión para que el Estado de la fuente pueda tener la potestad de gravar una renta, como dice Navarrine una conexión con el medio social

Considerando lo expuesto, si el Estado pretendiera gravar una operación sin que exista la conexión entre la renta y el territorio en el cual se genera, se podrían generar problemas de doble imposición económica internacional (Córdova, A. 2008, p. 20)

2.2.2.1 Rentas de Fuente Peruana

A partir de las definiciones realizadas, entramos a analizar los enunciados contenidos en el Artículo 9° y 10° de la Ley del Impuesto a la Renta²³:

- a) Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la República.
- b) Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.

Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27°, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.

- c) Las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país.

Se incluye dentro del concepto de pagador a la Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un Patrimonio Fideicometido y al fiduciario del Fideicomiso Bancario.

²³ En los Artículos 11° y 12° de la Ley del Impuesto a la Renta también se regulan supuestos de Renta de fuente peruana, pero para el caso expuesto no serán materia de análisis.

- d) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acredite se encuentre domiciliada en el país, o cuando el fondo de inversión, patrimonios fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite se encuentren constituidos o establecidos en el país.

Igualmente se consideran rentas de fuente peruana los rendimientos de los ADR's (American Depositary Receipts) y GDR's (Global Depositary Receipts) que tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.

- e) Las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.
- f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional

No se encuentran comprendidas en los incisos e) y f) las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con: actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares.

- g) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un sujeto o entidad domiciliada o constituida en el país.
- h) Las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

Igualmente se consideran rentas de fuente peruana las obtenidas por la enajenación de los ADR's (American Depositary Receipts) y GDR's (Global

Depository Receipts) que tengan como subyacente acciones emitidas por empresas domiciliadas en el país.

- i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.
- j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

Asimismo, el Artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que también son rentas de fuente peruana:

- a) Los intereses de obligaciones, cuando la entidad emisora ha sido constituida en el país, cualquiera sea el lugar donde se realice la emisión o la ubicación de los bienes afectados en garantía.
- b) Las dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior.
- c) Los honorarios o remuneraciones otorgados por el Sector Público Nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.
- d) Los resultados provenientes de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados obtenidos por sujetos domiciliados en el país.

Tratándose de Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de cobertura, se considerarán rentas de fuente peruana los resultados obtenidos por sujetos domiciliados cuando los activos, bienes, obligaciones o pasivos incurridos que recibirán la cobertura estén destinados a la generación de rentas de fuente peruana.

También se considerarán rentas de fuente peruana los resultados obtenidos por los sujetos no domiciliados provenientes de la contratación de Instrumentos Financieros Derivados con sujetos domiciliados cuyo activo subyacente esté referido al tipo de cambio de la moneda nacional con respecto a otra

moneda extranjera y siempre que su plazo efectivo sea menor al que establezca el reglamento, el cual no excederá de ciento ochenta días.

- e) Las obtenidas por la enajenación indirecta de acciones o participaciones representativas del capital de personas jurídicas domiciliadas en el país (...)
- f) Los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades distribuidos por una empresa no domiciliada en el país, generados por la reducción de capital a que se refiere el inciso d) del artículo 24-A de la Ley, siempre que en los doce (12) meses anteriores a la distribución, la empresa no domiciliada hubiera aumentado su capital como consecuencia de nuevos aportes, de capitalización de créditos o de una reorganización (...)

Como se puede apreciar las rentas descritas en el Artículo 9° y 10° hacen referencia a rentas producto y ganancias de capital, pero esto último en menor medida. De esto modo, considerando los criterios que debe atribuirse a una renta-producto, y habiéndolas descrito en las definiciones de las teorías de la renta, deben provenir de una fuente durable, periódica, que no se agote y provenir de una fuente productiva.

Consecuentemente, las rentas imputadas no cumplen estos requisitos, por tanto no podría atribuirse a las operaciones gratuitas con sujetos no domiciliados un valor para posteriormente gravar dicha operación bajo el alcance de renta de fuente peruana porque como ya hemos expuesto no es posible.

El pretender imputar rentas en las operaciones gratuitas con un sujeto no domiciliado, implicaría una clara vulneración al principio de capacidad contributiva, legalidad y reserva de ley, considerando que no existe norma expresa que haga referencia a las rentas imputadas como rentas de fuente peruana.

2.2.3 Servicios gratuitos intragrupo

Con el crecimiento económico a nivel mundial, muchas empresas del exterior han invertido en País, colocando subsidiarias, de esta manera los grupos multinacionales ponen a disposición de sus miembros una serie de servicios financieros, técnicos, administrativos, de gerenciamiento, con la finalidad de ejercer actividades de gestión o control para las diversas empresas del grupo.

Considerando lo expuesto, muchas de estas operaciones pueden pactarse a título gratuito u oneroso, la Matriz debe coadyuvar al buen funcionamiento de las otras empresas que pueden estar repartidas en diversas jurisdicciones. Por lo que en ocasiones si el servicio es prestado a título gratuito no es con el objetivo de evitar el pago de algún impuesto, sino simplemente de gestionar el crecimiento de las subsidiarias, se puede concebir esta como una actividad de tutela (Gras Balaguer, 2010)

De lo advertido, se desprende que no siempre las operaciones que se pacten entre partes vinculadas tienen como fin alguna deslocalización de rentas, en realidad estas prácticas corresponden a transacciones internacionales que son comúnmente realizadas con el fin de coadyuvar un negocio o hacer que este se desarrolle hasta que pueda ser soportado con sus propios recursos.

Sobre el particular, se realizó una consulta a SUNAT en relación a las operaciones gratuitas prestadas por un sujeto no domiciliado a un sujeto domiciliado vinculado, considerando que el sujeto domiciliado ha suscrito un convenio de estabilidad tributaria, le era aplicable la modificación del Artículo 32° A de la Ley del Impuesto a la Renta, dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112.

En consecuencia, la Administración tributaria responde a través del **Informe 0187-2015-SUNAT/5D0000** (24 de diciembre 2015), corresponde que el sujeto domiciliado ajuste el valor convenido con el sujeto no domiciliado que ha prestado servicio gratuitos dado que antes de la modificación del Artículo 32° A de la Ley del Impuesto a la renta, que forma parte del régimen impositivo estabilizado, señalaba la aplicación de las normas de precios de transferencia, entre otros, tratándose de operaciones internacionales, sin que haya determinado un menor impuesto a la Renta en el país.

Así, la Administración llega a la conclusión, entre otros, el sujeto domiciliado es responsable solidario y por tanto deberá efectuar la retención por el monto equivalente.

En el informe se realiza otra consulta referida a los préstamos gratuitos, y la conclusión a la que llega la administración es la misma expuesta en la consulta anterior, sin embargo hace una precisión que consideramos importante mencionar, como el gasto no podrá ser reflejado en los estados financieros de las empresas, justamente porque el sustento está referido a una ficción lega, se precisa que el gasto deberá declararse como un ajuste en la declaración jurada del Impuesto a la Renta

Lo señalado en el párrafo precedente, implica que será posible ajustar el gasto vía declaración jurada, pero a la luz de una operación con un país con el que Perú ha suscrito un convenio, como bien lo precisa el informe a pie de página, en alusión al último párrafo del inciso c) del Artículo 32° de la Ley.

En el escenario expuesto, si una empresa no domiciliada vinculada con otra empresa domiciliada envía dinero a esta última, dicha operación no podría ser necesariamente un préstamo, y señalar que al no pactar intereses se trata de un préstamo a título gratuito, en todo caso lo que debería evaluar la Administración Tributaria es la naturaleza de la operación, el envío de dinero por parte de los accionistas puede responder a la entrega de capital para realizar alguna inversión, por tanto la entrega de dinero no respondería a un beneficio identificable para quien entrega el dinero, sino sería meramente la búsqueda del cumplimiento de un objetivo corporativo.

Por tanto, en las operaciones intra-grupo debe evaluarse la naturaleza de la operación, las razones por las que se pactan teniendo en cuenta que dicho servicio tal vez no podría ser prestado por un tercero independiente por lo que se recurre a un sujeto vinculado del exterior.

2.3 Presunciones y Ficciones en el derecho

Según Pérez de Ayala, (1970) la ficción es una creación de legislador. Pertenece a la categoría de las proporciones normativas incompletas.

Constituyen una valoración jurídica [cursivas añadidas], contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen a determinados – o determinado- supuestos de hecho unos efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real. La Ficción realiza, por tanto en el derecho, funciones semejantes a las que corresponde a las “hipótesis” en la investigación científica”. Permite al legislador atribuir efectos jurídicos, que, en ausencia de la ficción, no serían posibles, a ciertos hechos o realidades sociales. La ficción jurídica, por tanto, no encierra, como bien se advierte, mentira alguna. No falsea ni oculta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real. (pp. 15-16)

La presunción legal absoluta es una institución que tiene una razón de ser histórica ligada a la materia de la prueba-y, por tanto, sustancialmente procesal-, en tanto que la ficción es normalmente una institución de derecho material o sustantivo.

La presunción legal absoluta consiste en que la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado en correlación a otro hecho (B) que, según la experiencia, le acompaña.

(...)Por otro lado, el hecho (B) presumido, ha de estar definido ya como un hecho jurídico, es decir, tener atribuidos por el derecho positivos unos determinados efectos jurídicos, puesto que sólo así y en virtud de la presunción legal absoluta se pueden referir tales efectos jurídicos del hecho presumido (B) a la realización del hecho conocido (A).

(...)Siguiendo estas interesantes sugerencias, podríamos añadir una precisión más la presunción requiere que los hechos que se relacionan sean susceptibles de existir ya en el momento al que la presunción se refiere. En cambio, la ficción puede, a menudo, equiparar dos hechos, uno existente y otro inexistente en el momento o situación que la ficción contempla. Este criterio diferenciador es interesante por cuanto permite resolver en la práctica la calificación de casos dudosos. (pp. 21-24)

En definitiva, puede concluirse que:

1. La presunción es la consecuencia que la ley o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, pero que puede confrontarse con lo verdadero, por lo que puede llamarse verdad o anómala. La ficción, por el contrario, parte de lo falso, que sustituye por su propia verdad (crea, pues, una verdad artificial).
2. Las presunciones tienen su adecuado encaje y estudio en la teoría de la prueba. Incluso pueden admitir prueba, en contrario, las presunciones legales absolutas, por la confesión judicial, que es “probatum probatissima”. En cambio, las ficciones son disposiciones legales que ni incluso por aquella confesión judicial pueden desvirtuarse.
3. Las presunciones pueden ser opuestas entre sí y la mayor vence a la menor, lo que no sucede con las ficciones.
4. Las presunciones están fundadas en una inducción lógica y son muchas veces extensivas; en cambio las ficciones son de interpretación estricta.
5. Las presunciones versan sólo sobre materia de hecho, son consecuencias deducidas de un hecho conocido para llegar a otro desconocido. Las ficciones versan sobre hecho y derecho, pues el legislador construye sobre un hecho inexistente una categoría jurídica.
6. El legislador puede transformar las presunciones en ficciones, más no a la inversa. (pp. 25-26)

Según Villanueva, M., (2008) señala, ahora bien, frente al propósito de las presunciones de aceptar la verdad anómala como simple verdad, es posible, en determinados casos, enervar sus efectos mediante la presentación de pruebas que revelen la falsedad del hecho presumido. En tal caso, estaremos frente a las denominadas presunciones relativas (o iuris tantum). En otros casos, sin embargo, no será posible la presentación de pruebas destinadas a enervar el efecto de las presunciones. Este es el caso de las presunciones absolutas (o iuris et de iure), que no admiten ningún tipo de prueba destinado a destruir el hecho presumido. (p. 288)

Se ha expuesto en mayor amplitud el desarrollo realizado por Pérez de Ayala porque hace una comparación entre ficción y presunción que creemos importante detallar, considerando que será el fundamento para exponer como estas presunciones o ficciones son usadas para realizar los ajustes en aplicación de la norma de precios de transferencia

2.3.1 Presunciones y Ficciones en el derecho Tributario

Según Pérez de Ayala, J, (1970) muy a menudo, y esta es posiblemente una de sus funciones más conocidas, la creación legal de ficciones en el derecho tributario se pone al servicio de la eficiencia:

Las ficciones sirven a una simplificación o aceleración de la gestión, liquidación o recaudación tributaria. Por ejemplo, es frecuente que los ordenamientos positivos, vinculen el devengo de ciertos impuestos de consumo al hecho de la salida de fábrica del producto, y no al de su venta.

(...)La función de tales ficciones es clara: facilitar, agilizar o acelerar la gestión y recaudación del tributo correspondiente, en casos en que, de no establecerse la ficción, podría resultar complicada en exceso. Y ello explica la existencia de semejantes ficciones, pese a que con las mismas pueden ponerse en peligro principios superiores de justicia y equidad tributarias. (pp. 32-33)

Cuando las ficciones son usadas para combatir el fraude de ley puede presentar graves problemas desde el punto de vista de la capacidad contributiva, expone un caso, si el hecho imponible, definido legalmente, es la prestación del servicio de transporte y no la formalización simple del contrato de transporte, anticipar el devengo del impuesto,

mediante una ficción, al comienzo del transporte, será este hecho criticable desde el punto de vista de la justicia tributaria. (Pérez de Ayala , 1970, p. 35)

En materia del hecho imponible, el legislador es dueño de sus actos al elaborar el Derecho y los conceptos jurídicos, definiendo el elemento objetivo del hecho imponible, como la percepción de una renta, la existencia de un patrimonio o la realización de un gasto, *considerando que estos conceptos legales no son económicos, se materializan en hechos jurídicos-tributarios, que podrían afectar la capacidad contributiva de quien es el sujeto obligado a tributar* [cursivas añadidas]. Es entonces cuando la verdad jurídica no corresponde con la verdad económica, porque el concepto legal se aparte del concepto económico, “natural”, de los índices de capacidad contributiva, pues se termina tributando sobre hechos con los que la ciencia económica define como manifestaciones de la capacidad económica de contribuir. (Pérez de Ayala, 1970, p. 41)

Se pone manifiesto que el uso ciego de presunciones absolutas irracionales y de ficciones que se alejan de los principios del derecho tributario como el de igualdad o el de capacidad contributiva; provocan la inclusión en nuestra esfera normativa la producción de normas viciadas, que en un principio ocasionarán desperfectos injustificables en los contribuyentes y que posteriormente dejarán de existir.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, en la sentencia expedida en setiembre de 2004 a través del expediente N° 0033-2004-AT/TC, señala

Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: “[...] sólo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia”. [Martín Queralt, Juan y otros. Derecho Tributario. Aranzadi. Navarra. 2000, pág. 137], de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva, lo que obliga a este Tribunal

Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento (...)

(...)En el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquélla que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; *demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente* [cursivas añadidas]. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva –que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación– obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.

Se señaló que en la STC N.º 2727-2002-AA/TC se había determinado que los activos netos eran una manifestación de capacidad contributiva, evidentemente tal afirmación se debe contextualizar dentro del marco de un tributo destinado a gravar el patrimonio, mas no la renta, pues la manifestación de aquella no es la propiedad, sino las ganancias generadas o aquellas que potencialmente puedan generarse.

De la sentencia del Tribunal Constitucional se desprende la importancia del principio de capacidad contributiva y que el mismo será evaluado cuando se determine el hecho imponible para todo efecto y en aplicación de la presunción o ficción impuesta por el legislador. Si el principio de capacidad contributiva no es atendido por el legislador, la norma no tendrá efectos jurídicos según lo establecido en el Artículo 74º de la Constitución Política del Perú.

2.3.2 Definición de renta ficta

Sobre el particular, el Artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la renta grava, las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Así, es una ganancia supuesta por la Ley del Impuesto a la Renta que se aplica en los casos que se cede un bien gratuitamente o a precio no determinado. En estos casos, corresponderá al propietario calcular el Impuesto a la Renta sobre determinado importe establecido por Ley. El gravamen se sustenta en la medida que el cedente ante la

posibilidad de explotar el bien, opta por cederlo a un tercero, por lo que dicha cesión origina una renta presunta por Ley o renta ficta. Ejemplo: En caso de la cesión gratuita o a precio no determinado de predios efectuada por el propietario a terceros la renta ficta anual será el 6% del valor del autoevalúo del predio.

Ahora bien, lo señalado es la renta más común de nuestra normativa, sin embargo tomaremos esta definición para enfocarlo en nuestro tema de investigación.

Al respecto, la Administración Tributaria concluye en el Informe N° 090-2006-SUNAT:

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

“Cabe señalar que, a diferencia del Impuesto a la Renta, la normatividad del Impuesto General a las Ventas no ha establecido una ficción legal mediante la cual se incorpore dentro del campo de aplicación de dicho impuesto a los servicios gratuitos [cursivas añadidas].

(...)

Los servicios a los que se refiere el primer párrafo del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta comprenden tanto a aquellos realizados a título oneroso, como a aquellos realizados a título gratuito por empresas, los cuales deberán ser ajustados al valor de mercado para efecto del Impuesto a la Renta.

Así, la Administración tributaria hace mención de que la regla de valor de mercado para los servicios gratuitos se valen de una ficción para imputar una renta, lo que consideramos incorrecto porque la regla de valor de mercado no crean rentas, sólo son normas de valoración.

De esto modo, el propio tribunal fiscal se pronunció en relación a lo previsto en el Artículo 32° señalando que el procedimiento previsto en dicho artículo sólo se utiliza cuando se presentan dudas con respecto a valor de una operación, pero no para la determinación de un hecho gravado.

No obstante, la Administración Tributaria se ha pronunciado en el **Informe N° 119-2008-SUNAT/2B0000**, que tratándose de préstamos en dinero entre partes vinculadas domiciliadas, en lo que no se pactan intereses, deben aplicarse las normas de precios de transferencia reguladas por el Artículo 32°-A de la Ley a fin de determinar el valor de mercado de dichas operaciones.

Asimismo, en el **Informe N° 055-2003-SUNAT/2B0000**, se le consulta a la Administración Tributaria si en virtud al artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 27356, que entrara en vigencia el 1 de enero del 2001, los servicios prestados a título gratuito se encuentran afectos al Impuesto a la Renta. De este modo, la Administración Tributaria se pronuncia señalando que:

El primer párrafo del artículo 32° del TUO del Impuesto a la Renta dispone que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado.

(...)Lo manifestado anteriormente, nos lleva a considerar que si para el retiro de bienes el legislador incluyó dicha operación en forma expresa, para el caso de los servicios gratuitos -operación que tampoco generaría una ganancia-, si la intención hubiera sido la misma, el legislador también hubiera utilizado dicha técnica, o sea la de incluirlos expresamente como rentas.

En tal sentido, dado que no tenemos en el TUO del Impuesto a la Renta una norma que haya incluido dentro del ámbito de aplicación de este impuesto a los servicios gratuitos como si ocurre con la transferencia a título gratuito (retiro de bienes) debemos entender que los servicios aludidos en el citado artículo 32° son los servicios que se encuentran afectos al referido impuesto.

Finalmente, concluye señalando que el prestador de los servicios a título gratuito no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.

Ambos informes tienen distinta posición porque está acorde con el contenido del Artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta según el contexto en que fue emitido cada informe.

Sobre el particular, Villanueva Gutierrez, W. (2002) ha manifestado que:

(...) pues con mayor asidero se puede señalar que el referido numeral 4 del artículo 32° es la regla específica entre empresas vinculadas y que el artículo 26° es la regla general para toda operación de préstamo.

Nuestra opinión es que no existe contradicción alguna pues si entendemos el fundamento de los PT²⁴ (deslocalización o redistribución de rentas) en los préstamos gratuitos no se puede deslocalizar o redistribuir ninguna renta de una empresa a otra o de una jurisdicción a otra, en tanto este tipo de operaciones no afecte el estado de resultados, y con ello el eventual desvío de beneficios no es posible.

Por esta razón, entendemos que en los préstamos gratuitos la norma de PT es inaplicable mientras que, si se pacta un interés menor al de mercado, puede ser posible la deslocalización [cursivas añadidas], en cuyo caso prevalecerá la norma de PT, pues es precisamente para esos casos para los que está pensada. Interpretamos en el sentido indicado aplicando la ratio legis de la norma, más allá de la literalidad que pareciera indicar lo contrario, pues el primer párrafo del Artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, hace referencia a “transferencias de propiedad a cualquier título.

Sobre lo manifestado, está en concordancia con el enunciado del Artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el 2002, por lo que la norma señalaba transferencia de propiedad a cualquier título. Pero nótese que es importante el argumento vertido, en cuanto a que las operaciones a título gratuito no es posible deslocalizar o redistribuir porque no existe una contabilización que afecte los resultados de la compañía.

2.3.3 Renta imputada

La renta imputada responde a la teoría de consumo más incremento patrimonial, atribuyendo como renta gravada todo aquello que implique un enriquecimiento del sujeto y como bien señala el inciso d) del Artículo 1° de la Ley del Impuesto a la renta, las rentas imputas incluye las de goce o disfrute.

Recogiendo las definiciones de presunciones y ficciones en el derecho tributario, expuestas anteriormente en el presente trabajo de investigación, es posible que el legislador recurra a ciertas ficciones para crear una verdad jurídica distinta de la real o no existente. Ahora bien, en el caso de las rentas imputadas el legislador se vale de la

²⁴ Precios de Transferencia

ficción para someter a determinados sujetos a imposición, la renta ficta es una renta imputada.

Sin embargo, el legislador podría afectar la capacidad contributiva del contribuyente al crear una renta en donde no existe desde el punto de vista económico, y siendo esto así se puede hablar de fuente considerando que no existe renta alguna, para someter a imposición tal renta.

En efecto, Villanueva Gonzales, M. (2008) señala:

Para percatarnos de la existencia de una renta, basta recordar la definición de renta bruta contenida en el artículo 20° de la Ley del impuesto a la Renta, que comienza señalando que “la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos, afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable”. Es decir, para que haya renta bruta tiene que haber un ingreso y los ingresos, a falta de definición legal, son definidos por las normas internacionales de información financiera, como los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de las obligaciones que dan como resultado, aumentos del patrimonio neto, y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. *“En otras palabras, no hay ingreso, no hay renta”* [cursivas añadidas] (p. 295)

Al respecto Bravo Cucci, J., analizando la posición del Tribunal (STC 0033-2004-AI/TC) considera lo siguiente:

La claridad de tales razonamientos nos releva de mayores explicaciones. El Tribunal Constitucional entiende, correctamente, que la implementación de ficciones allí donde no existe renta, supone un quiebre, una vulneración, o si se prefiere, un irrespeto al principio de capacidad contributiva. A la luz de tan importantes reflexiones, se abren una serie de escenarios dignos de ser analizados desde su perspectiva constitucional, siendo algunos, *los precios de transferencia, la regla de valor de mercado* [cursivas añadidas], los gastos causales cuya deducción se encuentra limitada objetivamente por mandato de la Ley, la regla de subcapitalización y el incremento patrimonial no justificado en el caso de ingresos por actividades ilícitas. (p. 135).

Como bien señalan varios autores, el legislador se vale de la ficción para crear una verdad artificial, ahora bien ¿es razonable que las normas de precios de transferencia recurran a la ficción para crear rentas imputadas en las operaciones gratuitas con sujetos no domiciliados?

Así, se estaría vulnerando el principio de capacidad contributiva cuando el impuesto no incide sobre una manifestación de riqueza, como lo es la renta, el consumo o el patrimonio, descritos estos conceptos como parte de las teorías de renta ya explicadas.

De lo expuesto, al no existir un ingreso que no genere renta, no podría imputarse una fuente, además porque como ya se ha definido, entre otros, en las reglas de fuente peruana, descritas taxativamente en los artículos 9° y 10°, no existe una renta imputada que pueda ser atribuida al sujeto no domiciliado.

2.4 Inconsistencia detectada en el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta

De acuerdo al Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo los impuestos a los que se refiere el Artículo 54° y 56° de la Ley, así menciona que :

Los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes que se produzca su registro contable, independiente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados. Señalando que el plazo se realizará de acuerdo a lo que determine el código tributario para el cumplimiento de las obligaciones con carácter mensual.

Definido el alcance del Artículo 76° queda claro que la norma se refiere a operaciones que sean renta de fuente peruana, que se hayan sido contabilizadas como gasto o costo, haciendo referencia con esto último al principio del devengado por el reconocimiento de la partida como costo o gasto.

En particular, a las operaciones a título gratuito entre un sujeto domiciliado y un sujeto no domiciliado indicadas en el numeral 2.2 del inciso c) del Artículo 32°-A de la Ley, el legislador pretende que se aplique el Artículo 76° en mención para efectuar la retención, siendo responsable el sujeto domiciliado, como si el servicio se hubiera devengado y exista contraprestación.

De otro lado, en el artículo 76° de la Ley se menciona que para los efectos de la retención establecida en este artículo, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, *la totalidad de los importes pagados o acreditados*; usa esta expresión en cada uno de los enunciados descritos²⁵ para señalar que la retención se configurará sobre los importes pagados o acreditados; situación que no se va a configurar en las operaciones a título gratuito.

Finalmente, el alcance del Artículo 76° no contempla un hecho en el que no habiendo contraprestación se pueda aplicar el principio del devengo como si la operación hubiera devengado, por lo que se estaría creando un supuesto no contemplado en la norma para poder recaudar la retención en quien tiene la calidad de agente de retención, bajo el alcance de la segunda regla contenida en este artículo.

2.5 Problema suscitado en aplicación del artículo 47° de la ley del impuesto a la renta.

En cuanto al Artículo 47° de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala lo siguiente:

El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses.

²⁵ Para los efectos de la retención establecida en este artículo, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario:

- a) La totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a rentas de la primera categoría.
- b) La totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a rentas de la segunda categoría, salvo los casos a los que se refiere el inciso g) del presente artículo.
- c) Los importes que resulten de aplicar sobre las sumas pagadas o acreditadas por los conceptos a que se refiere el Artículo 48°, los porcentajes que establece dicha disposición.
- d) La totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de la tercera categoría, excepto en los casos a que se refiere el inciso g) del presente artículo.
- e) El ochenta por ciento (80%) de los importes pagados o acreditados por rentas de la cuarta categoría.
- f) La totalidad de los importes pagados o acreditados que correspondan a rentas de la quinta categoría.
- g) El importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste. La deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a la normas que a tal efecto establecerá el Reglamento.

El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del receptor de la renta

En relación, a las operaciones gratuitas entre un sujeto domiciliado y no domiciliado se suscitan dos problemas:

- a) El Impuesto a la Renta que abone el sujeto domiciliado por efecto de la valorización que realice a la operación gratuita será asumido por este y no podrá ser deducido para la determinación de la renta neta imponible, salvo que,
- b) El Impuesto a la Renta asumido, se trata por el interés que se pudiera haber generado en una operación de crédito.

Sin embargo, para ambos casos el impuesto no podrá ser deducible; en la premisa a) difícilmente podrá ser deducible considerando lo indicado en la norma, en la premisa b) para poder ser deducible debe haber pago por los intereses, y esto último no ocurre porque al ser una operación gratuita no existe contraprestación

De este modo, queda claro que se presenta un problema para el sujeto domiciliado que debe asumir el impuesto a la renta y el que no podrá hacer deducible, generándose con ello una mayor carga fiscal, teniendo en cuenta que tampoco podrá solicitar al sujeto no domiciliado el valor del Impuesto a la Renta asumido.

2.6 Acerca de los alcances de la responsabilidad del agente de retención

Al respecto, el penúltimo párrafo del inciso c) del Artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

Tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el referido ajuste, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.

Sobre el particular, implicaría que el sujeto domiciliado deberá efectuar la retención sobre la operación a título gratuito como si hubiese pagado la contraprestación respectiva, y que de no hacerlo se le imputaría una sanción; ya que la norma le confiere la calidad de agente de retención.

Así, el agente de retención deberá abonar al fisco la retención en los plazos establecidos en el Texto Único Ordenado del Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual. Siendo que el sujeto domiciliado tiene la atribución de la responsabilidad, la misma es adquirida bajo lo señalado en el Artículo 9° del Código Tributario: “Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”

De este modo, hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1112 y 1124 (antes del 2013), no existía forma alguna para efectuar la retención a las operaciones gratuitas entre un sujeto domiciliado y un no domiciliado considerando que no existía norma expresa que atribuyera tal responsabilidad.

Sin embargo, a partir del 01 de enero de 2013, el sujeto domiciliado tiene la responsabilidad de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención, pero en concordancia con lo señalado en el punto 2.4 del presente capítulo esta responsabilidad no es posible cumplirla por el defecto señalado en la norma.

Ahora bien, la Administración Tributaria se ha pronunciado en el informe 0187-2015-SUNAT/5D0000 con respecto a “quien tiene la calidad de agente de retención” señalando lo siguiente:

Justamente por la naturaleza de dichas transacciones es que el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32°-A de la LIR antes citado no regula ninguna retención de impuesto, sino que establece la responsabilidad de pagar este por el monto equivalente a la retención que hubiere correspondido en caso la contraprestación hubiese sido igual al importe resultante de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Por lo tanto, el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32°-A de la LIR *no regula una retención del Impuesto a la Renta, sino la responsabilidad* [cursivas añadidas] de pagar dicho impuesto por el monto equivalente a la retención que hubiere correspondido en caso se hubiere pagado al sujeto no domiciliado, como contraprestación, el importe resultante de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Dicho esto, la Administración Tributaria señala que la calidad de agente de retención atribuida no está regulando la retención sino la responsabilidad solidaria, que en definitiva se traduce en efectuar una retención por el monto equivalente y que de no hacerlo se va a configurar una multa, como responsable solidario.

En síntesis, se ha creado en la norma de precios de transferencia la regulación de la responsabilidad solidaria para pagar el impuesto, vía retención, por transacciones efectuadas a título gratuito por sujetos no domiciliados a sujetos domiciliados.

2.7 Problema presentado en aplicación de un convenio para evitar doble imposición

En aplicación del ajuste correlativo, se presenta un problema entre dos jurisdicciones que hayan suscrito un Convenio para Evitar Doble Imposición.

Al respecto, el Artículo 109° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sobre el ajuste correlativo señala lo siguiente:

c) Ajustes correlativos

Los ajustes correlativos se regirán por las disposiciones contenidas en los convenios internacionales para evitar la doble imposición celebrados por la República del Perú. A estos efectos, la autoridad competente para el procedimiento de acuerdo mutuo en dichos convenios se pacta estará representada por la SUNAT.

El ajuste efectuado por la Administración Tributaria extranjera deberá constar en actos administrativos que haya quedado firme.

Como se observa, si el sujeto domiciliado realiza una retención asumiendo el impuesto a la renta por la prestación gratuita recibida de parte del sujeto no domiciliado con el que ha suscrito un CDI, queda claro que se tendría un caso de doble imposición por lo siguiente:

- El sujeto no domiciliado no podrá usar como crédito el impuesto a la renta asumido por el sujeto domiciliado
- El sujeto domiciliado no podrá hacer deducible el impuesto a la renta asumido, aún cuando se trate de una operación de crédito²⁶
- Difícilmente la Administración Tributaria del exterior querrá aplicar dicha retención considerando el ajuste correlativo, puesto que no hay una contraprestación de por medio que amerite la valorización de la operación.

²⁶ Ver el punto 2.5 del presente capítulo, donde se desarrolla la imposibilidad de deducir el impuesto a la renta asumido en una operación de crédito

Así las cosas, se presenta un caso de doble imposición, justamente esto es lo que tratan de evitar los Convenios suscritos entre dos jurisdicciones.

Asimismo, la norma hace mención al ajuste que se puede realizar cuando se trata de una transacción efectuada con un sujeto domiciliado en un país con el que el Perú ha suscrito un CDI²⁷, en la medida que este ajuste provenga de las autoridades de ese país y en tanto el convenio no se oponga, además siempre que el ajuste sea aceptado por la Administración Tributaria.

En ese orden de ideas, tratándose de una transacción bajo el alcance de un CDI, el ajuste será aplicable incluso cuando la operación tenga valor o no y así sea un perjuicio para el Estado, pero siempre que SUNAT lo acepte, no existe un procedimiento en la norma para acreditar estos ajustes y de cómo SUNAT realizará tal evaluación.

En síntesis, nuevamente la deficiencia de la norma permite que el contribuyente domiciliado se vea perjudicado con el pago de un impuesto que atenta contra su capacidad contributiva y porque no decirlo contra la capacidad contributiva desde el punto de vista del grupo económico

2.8 El régimen de precios de transferencia como normas sustantivas de valoración

Sobre el particular, corresponde realizar una breve diferenciación entre presunción y ficción, con la finalidad de determinar que las normas de precios de transferencia son normas sustantivas de valoración.

Así, la presunción es la consecuencia de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, pero que puede ser confrontada con lo verdadero. La presunción tiene como elemento de distinción la teoría de la prueba. Se caracterizan por ser opuestas entre sí y la mayor vence a la menor.

²⁷ Cuando de conformidad con lo establecido en un convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el convenio realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país, y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la administración tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente, aun cuando con dicho ajuste se determine un menor impuesto en el país. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.

Al respecto, (Pérez de Ayala, 2015) menciona:

La presunción legal absoluta es una institución que tiene una razón de ser histórica ligada a la materia de la prueba y por tanto sustancialmente procesal (...)

La presunción legal absoluta consiste en que la Ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado en correlación a otro hecho (B) que, según la experiencia, le acompaña.

(...)

Por otro lado el hecho (B), presumido, ha de estar definido ya como un hecho jurídico, es decir, tener atributos por el Derecho positivo unos determinados efectos jurídicos, puesto que sólo así y en virtud de la presunción legal absoluta se pueden referir tales efectos jurídicos del hecho presumido (B) a la realización del hecho conocido (A).

De este modo, a partir de un hecho base se presume la realización de un hecho presunto, las consecuencias jurídicas que se aplican a un hecho desconocido, le son aplicables aunque no se haya probado la existencia del hecho, pero al haber hechos conocidos son un indicio para demostrar la existencia.

En nuestro ordenamiento, las presunciones legales se conciben para la reconstrucción de un hecho por la falta de elementos que permitan determinar la existencia del hecho imponible, esta potestad la tiene la Administración Tributaria, y se emplea residualmente a la determinación tributaria sobre base cierta.

De otro lado, Pérez de Ayala circunscribe a tres las funciones de las ficciones en el Derecho Tributario. Se tratan de instrumentos que se utilizan para:

- a) La reducción simplificadora de los elementos sustanciales del Derecho.
- b) Concretizar el principio de eficacia, a los efectos de simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributaria.
- c) La lucha contra el fraude tributario. (como se citó en Bravo Cucci J., 2010, p. 112)

En cuanto a la primera, la ficción prescinde de una serie de exigencias de la realidad para crear una verdad jurídica que no las toma en cuenta, permitiendo que el legislador pueda alcanzar cierto grado de precisión jurídica y que sin la ficción sería difícil alcanzar.

Con respecto a la segunda, se busca simplificar la función de gestión y recaudación de tributo, se crea una realidad jurídica que no corresponde con la verdad

real. Con las ficciones se puede poner en peligro algunos principios de justicia y equidad tributaria

Finalmente en relación a la tercera, la ficción es un instrumento para luchar contra el fraude porque permite la evitación de la realización de un hecho diferente al supuesto de hecho, con las ficciones se puede reprimir el comportamiento fraudulento.

No obstante, las ficciones pueden presentar graves problemas desde el punto de vista del principio de la capacidad contributiva, se suscita la afectación a este principio cuando el concepto legal se aparta o ignora los elementos esenciales del concepto económico de los índices de capacidad contributiva; se termina tributando por hechos que no son manifestación de la capacidad económica de contribuir.

Adicionalmente, se puede inferir que la norma de precios de precios de transferencia atenta contra el principio de capacidad contributiva, al atribuir al sujeto domiciliado la calidad de agente de retención y de esta manera afectándolo en su patrimonio, considerando que el impuesto a la renta asumido no podrá ser deducible.

Sobre el particular el Tribunal Constitucional, se ha pronunciado en la STC N° 4227-2005-AA/TC (10/02/06), "...este Tribunal ha establecido que para acreditar la confiscatoriedad en cada caso, es necesario probar la afectación real al patrimonio empresarial de la persona jurídica, como en el caso de autos. Y es que no podría ser de otra manera cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada"

Así, Iglesias Ferrer C., ha manifestado que:

La presunción legal tributaria no es lo mismo que la ficción legal tributaria. Como ya hemos señalado, las presunciones se basan en hechos ciertos, para de allí, a partir de un razonamiento legal deductivo, llegar a un hecho desconocido que se presume cierto con un alto grado de probabilidad. Por el contrario, la ficción es una creación normativa del legislador, en el cual se crea una verdad jurídica distinta de la verdad real a la cual se ignora y desecha, ya que el legislador atribuye a ciertos hechos o realidades sociales, efectos jurídicos que solo son posibles a partir de la presencia de la ficción. (como se citó en Garibaldi Pajuelo, J., 2010, p. 37)

Ahora bien, considerando estas definiciones, la regla de valor de mercado se sustenta en el uso de una ficción jurídica que sustituye el valor pactado por uno de mercado que no ha sido acordado en la realidad, es decir, para el caso expuesto y que es materia de investigación, si en un servicio prestado en forma gratuita por un sujeto no domiciliado

a otro sujeto domiciliado cuyo valor de la operación es cero, por las reglas de valor de mercado esta operación tendría un valor, más aún tratándose de sujetos vinculados, implicaría una valoración ficticia para realizar la retención por el importe equivalente.

Sobre la utilización de la ficción la autora Gemma Sala señala lo siguiente:

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

(...)

Así, el legislador prescindiría conscientemente de la realidad cuando efectivamente se hubiera operado a precios diferentes a los de mercado (y tales precios se hayan recogido contablemente) para configurar otra a los soles efectos tributarios, esto es, independientemente de cómo se llevó a cabo la transacción y de cómo se contabilizó. En efecto, la ley no discutiría que el precio de transferencia no fuera efectivamente el contabilizado por las partes vinculadas, ni tampoco presumiría que la contraprestación de la operación hubiera sido mayor o menor del importe contabilizado, sino que “aceptando la contabilidad como cierta no la tiene en cuenta en la determinación de la base imponible”. Tal ficción operaría en el campo del “deber ser”, esto es, las partes vinculadas deberían fijar sus precios de transferencia de acuerdo con las fuerzas de la oferta y la demanda, “como sí” fueran independientes. Y por ello, la norma sobre precios de transferencia exige sustituir los precios reales y contabilizados, por los normales de mercado para determinar la base imponible en los supuestos en que estos no concuerden con aquellos” (como se citó en Muñoz Salgado S., 2008, p. 339).

De este modo, de acuerdo a lo señalado la ficción es el medio para la valorización o cuantificación de las operaciones para el cumplimiento de la norma de precios de transferencia, posición cuestionada por algunos especialistas en la doctrina.

En concordancia, con lo señalado la primera disposición final del Decreto Legislativo N° 941, publicada el 20 de diciembre de 2003, señala que los ajustes de las operaciones a valor de mercado no constituyen una norma de determinación sobre base presunta, por lo que deja clara la posición de que la regla de valor de mercado no genera una renta presunta.

2.9. Conclusiones

- Tratándose de los ajustes, tiene vital importancia la definición del perjuicio fiscal a fin de reconocer que los ajustes efectivamente se realizarán cuando se denote un desmedro en la recaudación producto de una valoración incorrecta y que en aplicación de las normas de precios de transferencia este deberá ser corregido.
- Se especifica el problema surgido en relación al tema materia de investigación, siendo la hipótesis las operaciones realizadas a título gratuito entre un sujeto domiciliado y otro sujeto no domiciliado, por el que a pesar de no haber contraprestación se hará uso de la ficción para valorizar la operación y suponer que el gasto hubiera devengado y efectuar el pago del impuesto por el monto equivalente, siendo responsable de ello el sujeto domiciliado, como si hubiera tenido esta la calidad de agente de retención en caso se hubiese pactado contraprestación.
- En relación alcance del Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta no es posible efectuar el pago del impuesto por el monto equivalente, ya que al no haber contraprestación no surge el supuesto de hecho del pago o acreditación y tampoco existe contabilización como costo o gasto que permita indicar que ha nacido la obligación tributaria para efectuar la retención.
- Sobre el impuesto a la renta asumido considerando el alcance del Artículo 47° de la Ley del Impuesto a la Renta, este no podrá ser deducible para el contribuyente en la determinación de su renta neta y tampoco podrá serlo en caso se trate de operaciones de crédito, porque para que esto último suceda será necesario que se efectúe el pago del interés.
- Con respecto a la responsabilidad del Agente de retención, la norma de precios de transferencia señala que el sujeto domiciliado será responsable de abonar el impuesto por el monto equivalente, el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación. De este modo en caso el sujeto responsable incumpla con efectuar el pago del impuesto será pasible de una multa, considerar que tendría que valorizar cada operación gratuita que tenga a fin de considerar el devengo y abonar el impuesto por el monto equivalente.
- En relación a los convenios para evitar doble imposición, justamente se da paso a un caso de doble imposición, situación que en primacía buscan evitar los convenios, porque el sujeto domiciliado deberá asumir el impuesto de cargo del

sujeto no domiciliado y además dicho impuesto no podrá ser utilizado por el sujeto no domiciliado como crédito en su país.

- Con respecto a la norma de precios de transferencia, estas son normas sustantivas de valoración y que se valen de una ficción jurídica, que es de cumplimiento para la Administración Tributaria y se utilizan para determinar la cuantía de las obligaciones tributarias cuyo hecho imponible ya ha nacido en mérito a otras disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta
- No obstante, estas ficciones usadas en la norma de precios de transferencia para dar valor a las operaciones gratuitas con sujetos no domiciliados afectarían la capacidad contributiva, considerando que en estas transacciones no se han construido sobre un hecho imponible que represente una manifestación de riqueza
- Con respecto a las transacciones a título gratuito prestadas por un sujeto no domiciliado, y entre otras, la norma de precios de transferencia crea una renta imputada que como hemos desarrollado en el presente capítulo, la renta imputada no se encuentra regulada en los Artículos 9° y 10° de la Ley, por lo que no se podría atribuir fuente alguna para el sujeto no domiciliado

CAPÍTULO III: PROPUESTAS DE SOLUCIÓN A LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

En el presente capítulo desarrollaremos las propuestas de solución a los problemas planteados en el capítulo II, en relación al criterio del devengado y percibido con respecto a los servicios pactados a título gratuito y su relación con el Artículo 76°, así como la posible deducibilidad del Impuesto a la Renta asumido, la imputación de la responsabilidad de aquel que hubiera tenido la calidad de agente de retención y que sería pasible de multas, así como el análisis de la aplicación del ajuste bilateral y una revisión a los criterios de imputación de rentas en la legislación comparada en los casos de prestación de servicios gratuitos de sujetos no domiciliados a sujetos domiciliados.

3.1 Análisis de la imputación de renta, en aplicación del artículo 76° de la ley del impuesto a la renta

Considerando que exista la probabilidad de imputar rentas presuntas o ficticias a los sujetos no domiciliados como consecuencia de la ficción de las normas de precios de transferencia, resultará pertinente determinar el momento apropiado para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria.

En este caso, Torrealba, Adrián, señala:

...con relación al criterio de residencia del pagador, determinada doctrina ha señalado que a la par de la noción clásica de la fuente de la renta, entendida como fuente producción, fuente económica o fuente objetiva, se elaboró una noción a fin, que es la fuente de su pago, fuente financiera o fuente subjetiva ..., pues mientras en el primer caso existe un nexo causal directo entre la renta y el hecho que la determina, en el segundo la expresión fuente no está ligada a una idea de causalidad, pero sí a la del origen de los recursos que representan rentas para el respectivo beneficiario. Por tanto, se tiene que la fuente objetiva de la renta, propiamente dicha, es un concepto económico que corresponde a su producción; la fuente subjetiva de pago es un concepto financiero que corresponde a su realización (como se citó en Timaná Cruz, 2008, p.259)

La vinculación de la residencia al pagador del tributo, no es otra cosa que establecer una conexión entre el lugar donde reside el pagador de la renta que coincide con la fuente de producción o la fuente económica, entonces puede esgrimirse que el lugar del pago es el lugar del aprovechamiento económico.

En virtud a lo anterior, el primer párrafo del Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

De este modo, la norma hace referencia al pago o acreditación de rentas de fuente peruana a favor de sujetos no domiciliados, para determinar el momento en el cual será exigible el impuesto. La deuda tributaria será exigible en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Por otro lado, el segundo párrafo del artículo 76° de la Ley establece que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados. Dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior.

A raíz de lo expuesto, considerando las reglas para efectuar la retención por las rentas de fuente peruana cuando se trate de operaciones con sujetos no domiciliados, el legislador plantea como problema lo siguiente (Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1112, 2012):

El problema se presenta cuando las reglas de imputación establecen condiciones que no se pueden producir en el caso de los ajustes. Así por ejemplo, cuando el reconocimiento de una determinada renta no está sujeta a la regla del devengo, el mayor valor que se debe reconocer como consecuencia de las normas de precios de transferencia nunca sería reconocido en tanto nunca se produciría su percepción, y ese sería el caso de algunas rentas de sujetos no domiciliados en el país y de sujetos no domiciliados. El problema *se torna* [cursivas añadidas] más evidente cuando se está frente a transacciones realizadas a título gratuito... se debe imputar a un periodo o ejercicio el monto que se habría pactado por las transacción si ésta hubiese sido celebrada entre

partes independientes, esto es, un monto determinado en aplicación de las normas de precios de transferencia.

Sobre el particular, el legislador coloca en una nota al pie de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1112 distinguiendo dos reglas en el artículo 76° de la Ley, la primera regla es la general, referida al primer párrafo del artículo y en el segundo párrafo establece una regla especial de imputación y que tampoco podrá ser cumplida, *bajo el escenario de las operaciones gratuitas* [cursivas añadidas], en caso se deba efectuar un ajuste por aplicación de los precios de transferencia, pues ese mayor valor no se contabilizará

Ahora bien, el legislador propone como solución planteada (Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1112), eliminar la mención que el citado inciso c) hace a la imputación del ajuste al ejercicio gravable en que se realizaron las operaciones:

...se propone establecer una regla general para aquellos casos en los que el ajuste no se pueda imputar en tanto no se podría cumplir las condiciones necesarias para dicha imputación. En este sentido, se propone incorporar una disposición señalando que en tales casos el ajuste se deberá imputar en el momento y forma proporcional a la imputación que se efectúe de la renta o gasto correspondiente al valor convenido.

Así, si respecto de la transacción cuyo valor debe ser materia de ajuste se hubiera cumplido con el íntegro del pago, el ajuste deberá ser imputado a la(s) fecha(s) de pago en proporción a cada pago efectuado, (...). En el caso de contribuyentes no domiciliados, esta regla será aplicable cuando estén sujetos a la retención en la fecha de pago o acreditación de la renta respectiva.

Agrega el legislador, tratándose de transacciones celebradas a título gratuito, el problema es que nunca se producirá la percepción de la renta y no existe fecha de pago, por lo que también se requiere de una regla especial. En este caso, se propone que la renta se impute a la fecha en que se hubiera devengado el ingreso, para el caso de sujetos domiciliados; o a la fecha en que se habría devengado el gasto si se hubiera pactado contraprestación correspondiente, en el caso de rentas consideradas de fuente peruana y que deben ser reconocidas como consecuencia del ajuste por sujetos no domiciliados.

Considerando la segunda regla, en este caso se produce una sustitución del contribuyente por orden expresa de la ley pues el pago ya no corresponde a una

retención efectuada al beneficiario no domiciliado ..., sino que es el pagador de la renta el que se ve obligado a efectuar el pago de un “monto equivalente a la retención”...en el caso de intereses presuntos o ficticios, el prestatario no registra ningún gasto o costo por ese concepto ya que al no haberse pactado intereses no se producirá ninguna salida de recursos que tenga la capacidad de reducir el patrimonio del prestatario. En consecuencia, si no hay ningún gasto o costo que contabilizar, no habrá ninguna obligación tributaria por concepto del Impuesto a la Renta relacionada con los intereses presuntos o ficticios. (Villanueva Gonzáles, 2008, p.300)

Ahora bien, en el tercer párrafo del inciso c) del Artículo 32°-A de la Ley (Decreto Legislativo N°1112, 2012) introduce una modificación señalando que el ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente. Tratándose de sujetos no domiciliados, lo dispuesto en este párrafo *sólo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país* [cursivas añadidas].

Además, se añade en el quinto párrafo que tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el referido ajuste, *será el que hubiese tenido calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva* [cursivas añadidas].

En tanto, la obligación prevista en el segundo párrafo del Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, consiste más bien en la regulación de un mecanismo para que el agente de retención abone un adelanto de la obligación tributaria que nacerá, presumiblemente, con posterioridad (con el pago o acreditación de la renta de fuente peruana).

Así, señala que la obligación tributaria de los no domiciliados, como supuesto hipotético, está supeditado exclusivamente al pago o acreditación de la renta (refiriéndose al primer párrafo del Artículo 76° de la Ley), por tanto respecto de rentas o ingresos previstos en el Ley como presuntos o imputados, en referencia a las operaciones gratuitas no existe tal pago o acreditación, por lo que no se produce el nacimiento de la obligación alguna (Tartarini, T., 2008, pp. 252-253).

En conclusión, podríamos interpretar que en la Ley existen dos artículos que regulan el nacimiento de la obligación tributaria para rentas de fuente peruana, siendo una de ellas la regulada en el quinto párrafo del inciso c) del Artículo 32°-A en relación a las operaciones a título gratuito con sujetos no domiciliados y la otra regulación estaría en el Artículo 76° de la misma Ley que trata las rentas distintas de las fictas o presuntas.

¿Lo que se acaba de señalar puede revestir tal distinción?, consideramos que no es así, en todo caso si se pretendía gravar las operaciones a título gratuito haciendo uso de una ficción, esto debió considerarse también en el Artículo 76° de la Ley.

Ahora bien, lo que sí está claro es que no existe una disposición legal que especifique el nacimiento de la obligación tributaria en rentas imputadas o fictas de no domiciliados, estas resultan inaplicables para dichos sujetos, considerando lo expuesto en párrafos precedente en el análisis realizado al Artículo 76° como colación del ajuste que se debe imputar en las operaciones gratuitas con sujetos no domiciliados de acuerdo a la norma de precios de transferencia, según cuarto y quinto párrafo del inciso c) del Artículo 32°-A de la presente Ley.

3.2 Evaluación de la posible deducibilidad del impuesto a la renta asumido en las operaciones gratuitas con no domiciliados, considerando el impedimento del artículo 47° de la ley del impuesto a la renta

De conformidad, con el Artículo 47° y la explicación realizada en el punto 2.5 del capítulo II, se genera una mayor carga fiscal para el sujeto domiciliado considerando que el impuesto a la renta asumido, por el abono efectuado al fisco del importe equivalente a la retención, no podrá ser deducible.

En vista de lo señalado y del análisis efectuado a las normas en su conjunto, se propone que el impuesto a la renta asumido por el contribuyente domiciliado sea deducible para la determinación de su renta neta imponible considerando cualquier servicio que se pacte a título gratuito.

3.3 Acerca de la responsabilidad en materia tributaria del agente de retención

De acuerdo al problema planteado en el punto 2.6 del capítulo II, conviene hacer un análisis a la responsabilidad en materia tributaria

De este modo, Villegas, H., (1976), se ha pronunciado señalando:

La responsabilidad entre el contribuyente y responsable”, analizando específicamente el caso de solidaridad entre contribuyente y responsable, observamos que este último se haya jurídica o económicamente conectado de alguna manera al contribuyente, y el legislador tiene en cuenta ese nexo para hacer generar a su respecto la obligación sustancial de pagar el tributo una vez relacionado el hecho imponible

Esto significa que el responsable solidario es ajeno a la capacidad contributiva, cuya exteriorización se valoró para construir jurídicamente el tributo y atribuirlo a una persona, (...). Por ello es que sólo puede ser instituido expresamente por ley y que no debe soportar en su patrimonio la carga del tributo, siéndole concedida la facultad del resarcimiento.

De otro lado, el autor indica que:

La solidaridad entre contribuyente y agente de retención en la legislación Argentina. El Artículo 16° de la Ley 11.683, enumera en general quienes son los responsables por deuda ajena. Establece la obligación de pagar los tributos de los representados, mandantes, (...).

A su vez, el Artículo 18° del mismo ordenamiento legal dispone que los responsables enumerados en el Artículo 16° “responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas.

(...)

Otra diferencia consiste en que la responsabilidad personal y solidaria de los responsables de los cinco primeros incisos del Artículo 16° cesa si los contribuyentes “los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales”. No sucede lo mismo con los agentes de retención. Esta causal no es aplicable para los retentistas.

(...)

En consecuencia, el retentista queda sujeta a un severo régimen de responsabilidad tributaria no penal. Debe responder personalmente por el

impuesto no amputado y no ingresado en el plazo legal, o amputado y no ingresado a dicho plazo legal (pp. 99-114)

Así, en nuestro ordenamiento jurídico, la responsabilidad se encuentra en el Artículo 9° del TUO del Código Tributario, refiriéndose que el responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe de cumplir la obligación atribuida a éste.

Seguidamente, el Artículo 10° señala que es agente de retención o percepción, el que en defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.

Entendemos que la atribución realizada por el legislador en relación a la responsabilidad solidaria y señalada en el quinto párrafo del inciso c) del Artículo 32°-A de la Ley no tiene exclusión por lo que en nuestro ordenamiento jurídico el responsable que hubiera tenido la calidad de agente de retención será pasible de una multa si no paga el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste respectivo.

Con respecto a la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria se pronuncia en el Informe 0187-2015-SUNAT/5D0000, señalando que el sujeto domiciliado en el país será responsable solidario del Impuesto a la Renta correspondiente al sujeto no domiciliado, al no haberse excluido a este como deudor de la obligación tributaria surgida de la transacción a título gratuito y los ajustes previstos en las normas de precios de transferencia; pero como se ha expuesto en el desarrollo del trabajo de investigación, entre otros, en esta transacción a título gratuito no hay pago de por medio, sin embargo en una nota al pie la Administración hace alusión al artículo 1260° (Decreto Legislativo N° 295, 25 de Julio de 1984) para indicar que luego de cumplida la prestación tributaria se generaría una obligación de tipo civil en la que aquel ostentaría la condición de acreedor respecto del contribuyente, quien le respondería como deudor

No obstante, conforme al Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, la obligación de abonar la retención surge en el mes de pago o acreditación de la renta. En

caso el sujeto domiciliado contabilice como costo o gasto una transacción, deberá abonar al fisco el monto equivalente a la retención. Para cuyos efectos la obligación debe ser cumplida dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual.

Con respecto a lo señalado en el punto anterior y siguiendo el orden de ideas, no hay forma de dar cumplimiento a la responsabilidad atribuida a aquél que hubiera tenido la calidad de agente de retención en tanto no se produzca el pago o abono de la renta, ni tampoco contabilización de la operación como costo o gasto, en la medida que se trate de una operación gratuita, en tanto dichos presupuestos de hecho no se han generado.

Es así, que resultaría contrario a la ley exigir al agente de retención que asuma responsabilidad por el pago de retenciones que nunca pudo practicar al no haberse pactado contraprestación alguna, siendo que la renta proviene de una ficción impuesta por el legislador.

Se entiende entonces que, para los efectos de la retención, el agente sólo considera los importes pagados o acreditados que se toman en cuenta para calcular la renta neta del sujeto del exterior conforme a las deducciones que, en su caso y sin admitir prueba en contrario, establezca el Artículo 76°, sobre los que se debe aplicar las tasa previstas por los Artículos 54° y 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Finalmente, no podría efectuarse retención alguna considerando que no existe contraprestación y en correlación a lo señalado en el Artículo 76° de la Ley, así el responsable aquel que hubiera tenido la calidad de agente de retención quedaría liberado de tal responsabilidad por un defecto en la norma.

3.4 Análisis de la aplicación del ajuste correlativo en operaciones gratuitas con no domiciliados en relación a los convenios suscritos para evitar doble imposición

Como se mencionara en el punto 6 del capítulo II, con respecto a la prestación de servicios a título gratuito prestado por un sujeto no domiciliado, el sujeto domiciliado que hubiera tenido la calidad de agente de retención si se hubiera pactado contraprestación²⁸, deberá abonar la retención por el importe equivalente al fisco de

²⁸ Así señala el penúltimo párrafo del inciso c) del Artículo 32°-A

acuerdo al cronograma que señala el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual.

Que, dicha retención no podrá ser tomada como crédito para el sujeto no domiciliado y tampoco será deducible el impuesto a la renta asumido para el sujeto domiciliado, lo que ocasiona un problema de doble imposición.

En relación a lo señalado, en la prestación de servicios a título gratuito entre un sujeto domiciliado y otro no domiciliado no podría aplicarse el pago de la retención por el importe equivalente considerando que el CDI es una norma de carácter supranacional y no aplicaría la legislación interna, salvo que el propio Convenio enuncie o regule en su contenido dicha operación.

En el hipotético caso que la Administración Tributaria considere que el sujeto domiciliado debió efectuar la retención por el monto equivalente en la prestación recibida a título gratuito de un sujeto no domiciliado, deberá de igual modo conceder al sujeto domiciliado la posibilidad de realizar el ajuste y deducir dicho gasto vía declaración Jurada, como bien lo señala la norma y bajo el criterio vertido en el Informe 0187-2015-SUNAT/5D0000, pero no colocar como condicionamiento que este ajuste sólo procederá cuando la corrección se efectúe desde el país del sujeto no domiciliado.

3.5 Revisión de los criterios de imputación de rentas, en las operaciones gratuitas con sujetos no domiciliados, en la legislación comparada

Sobre el particular es importante advertir el tratamiento tributario que se sigue en algunas legislaciones en relación al ámbito de aplicación de la norma de precios de transferencia, así como el tratamiento tributario a seguir cuando se trate de operaciones en las que no exista contraprestación alguna.

3.5.1 Legislación Española

Como antecedente el Artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España vigente hasta el 30 de noviembre de 2006, señalaba lo siguiente:

La Administración Tributaria podrá valorar por su valor normal en el Mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración contenida hubiera determinado, considerando el conjunto de personas o entidades

vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor nominal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

[cursivas añadidas]

Sobre el particular, considerando que este es el antecedente a nuestro cuerpo normativo, la norma Española sobre precios de transferencia también hacía una alusión clara al tema del perjuicio fiscal considerando para ello el diferimiento de la tributación.

Sin embargo, con el cambio normativo en los siguientes periodos las operaciones entre personas o entidades vinculadas deberán valorarse a valor de mercado en cualquier caso, aunque el resultado de la operación sea neutro.

Nótese que, la norma española consideró en un momento dado el tema del perjuicio fiscal para posteriormente señalar que todas las operaciones entre vinculadas deberán estar a valor de mercado, en el entendido, si no lo están habrá que realizar el ajuste respectivo para valorizar la operación, por ello señala que aunque el resultado sea neutro las operaciones siempre deben estar a valor de mercado.

Así, contiene una especial forma de tratar las operaciones gratuitas y a manera de ejemplo se señala lo siguiente:

1) Préstamo de la sociedad al socio persona física sin interés:

- Obligación de valorar a valor de mercado el tipo de interés del préstamo a partir del 1/1/2007 incluso aunque el préstamo se hubiera concertado con anterioridad.
- * - La sociedad deberá contabilizar y declarar el ingreso producido por los intereses valorados a valor de mercado aunque no los cobre.
- Para el socio persona física, en principio, el gasto producido por los intereses valorados a valor de mercado no serán deducibles en su IRPF.

2) Préstamo del socio persona física a la sociedad sin interés:

- Obligación de valorar a valor de mercado el tipo de interés del préstamo a partir del 1/1/2007 incluso aunque el préstamo se hubiera concertado con anterioridad.

- Para el socio persona física el ingreso producido por los intereses valorados a valor de mercado serán renta a integrar en la base imponible general al tipo marginal de tributación, hasta el 43 %, a tenor de lo establecido en el artículo 46 a) de la Ley 35/2006 del IRPF.
- La sociedad deberá contabilizar y declarar el gasto producido por los intereses valorados a valor de mercado aunque no los pague.

Como se puede apreciar en España existe la posibilidad de poder realizar la deducibilidad del gasto con la contabilización del mismo, pero haciendo tributar a ambas partes.

3.5.2 Legislación Americana

Según lo establecido en la sección 1.482.2 (a) del Reglamento del Impuesto a la Renta de los Estados Unidos de América, los préstamos, adelantos de dinero o créditos directos (deuda originada por ventas, arrendamientos o servicios para o entre los miembros de un grupo) que se realicen entre partes vinculadas, por los que no se cobra interés o se cobra un interés diminuto, son objeto de ajuste para reflejar la tasa de interés de mercado. Esta tasa correspondería a la que hubiera sido cargado al momento que se generó la deuda en transacciones independientes con o entre partes no vinculadas, bajo condiciones similares. El periodo por el que los intereses deben calcularse se determina desde el día siguiente del inicio del endeudamiento hasta el día en que la deuda finaliza (por pago, cancelación, compensación u otro). Para los créditos directos se considera periodos de gracia (no cálculo de interés) entre 03 meses y 183 días como máximo, dependiendo del tipo de transacción comercial realizada (Muñoz Salgado, S, 2008, p. 339).

Así, la norma americana incluye un supuesto en el que hace referencia a los créditos cuyo interés no se cobra, pero que es necesario valorizar a fin de reflejar la tasa de interés del mercado, más no así para crear un hecho imponible.

3.5.3 Legislación Francesa

Con respecto a los ajustes la legislación Francesa señala lo siguiente:

El efecto de un ajuste a precios de mercado es restaurar el importe correcto de beneficios o de pérdidas imputados al ejercicio o a ejercicio futuros. El ajuste en la renta del contribuyente está limitado a la parte en exceso de la porción del precio vinculado. Ahora bien, en servicios no realizados o bien realizados materialmente pero o no justificados o bien en beneficio del prestador, el importe total de la contraprestación es lo que puede ser ajustado.

Asimismo, se señala que la aplicación del principio de tipos de interés de mercado no se aplica en determinados supuestos puntuales, tal como ha establecido la jurisprudencia del Consejo de Estado (Ochaita, C., 2007).

- Si la subsidiaria tiene dificultades financieras. Esta entidad debe probar la evidencia de la realidad financiera de la subsidiaria extranjera, así como que la Compañía Francesa poseía los fondos que prestó libre de intereses.
- Si se conceden otras ventas a las Compañía francesa prestamista. Tal es el caso de bajas o nulos intereses que garantizan créditos comerciales que conllevan a incrementos notables de las ventas en las subsidiarias extranjeras y en consecuencia en la Compañía francesa.

3.5.4 Legislación Colombiana

De acuerdo a la información contenida en el manual de “Declaración Informativa Individual y consolidación de Precios - 2011” emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuando la contraprestación se haya pactado en especie o gratuita, se deberá conservar y tener a disposición de la Administración, cuando esta así lo requiera, la información relativa a las razones por las cuales se pactó de esta manera dicha operación.

De los regímenes revisados en las cuatro jurisdicciones, queda claro que existe la posibilidad de deducción o de valoración sólo para efectos de cumplir con la norma de precios de transferencia o la prueba en contrario, supuestos de hecho que no suceden en nuestro ordenamiento jurídico lo que nos lleva a reflexionar si el ajuste señalado en el inciso c) del Artículo 32° A de la Ley, con respecto a las operaciones gratuitas entre un sujeto no domiciliado y un sujeto domiciliado, sólo fue modificado para imputar rentas y con ello incrementar la recaudación, ya que como hemos explicado en el desarrollo de este trabajo la imputación realizada afecta el principio de capacidad

contributiva, entre otras razones, no se revela una relación entre la capacidad económica y el tributo.

En nuestra opinión, es necesario revisar el tratamiento que siguen los países a nivel internacional en materia de precios de transferencia sobre la prestación de servicios a título gratuito, considerando que el Perú ha suscrito y seguirá suscribiendo convenios con otros países, lo que impediría que se evite la doble imposición por todos los antecedentes ya explicados.



CONCLUSIONES

- Será importante evaluar el alcance de la renta imputada atribuida a las transacciones gratuitas prestadas por sujetos no domiciliados en aplicación de los ajustes de la norma de precios de transferencia, considerando que esta imputación que se ha valido de una ficción jurídica, estaría afectando la capacidad contributiva del sujeto domiciliado en tanto no se evalúe si existe un hecho imponible que se pueda ver materializado en la generación de una renta.
- En relación a la imputación de renta a los servicios a título gratuito, esta no se encuentra dentro de la lista taxativa de los artículos 9° y 10° de la Ley del Impuesto a la Renta, porque las mismas están referidas a la teoría de “renta producto” y como se explicara una renta imputada no puede ser calificada como renta producto ya que no proviene de una fuente durable que sea capaz de generar beneficios económicos en forma periódica, por tanto será importante que la Administración Tributaria desarrolle en su análisis lo indicado, con la finalidad de que no existan acotaciones que podrían ser perjudiciales para el contribuyente o para la propia Administración cuando sus actos sean declarados nulos en algún proceso contencioso
- Tratándose de una operación a título gratuito entre un sujeto domiciliado y otro no domiciliado, el alcance del Artículo 76° impide efectuar la retención considerando que no existe pago o acreditación, así como tampoco se ha efectuado una contabilización como gasto o costo, por lo que siendo esto así no es posible efectuar retención alguna, cabría regular tal procedimiento en el Artículo 76° en caso se pretenda realizar el ajuste a la operación a título gratuito.
- En materia del impuesto a la renta asumido, corresponde que el sujeto domiciliado pueda deducirlo para la determinación de su renta neta sin restricción alguna considerando como fehaciencia el pago realizado al fisco de la retención por el importe equivalente.
- Con respecto a la responsabilidad solidaria, esta sería impracticable considerando las razones expuestas en el análisis efectuado al Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante consideramos que esta responsabilidad no podría ser atribuida en una operación en la que se imputa una renta, por medio de una

ficción, por aplicación del ajuste que se debe efectuar a la luz de la norma de precios de transferencia.

- Considerando que no es posible efectuar la retención, en defecto del Artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, sería injusto y contrario a ley aplicar una sanción considerando que no existe el supuesto de hecho para efectuar el pago del importe equivalente. En caso el mencionado ajuste prevaleciera en nuestro ordenamiento jurídico correspondería que se configure el supuesto de hecho en el Artículo 76° que permita efectuar la retención.
- En relación al ajuste correlativo, en una transacción a título gratuito prestado por un sujeto no domiciliado, surgirán inconsistencias porque en algunas jurisdicciones, como lo hemos visto, no se hará ajuste alguno, por tanto la retención efectuada ocasionará un perjuicio al contribuyente local y al no domiciliado quien no podrá usar dicha retención como crédito, esto último si vemos la operación desde el punto de vista del grupo económico.
- No obstante continuando con el ajuste correlativo, existe un cuestionamiento por una precisión en la norma que no es muy clara, aparentemente el ajuste por aplicación de la norma de precios de transferencia a la luz de un CDI sólo podrá efectuarse siempre que el ajuste provenga del exterior y el mismo quede firme, esto último será corroborado por SUNAT, sin embargo que pasará con las operaciones que no están bajo el alcance de un CDI se entiende que el ajuste no procedería, al respecto en el informe 0187-2015/5D000 la Administración Tributaria señala que es posible ajustar una operación gratuita que hubiera originado un gasto, para el sujeto domiciliado, vía la rectificatoria de la Declaración Jurada; pero al concluir la respuesta coloca un pie de página para hacer referencia al último párrafo del inciso c) del Artículo 32° A de la Ley, dejando en claro que el ajuste en una operación gratuita que implique que habría sido un gasto, de haber contraprestación, para un sujeto domiciliado sólo será aplicable bajo una operación con un país con el que Perú ha suscrito un convenio. Se advierte que en los convenios no existe cláusula referida a operaciones gratuitas entre las jurisdicciones.
- Los ajustes por aplicación de la norma de precios de transferencia, deben ser realizados considerando el perjuicio fiscal y analizando cada transacción según su naturaleza y las razones por las que se pactaron, ya que en relación a la materia desarrollada en el presente trabajo de investigación en las transacciones a título gratuito se estarían creando varios supuestos no contenidos en la norma y que en

concordancia con otros artículos de la Ley no sería previsible efectuar retención alguna, así como atribuir responsabilidad solidaria a quien tuviera la calidad de agente de retención.



REFERENCIAS

- Bravo Cucci, J. (5 de Diciembre, 2012). Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del Principio de capacidad contributiva. *Revista Ita Ius Esto (IIE)*, Universidad de Piura, p. 135. Recuperado de: <http://www.itaiusesto.com/breves-reflexiones-sobre-el-desarrollo-jurisprudencial-del-principio-de-capacidad-contributiva/>
- Bravo Cucci, J. (2010). *Las Presunciones y Rentas Fictas Aspectos Constitucionales y Tributarios en el Impuesto a la Renta*. Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). p. 112. Lima: ARA,.
- Córdova, A. (Diciembre 2008). *Producidas por bienes o derechos y regalías por el uso del software*. Ponencia individual, X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 20. Recuperado de: <http://www.ipdt.org/jornadas/9>
- Cosín Ochaita, R. (2007). *Fiscalidad en los precios de transferencia*. Valencia: Grupo Wolters Kluwers
- Delgado Ratto, C. (diciembre, 2004). *Ámbito de Aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú: Aproximaciones al régimen de las rentas imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta, límites y perspectivas*. Ponencia Individual, VIII Jornada Nacional de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 6,8. Recuperado de: <http://www.ipdt.org/jornadas/10>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2011). *Declaración Informativa Individual y consolidada de precios*. 122. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2012/precios_2012_v.pdf
- Instituto de Estudios Fiscales (Julio del 2010). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. P. 65. Recuperado de: <https://www.google.com.pe/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiX17WA4r3RAhWKOiYKHZJrBJ8QFggmMAM&url=https%3A%2F%2Fgrupodeinvestigacioncontable.wikispaces.com%2Ffile%2Fview%2Fdirectrices%2Bde%2Bla%2BOCDE%2Ben%2Bmateria%2Bde%2Bprecios%2Bde%2Btransferencia%2B2010.pdf&usg=AFQjCNH3npYorrrqMufAXVi1Z3opfyoTe5w&sig2=hLg4tRP8uuidVRqgVSLmsQ&bvm=bv.144210762.d.eWE>
- Fernández Origgi, I. (2008). *¿Cuándo corresponde aplicar los ajustes fiscales por precios de transferencia?*. IX Jornadas Nacionales de Tributación, Lima: IFA-Perú, p. 219-220, 225-227
- García Mullin, R. (1978). *Manual de Impuesto a la Renta*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Documento N° 872, p. 29. Buenos Aires,

- García Schreck, M., (Junio 2008) *PT- Precios de Transferencia: Problemática de los “servicios intra-grupo” por una pronta solución integral*. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Lima. 273-274. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/303_09_garcia.pdf
- Garibaldi Pajuelo, J. (2010) *Presunciones Tributarias aplicadas por la SUNAT*. Lima: Gaceta Jurídica. p. 37.
- Giulliani Fonrouge, C. y Navarrine, S. C. (1996) *Impuesto a las Ganancias*. (3ª ed.) Buenos Aires: Depalma
- Gras Balaguer, C. B. D. (2010). *Operaciones vinculadas y los precios de transferencia*. Recuperado de: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/34_10.pdf
- Muñoz Salgado, Silvia. (mayo-agosto 2006). *Precios de Transferencia en el Perú. Algunas reflexiones sobre el ámbito de aplicación*. *Análisis Tributario*, (223), AELE, p. 16-17, 21-23
- Muñoz Salgado, S. (2008). *Aplicación de las normas de precios de transferencia en préstamos gratuitos*. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Lima, 339.
- Pérez de Ayala, J. (1970) *Las Ficciones en el Derecho Tributario* (1ª ed.) Madrid: Editorial de Derecho Financiero
- Reig, E. (2001). *Impuesto a las ganancias*. Madrid: Macchi, p. 48-49
- Reig, E, Gebhardt, J y Malvitano, R. (2006). *Estudio teórico práctico de la ley Argentina sobre Impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Macchi
- Román, E. F. (2003). *Precios de Transferencia en el Perú*. *Enfoque Internacional*, 2, AELE, p. 3-7
- Timaná Cruz, J. (Diciembre 2008). *Alcance del criterio de residencia del pagador para efectos de la generación de rentas de fuente peruana provenientes en préstamos utilizados en el país y en el exterior*, X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 259. Recuperado de: <http://www.ipdt.org/jornadas/9>
- Villanueva, M. (Diciembre 2008). *La presunción de intereses sobre préstamos otorgados por no domiciliados*, X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 288, 290-291, 295. Recuperado de: <http://www.ipdt.org/jornadas/9>
- Villanueva Gutiérrez, W. (2002) *La regla de valor de mercado, los precios de transferencia y la subcapitalización*. *Informativo Tributario*. AELE, p. 28-31
- Villegas B. H. (1976). *Los agentes de retención y percepción en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, p. 99-114

Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC (Lima). Tribunal Constitucional. Recuperado de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.html>

Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0033-2004-AI/TC (Lima). Tribunal Constitucional. Recuperado de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4227-2005-AA/TC (Lima). Tribunal Constitucional. Recuperado de:
<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04227-2005-AA.html>



BIBLIOGRAFÍA

- Barrantes Martínez, C. A. (2008). *Precios de Transferencia en el Perú*. Revista Electrónica Peruana de Derecho Tributario, de Universidad de San Martín de Porres, Año 2, Número 8, Lima. Recuperado de:
http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/8/Precios_de_Transferencia.pdf
- Calderon Carrero, J.M, (2005). *Precios de Transferencia e Impuesto sobre sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch.
- Fernández Origi, I. (2010) *Servicios gratuitos entre partes no vinculadas: razonabilidad de reconocer un resultado a valor de mercado*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).
- García Belsunce, H. A., (Ed.) (2003). *Tratado de Tributación. Derecho Tributario, I*. Buenos Aires: Astrea
- García Novoa, C., (2008) *Elusión Fiscal y los medios para evitarla*. XXIV Jornada Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), Isla Margarita Venezuela. Recuperado de
http://www.ipdt.org/editor/docs/RELATORIA_GENERAL_ILADT2008_TEM A-1.pdf
- González García, E., (Ed.) (2005). *Temas actuales de derecho tributario*. Barcelona: J.M. Bosch, S.L
- Jarach, Dino, (1982). *El hecho Imponible*. (3ª ed.) Buenos Aires: Abeledo – Perrot
- Serrano Antón, F. (2007). *Fiscalidad internacional*, Madrid: Edita Centro de Estudios Financieros.
- Tartarini Tulio, (Diciembre del 2008). *Algunas consideraciones sobre la generación de rentas de fuente peruana tratándose de operaciones gratuitas realizadas por sujetos no domiciliados*”. X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima. Recuperado de:
http://www.ipdt.org/editor/docs/15_XJorIPDT_TTT.pdf