



**El Test de Beneficio en los Servicios Intragruppo y su Aplicabilidad en la  
normativa peruana del Impuesto a la Renta**

**Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para  
obtener el grado de Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo por:**

Sheila Nancy Espinal Cragg : \_\_\_\_\_  
Percy Miguel Ludeña Ramos : \_\_\_\_\_  
Cecilia Margarita Quiroga Mezones : \_\_\_\_\_  
Cindy Steffani Salvador Márquez : \_\_\_\_\_

**Programa de Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo**

**Lima, 5 de setiembre de 2018**

Esta tesis

**EL TEST DE BENEFICIO EN LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO Y SU  
APLICABILIDAD EN LA NORMATIVA PERUANA DEL IMPUESTO A LA  
RENTA**

Ha sido aprobada.

.....  
**Paulo Comitre Berry (Jurado)**

.....  
**Carlos Quiroz Velásquez (Jurado)**

.....  
**Alexandre De Sousa Almeida (Asesor)**

**Universidad Esan**

**2018**

A Dios y a mi familia.  
**Sheila Nancy Espinal Cragg**

A Dios, a mi familia y a la persona más fuerte que conozco: Mi Madre.  
**Percy Miguel Ludeña Ramos**

A Dios, a mi familia y a mi amiga Fanni.  
**Cecilia Margarita Quiroga Mezones**

A Dios, a mi esposo, mis padres y mi hermana por todo su amor, comprensión y por nunca dejarme sola. Los quiero.

**Cindy Steffani Salvador Márquez**

# ÍNDICE

<b>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1. Planteamiento del problema</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2. Objetivos</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2.1. Objetivo General</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2.2. Objetivos Específicos</b> .....	<b>3</b>
<b>1.3. Alcance</b> .....	<b>4</b>
<b>1.4. Contribución y justificación</b> .....	<b>4</b>
<b>CAPÍTULO II: MARCO CONTEXTUAL</b> .....	<b>6</b>
<b>2.1. Contexto Global</b> .....	<b>6</b>
<b>2.2. Contexto local</b> .....	<b>7</b>
<b>2.2.1. Análisis tributario</b> .....	<b>8</b>
<b>2.2.2. La inclusión del test de beneficio por el Decreto Legislativo No. 1312</b> <b>11</b>	
<b>2.2.3. La fiscalización del test de beneficio</b> .....	<b>12</b>
<b>2.2.4. La documentación de sustento para acreditar el cumplimiento del test</b> <b>de beneficio</b> .....	<b>13</b>
<b>CAPÍTULO III: DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA</b> .....	<b>14</b>
<b>3.1. A nivel descriptivo</b> .....	<b>14</b>
<b>3.2. A nivel explicativo</b> .....	<b>14</b>
<b>3.3. Métodos de investigación utilizados</b> .....	<b>14</b>
<b>3.3.1. Método analítico</b> .....	<b>14</b>
<b>3.3.2. Método comparativo.</b> .....	<b>14</b>
<b>CAPÍTULO IV: PRECIOS DE TRANSFERENCIA</b> .....	<b>15</b>
<b>8.1. Evolución de la normativa de Precios de Transferencia en el Perú</b> .....	<b>15</b>
<b>8.1.1. Regulación previa – Decreto Legislativo No. 810</b> .....	<b>17</b>
<b>8.1.2. Primer umbral – Ley No. 27356</b> .....	<b>17</b>
<b>8.1.3. Segundo umbral – Decreto Legislativo No. 945</b> .....	<b>20</b>
<b>8.1.4. Tercer umbral – Decreto Legislativo No. 1112</b> .....	<b>21</b>
<b>8.1.5. Cuarto umbral – Decreto Legislativo No. 1124</b> .....	<b>23</b>
<b>8.1.6. Quinto umbral – Decreto Legislativo No. 1312</b> .....	<b>26</b>
<b>8.2. Definición de Precios de transferencia</b> .....	<b>30</b>
<b>8.3. Objetivos de los Precios de Transferencia</b> .....	<b>35</b>
<b>8.3.1. Objetivos de las Administraciones Tributarias</b> .....	<b>35</b>
<b>8.3.2. Objetivos de los Contribuyentes</b> .....	<b>35</b>
<b>8.4. El Principio de Plena Competencia</b> .....	<b>36</b>
<b>CAPÍTULO V: EL TEST DE BENEFICIO EN LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO</b> <b>Y LA ACCIÓN 10 DEL PLAN BEPS</b> .....	<b>42</b>
<b>5.1. Servicios Intragrupo y la Acción 10 del plan BEPS.</b> .....	<b>42</b>
<b>5.1.1. Consideraciones generales</b> .....	<b>42</b>

5.1.2.	Determinación de la prestación de los servicios .....	44
5.1.3.	Determinación del valor de mercado de la retribución por los servicios intragrupo .....	49
5.2.	Servicios Intragrupo de bajo valor añadido y la Acción 10 del plan BEPS. 52	
5.2.1.	Definición de servicios de bajo valor añadido: .....	52
5.2.2.	Aplicación para la determinación simplificada de la retribución de los servicios intragrupo de bajo valor añadido: .....	57
5.2.3.	El test de beneficio para los servicios intra-grupo de bajo valor añadido: .....	58
5.2.4.	Forma de determinación de la base de los costos colectivos y la atribución de los mismos para cada miembro del grupo multinacional .....	59
5.2.5.	Margen de beneficio .....	60
5.2.6.	Documentación e información .....	61
<b>CAPÍTULO VI: EL TEST DE BENEFICIO EN CASOS INTERNACIONALES .....</b>		<b>63</b>
6.1.	Irlanda: Caso Microsoft .....	63
6.1.1.	Resumen de la Sentencia: .....	63
6.1.2.	Comentarios de la Sentencia .....	65
6.2.	Alemania: Caso de Regalías .....	66
6.2.1.	Resumen de Sentencia .....	66
6.2.2.	Comentarios de la Sentencia .....	67
6.3.	India: Caso Merk .....	68
6.3.1.	Resumen de la Sentencia .....	68
6.3.2.	Comentarios de la Sentencia .....	70
<b>CAPÍTULO VII: APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA NORMATIVA PERUANA .....</b>		<b>71</b>
7.1.	Aplicación normativa de los Precios de Transferencia .....	71
7.2.	Ley del Impuesto a la Renta y test de beneficio .....	71
7.2.1.	Naturaleza de las normas de precios de transferencia: .....	72
7.2.2.	Clasificación de las normas de precios de transferencia .....	73
7.2.3.	Definición de entidades vinculadas .....	75
7.2.4.	Test de beneficio .....	77
<b>CAPÍTULO VIII: COMENTARIOS DE LAS ENTREVISTAS Y JUSTIFICACIÓN .....</b>		<b>86</b>
8.1.	Justificación y comentarios de las entrevistas .....	86
<b>CAPÍTULO IX: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>		<b>87</b>
9.1.	Conclusiones .....	87
9.2.	Recomendaciones .....	89
<b>CAPÍTULO X: BIBLIOGRAFÍA .....</b>		<b>91</b>
<b>ANEXO I: PROYECTO NORMATIVO PROPUESTO POR EL EQUIPO DE TESIS .....</b>		<b>93</b>
<b>ANEXO II: ABREVIATURAS Y SIGLAS .....</b>		<b>101</b>

<b>ANEXO III: ENTREVISTAS.....</b>	<b>102</b>
<b>1. Entrevista realizada a Juan Carlos Vidal – Socio de KPMG en Precios de Transferencia.....</b>	<b>102</b>
<b>2. Entrevista realizada a Miguel Puga – Socio de PWC en Precios de Transferencia.....</b>	<b>109</b>

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>1.</b>	<b>Gráfico Nro. 1 .....</b>	<b>30</b>
<b>2.</b>	<b>Gráfico Nro. 2.....</b>	<b>33</b>
<b>3.</b>	<b>Gráfico Nro. 3.....</b>	<b>48</b>
<b>4.</b>	<b>Gráfico Nro. 4.....</b>	<b>63</b>
<b>5.</b>	<b>Gráfico Nro. 5.....</b>	<b>67</b>
<b>6.</b>	<b>Gráfico Nro. 6.....</b>	<b>69</b>
<b>7.</b>	<b>Gráfico Nro. 7.....</b>	<b>80</b>
<b>8.</b>	<b>Gráfico Nro. 8.....</b>	<b>80</b>

## **Sheila Nancy Espinal Cragg**

Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo por la Universidad ESAN. Abogada de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Con experiencia como asesora en derecho tributario con énfasis en temas de planeamiento tributario internacional, operaciones de financiamiento y proyectos de inversión en infraestructura. Con conocimientos de inglés y francés. Miembro de la International Fiscal Association (IFA), del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), y del Colegio de Abogados de Lima.

### **EXPERIENCIA PROFESIONAL**

#### **DLA Piper Pizarro Botto Escobar**

##### **Asociada Principal**

**Septiembre 2011 - Actualidad**

Encargada de realizar lo siguiente:

- Planeamiento tributario internacional
- Asesoría en temas de derecho tributario internacional y precios de transferencia.
- Asesoría en temas tributarios para operaciones de financiamiento.
- Asesoría en proyectos de inversión en infraestructura
- Asesoría en procesos de fiscalización
- Patrocinio de empresas en procedimientos de reclamación y apelación ante la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

#### **Estudio Barrios & Fuentes Abogados**

##### **Abogada Asociada**

**Agosto 2007 – Agosto 2011**

Encargada de realizar lo siguiente:

- Asesoría en temas de derecho tributario internacional y precios de transferencia.
- Asesoría y consultoría tributaria para empresas del sector de hidrocarburos.
- Asesoría para la elaboración de declaraciones mensuales y anuales relacionadas al cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Asesoría y consultoría referida al tratamiento tributario del Impuesto a la Renta e IGV en operaciones de financiamiento.
- Asesoría para la aplicación del Régimen de devolución anticipada de IGV.
- Asesoría para la aplicación del Régimen de devolución definitiva del IGV aplicable a empresas del sector de hidrocarburos.
- Absolución de consultas referidas al Sistema de Percepciones, Retenciones y Deduciones del IGV.
- Asesoría tributaria en procedimientos de fiscalización, así como la elaboración de recursos de reclamación ante SUNAT y de apelación ante el Tribunal Fiscal.



## **Estudio Benites, Castañeda & Solís Abogados**

### **Asistente del área tributaria**

**Abril 2005 a Abril 2007**

- Realización de revisiones y auditorías tributarias para diversas empresas.
- Asesoría para la elaboración de declaraciones mensuales y anuales relacionadas al cumplimiento de obligaciones tributarias.
- Elaboración de informes tributarios relacionados con la labor de auditoría y consultoría llevada a cabo.
- Asesoría tributaria para diversas empresas que se encontraban dentro de un procedimiento de fiscalización, así como la elaboración de recursos de reclamación ante SUNAT y de apelación ante el Tribunal Fiscal.
- Elaboración de contratos civiles.
- Elaboración de contratos en materia laboral.
- Elaboración de minutas relacionadas a la constitución de empresas.

### **SUNAT**

### **Practicante del área tributaria**

**Junio 2004 a Marzo 2005**

- Elaboración de proyectos de Resoluciones de la Superintendencia Nacional Adjunta relacionados con procedimientos establecidos en el Código Tributario que no tuviesen relación con la determinación de la deuda tributaria, tales como: fraccionamientos tributarios, ente otros.
- Elaboración de proyectos de autorizaciones dirigidas al MEF para interponer Demandas Contencioso Administrativas.
- Elaboración de escritos para procesos judiciales (procesos de amparo y contenciosos administrativos).

### **FORMACIÓN PROFESIONAL**

ESAN GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS 2016 - 2018  
Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID 2017  
Especialización en Finanzas y Derecho Europeo

ESAN GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS 2008-2009  
PEE en Contabilidad y Finanzas

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ 1998 -2004

### **OTROS ESTUDIOS**

CENTRO DE IDIOMAS IPCNA  
Inglés avanzando

## **Miguel Ludeña Ramos**

Abogado tributarista con más de 6 años de experiencia en tributación empresarial e internacional. Miembro activo del IFA y del IPDT.

### **EXPERIENCIA PROFESIONAL**

#### **Ernst & Young**

##### **Tax Manager**

**Junio 2018 – Actualidad**

Gerente del área de impuestos especializado en la gestión de cartera de clientes de la industria financiera, bancaria, del mercado de capitales y wealth management.

Principales clientes: Banco de Crédito del Perú, Atlantic Security Bank, Citibank, Interbank, Scotiabank (división local y canadiense), Cavali, Bolsa de Valores de Lima, Interbank, Unión de Cervecerías Backus y Jhonston, Trabajos Marítimos.

##### **Senior**

**Junio 2015 – Junio 2018**

Senior del área de impuestos especializado en la gestión de cartera de clientes de la industria financiera, bancaria, del mercado de capitales y wealth management.

Principales clientes: Banco de Crédito del Perú, Atlantic Security Bank, Citibank, Interbank, Scotiabank (división local y canadiense), Cavali, Bolsa de Valores de Lima, Interbank, Unión de Cervecerías Backus y Jhonston, Trabajos Marítimos.

##### **Asistente**

**Febrero 2013 – Mayo 2015**

Asistente del área de impuestos especializado en la gestión de cartera de clientes de la industria financiera, bancaria, del mercado de capitales y wealth management.

##### **Practicante**

**Agosto 2012 – Enero 2013**

Practicante del área de impuestos especializado en la gestión de cartera de clientes de la industria financiera, bancaria, del mercado de capitales y wealth management.

### **FORMACIÓN PROFESIONAL**

ESAN GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS  
Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

2016 - 2018

UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID  
Especialización en Finanzas y Derecho Europeo

2017

UNIVERSIDAD DE LIMA  
Titulado en Derecho

2007 - 2012

## **Cecilia Margarita Quiroga Mezones**

Contadora con especial interés en temas en proyectos sociales de Organización sin fines de lucro Su experiencia profesional se ha desarrollado principalmente en cooperación internacional teniendo experiencia en la planificación, coordinación, ejecución y control de proyectos. Su trabajo ha girado alrededor de temas en finanzas y administración. Sus principales áreas de interés son temas relacionados con la mejora de gestión de proyectos, calidad del servicio.

### **EXPERIENCIA PROFESIONAL**

**University Research Co**

**Proyecto Assist ZIKA PIURA**

**USAID- Cooperación Internacional americana**

**Gerente de Administración y Finanzas                      setiembre 2018– a la fecha.**

Coordinar los presupuestos financieros con el Funcionario de la sede central, asegurando que estén de acuerdo con el Plan Anual de Trabajo, asegurar que los gastos estén en línea con el presupuesto

Preparar las cuentas mensuales: hacer registros contables y conciliaciones bancarias, revisar los estados financieros, tener la responsabilidad de la administración de la oficina: seguros, contratos, logística, vehículos, contingencias, adquisiciones y banca.

**Asociación para el Mejoramiento de la Educación Básica de Piura**

**Gerente de Administración y Finanzas                      Marzo 2012 – marzo 2018.**

**PROYECTO DE MEJORAMIENTO DE LA EDUCACION BASICA DE PIURA FINANCIADO POR LA AGENCIA DE CANADIENSE PARA EL DESARROLLO INTERNACIONAL (ACDI)**

**Gerente de Administración y Finanza                      Agosto 2007 – marzo 2012**

**PROYECTO “FORTALECIMIENTO GOBIERNO REGIONALES PARA EL DESARROLLO SOCIAL Y ECONOMICO EN EL NORTE DE PERU**

**“FINANCIADO POR EL DEPARTAMENTO DE RELACIONES EXTERIORES, COMERCIO Y DESARROLLO DE CANADA (MRECD**

**FORMACIÓN PROFESIONAL**

**Universidad Nacional de Piura** 1997-2001  
Facultad de Contabilidad  
Titulada y Colegiada

**Universidad ESAN**  
Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo 2016-2018

**Universidad Carlos III de Madrid**  
Especialización en Finanzas y Derecho Europeo 2017

**OTROS ESTUDIOS**

**IDIOMAS**

INGLÉS INTERMEDIO EN EL INSTITUTO DE IDIOMAS EN LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA  
**COMPUTACIÓN**

ESTUDIOS EN LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA; WINDOWS (Word,  
Excel, Power Point (Nivel avanzado),  
Programas Contables  
J.D. Edwards  
SISCONT  
S10.

## **Cindy Steffani Salvador Márquez**

Abogada titulada por Universidad de San Martín de Porres. Magíster en Finanzas y Derecho Corporativo con mención en Tributación Empresarial por la Universidad ESAN y con posgrado en la especialización de Tributación Empresarial por la Universidad ESAN. Miembro activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). Columnista en la Revista Pólemos de la Asociación Derecho&Sociedad de la PUCP y profesora Líder en Derecho Tributario en Acción Emprendedora Perú.

Profesional con más de 6 años de experiencia en tributación empresarial y ha proporcionado asesoría tributaria a compañías de diferentes sectores como industrial, retail, construcción, servicios y otros de Perú y Ecuador. Asimismo, cuenta con experiencia atendiendo consultoría en tributación internacional, atención de fiscalización tributarias internas y externas realizadas por la SUNAT, tax litigation y tax compliance. Nivel avanzado técnico de inglés.

### **EXPERIENCIA PROFESIONAL**

#### **PwC Perú**

Red de firmas presente en 158 países con más de 236,000 personas comprometidas a entregar calidad en los servicios de auditoría, impuestos y consultoría para los negocios.

#### **Senior Associate**

**Abril 2017 - Actualidad**

Encargada de la consultoría de tributación nacional e internacional de Perú y Ecuador, planeamiento tributario. Asimismo, encargada de atender las fiscalizaciones tributarias y brindar capacitaciones a los clientes.

- Obtuve dos reconocimientos en el fiscal year 2018, de visión de negocios y liderazgo integral.
- Participación en campañas de precios de transferencia correspondiente al ejercicio 2016 y 2017.

#### **General Electric International Perú**

Corporación conglomerada multinacional de infraestructura, servicios técnicos, y medios de comunicación altamente diversificada con origen estadounidense.

#### **Senior Tax Specialist**

**Abril 2017 - Actualidad**

Encargada de la consultoría de tributación nacional e internacional de Perú y Ecuador, planeamiento tributario de todas empresas de todo el grupo GE. Asimismo, encargada de atender las fiscalizaciones tributarias y brindar capacitaciones.

- Obtuve reconocimientos de compañeros de México, Brasil y Argentina por el buen trabajo en equipo y actitud técnica.
- Lideré el proyecto de facturación electrónica de la Compañía GE Water Perú (ahora, Suez Water).

## **BDO Perú**

Grupo de Firmas miembro de BDO Global, una de las organizaciones en auditoría y consultoría más importantes a nivel local y mundial.

### **Asesora de Impuestos**

**Enero 2014 - Agosto 2016**

Encargada de absolver consultas en materia tributaria nacional e internacional, a los diversos clientes de la Compañía. Elaboración de recursos impugnatorios y escritos ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal. Realización de auditoría interna y externa, y due diligence en materia tributaria. Revisión de liquidaciones y hojas de trabajo a efectos de declarar el PDT IGV Renta mensual y anual del Impuesto a la Renta diversos clientes de la Compañía. Determinación de impuestos mensuales IGV/ Renta, IR e IGV no domiciliados y determinación anual del Impuesto a la Renta. Atención en fiscalizaciones y verificaciones tributarias de la SUNAT. Capacitación mensual a los contadores de la Compañía a través del dictado de seminarios de inducción en materia tributaria. Análisis de operaciones comerciales para verificar el grado de las contingencias tributarias. Identificación, cuantificación y cálculo de contingencias tributarias, además de brindar soluciones que signifiquen un ahorro fiscal para el cliente.

## **BKR International Perú**

Grupo de Firmas, una de las organizaciones en auditoría y consultoría importantes a nivel local y mundial.

### **Asesora de Impuestos**

**Mayo 2013 - Noviembre 2013**

Encargada de absolver consultas en materia tributaria nacional e internacional, a los diversos clientes de la Compañía. Elaboración de recursos impugnatorios y escritos ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal. Realización de auditoría interna y externa, y due diligence en materia tributaria. Revisión de liquidaciones y hojas de trabajo a efectos de declarar el PDT IGV Renta mensual y anual del Impuesto a la Renta diversos clientes de la Compañía. Determinación de impuestos mensuales IGV/ Renta, IR e IGV no domiciliados. Asimismo, determinación anual del Impuesto a la Renta. Atención en fiscalizaciones y verificaciones tributarias de la SUNAT. Capacitación mensual a los contadores de la Compañía a través del dictado de seminarios de inducción en materia tributaria.

## **Scotiabank Perú – Gestión y Asesoría Tributaria**

Scotiabank Perú forma parte de The Bank of Nova Scotia (BNS) o Scotiabank, una de las instituciones financieras más importantes de Norteamérica y el banco canadiense con mayor presencia y proyección internacional.

### **Practicante Profesional de Impuestos**

**Marzo 2012 - Mayo 2013**

Apoyo en la absolución de consultas en materia tributaria nacional e internacional, a los diversos clientes de la Compañía.

- Apoyé en la elaboración de recursos impugnatorios y escritos ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal de procesos legales tributarios conocidos a nivel nacional.

- Apoyé en la realización de auditoría interna y externa, y due diligence en materia tributaria.

### **FORMACIÓN PROFESIONAL**

ESAN GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS 2016 - 2018  
Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID 2017  
Especialización en Finanzas y Derecho Europeo

ESAN GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS 2013  
PEE en Tributación Empresarial

UNIVERSIDAD DE SAN MARTÍN DE PORRES 2006 - 2011  
Titulada en Derecho

### **OTROS ESTUDIOS**

CENTRO DE IDIOMAS DE LA UNIVERSIDAD SAN MARTÍN 2015  
Inglés avanzando

### **PUBLICACIONES**

- **A propósito del Régimen de las MYPES ¿Un dispositivo legal de compleja aplicación para el empresario?**  
Revista Pólemos – Derecho & Sociedad Asociación de la PUCP. Abril 2017.
- **El Peaje en Puente Piedra: ¿Precio Público justo y voluntario?**  
Revista Pólemos – Derecho & Sociedad Asociación de la PUCP. Febrero 2017

Grado: Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo

Título de la tesis: El Test de Beneficio en los Servicios Intragruppo y su Aplicabilidad en la normativa peruana del Impuesto a la Renta

Autores: Sheila Nancy Espinal Cragg  
Percy Miguel Ludeña Ramos  
Cecilia Margarita Quiroga Mezones  
Cindy Steffani Salvador Márquez

Resumen:

El presente estudio tiene por objeto determinar si la regulación del test de beneficio incorporado en la LIR peruana para la aplicación de las normas de precios de transferencia se encuentra acorde con los lineamientos establecidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante “OCDE”)<sup>1</sup> en el plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), realizando el análisis de la Acción 10.

De esta manera se ha realizado un análisis de la normativa interna peruana conjuntamente con los lineamientos de la OCDE y la Acción 10 del plan BEPS, con el fin de determinar la adecuada aplicación e implementación del test de beneficio en los servicios realizados entre empresas intra-grupo.

Se revisará brevemente los casos legales tributarios a nivel internacional de la aplicación del test de beneficio en la prestación, de la actuación de la

---

<sup>1</sup>La OCDE es un foro único en el que las Administraciones trabajan conjuntamente con el fin de afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización. La OCDE también constituye la vanguardia de los esfuerzos realizados para comprender los avances y ayudar a las Administraciones a responder ante las nuevas áreas de interés como la regulación de las sociedades, la economía de la información y los retos de una población que envejece.



Administración Tributaria frente a ello y de los fundamentos presentados por los contribuyentes. Se destaca que el análisis del test de beneficio estará vinculado a la necesidad de probar un beneficio directo económico o mejoramiento de posición comercial de la parte que recibe el servicio.

A lo largo de la tesis se observará el análisis y las recomendaciones para mejorar el texto establecido en el inciso i) del artículo 32-A de la LIR con el fin que éste se pueda adaptar de manera adecuada a los lineamientos de la OCDE, siguiendo lo dispuesto por la Acción 10 del plan BEPS. Lo propuesto será implementado de manera clara y servirá como parámetro al momento que la Administración Tributaria desee realizar ajustes de precios de transferencia o pretenda, de ser el caso, atribuir un mayor valor o reparar costos y gastos.

El trabajo de investigación contribuirá en brindar mayor detalle de la aplicación del test de beneficio considerando los lineamientos de la OCDE y la Acción 10 del plan BEPS, pues se considera que el texto del inciso i) del artículo 32- A de la LIR no debería incluir el criterio de deducibilidad de costos y gastos, los cuales ya se encuentran estipulados en el artículo 37 de la LIR.

## **CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN**

### **1.1. Planteamiento del problema**

Con motivo de la globalización empresarial y su expansión mundial, a través de diversos vehículos económicos, los países exportadores e importadores de capitales se han visto en la necesidad de crear herramientas que les ayuden a resguardar el déficit del erario público que generan las políticas de planificación fiscal agresiva por parte de los diversos grupos económicos (empresas multinacionales).

La elusión fiscal producto de las planificaciones fiscales agresivas constituye uno de los grandes problemas de la economía global, pues: (i) el accionar de la economía digital, (ii) las firmas internacionales, y (iii) las lagunas normativas de los países, permiten a los grupos económicos evitar el pago de importes considerables por concepto de impuestos.

Se genera un perjuicio en la recaudación por parte de los países que tienen potestad para gravar las rentas provenientes de las distintas operaciones realizadas por los grupos económicos que inciden en el presupuesto del gasto público de cada estado. No obstante, los efectos generados producidos por estas prácticas afectan también la redistribución del producto social (renta) que se obtiene por las interacciones habituales de mercado.

A criterio de Saffie (2017) los siguientes efectos son desplegados en los sistemas tributarios por implementación de los planeamientos fiscales agresivos:

La erosión de las bases tributarias, vale decir, la diferencia que se produce entre los impuestos que se espera recaudar frente a lo que efectivamente se recauda, pone en riesgo las dos primeras funciones de los impuestos. El financiamiento del gasto público mediante impuestos se ve afectado porque la erosión de la base tributaria genera una brecha entre los ingresos proyectados por impuestos y aquellos que efectivamente son recaudados y percibidos por el fisco. Además, en sistemas tributarios, que tienen

impuestos progresivos la erosión de la base tributaria puede afectar la redistribución buscada, puesto que la gran mayoría de quienes realizan el tipo de acciones que erosionan la base imponible al no pagar los impuestos que les corresponden son quienes tienen mayores ingresos ya sea como individuos o como grandes empresas locales o grandes empresas transnacionales (Saffie, 2017).

En el año 2015 la OCDE publicó el “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS, por sus siglas en inglés), en el cual se contemplan 15 acciones para que las administraciones tributarias puedan detectar las situaciones de planificación fiscal agresiva y combatir las mediante la adopción de estándares internacionales que permitirán un entorno de mayor transparencia fiscal.

Los objetivos que se ocupan en la presente investigación son los siguientes: i) determinar la incidencia fiscal que generaría específicamente la implementación de la acción 10 del Plan BEPS, el cual regula el “test de beneficio” en la legislación doméstica, y; ii) proponer aspectos de mejora que puedan ser materia de una futura modificación legislativa (OCDE, 2015).

Se determina que el trabajo de investigación basa su análisis en la Acción 10 del plan BEPS, puesto que el test de beneficio tomará como referencia los aspectos recogidos en la normativa fiscal respecto de dicho test, los cuales vienen siendo analizados por especialistas en la materia debido a las incidencias fiscales que generará entre las operaciones intragrupo.

Se considera que el trabajo de investigación se ha centrado en un aspecto controvertido y de difícil situación, en tanto el “test de beneficio” es una figura relativamente nueva que puede generar un impacto significativo en las operaciones que realizan empresas de un mismo grupo económico. El test antes mencionado limita el margen de ganancia que pueden trasladar entidades vinculadas, en el caso de servicios de bajo valor añadido.

Surge la interrogante de si las nuevas reglas a ser aplicadas para cumplir con el test de beneficio agudizan más la situación de incertidumbre que se cierne sobre la deducibilidad del gasto por los servicios intragrupo o si, por el contrario,

se trata de una mejora que pondrá en justo equilibrio una situación que, hasta el momento, pareciera ser desfavorable para los contribuyentes que registraban gastos o costos por aquellos servicios.

El presente trabajo tiene como fin analizar la incorporación en la legislación impositiva doméstica del test de beneficio como requisito para admitir la deducción para efectos fiscales de los costos o gastos originados por los desembolsos incurridos por concepto de servicios intra-grupo. Asimismo, identificar algunos problemas prácticos que, podrían originarse al aplicar el referido test sobre los contribuyentes incididos por ésta nueva norma, así como las oportunidades de mejora que podrían existir para solucionarlos.

Finalmente, se plantearán alternativas que permitan optimizar el impacto fiscal de la implementación de este test en la legislación doméstica.

## **1.2. Objetivos**

### **1.2.1. Objetivo General**

Determinar si la regulación del test de beneficio incorporado en la LIR peruana para la aplicación de las normas de precios de transferencia se encuentra acorde con los lineamientos establecidos por la OCDE según el plan BEPS, realizando el análisis de la Acción 10.

### **1.2.2. Objetivos Específicos**

A continuación, presentamos los objetivos específicos:

- Demostrar si la modificación normativa recogida por la legislación fiscal mediante el Decreto Legislativo No. 1312 es concordante con los lineamientos establecidos por la OCDE según el plan BEPS.

- Demostrar si debería implementarse una norma que derogue el límite previsto para la deducción de los gastos asociados a los servicios intra-grupo de bajo valor añadido que superen el “test de beneficio”.
- Analizar las problemáticas que puede generarse con motivo de la implementación de este test en la legislación doméstica.
- Se efectúa un análisis de jurisprudencia a nivel internacional que verse sobre la aplicación del test de beneficio.
- Se evalúa la problemática que puede presentarse con motivo de la implementación del test de beneficio en la legislación fiscal doméstica, y el impacto fiscal que podría suponer la aplicación de dicho test en fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria.

### **1.3. Alcance**

Geográficamente, la presente tesis se circunscribe a la República del Perú, por lo que su alcance es a nivel nacional. No obstante, el análisis de la problemática identificada evalúa las recomendaciones establecidas por la OCDE en la Acción 10 del plan BEPS para el caso de la aplicación de las normas de precios de transferencia en lo referente a los servicios intragrupo.

Específicamente, el trabajo de investigación está referido al test de beneficio y cómo se ha sido recogido en la legislación local.

### **1.4. Contribución y justificación**

La tesis contribuirá con esclarecer el impacto fiscal del test de beneficio en grupos económicos, al determinar si concuerda con lo establecido por el plan BEPS. Asimismo, permitirá determinar si debería incorporarse una derogatoria del límite previsto en la deducción de gastos asociados a los servicios intragrupo

de bajo valor añadido que superen el margen de ganancia establecido en la legislación peruana.

Nótese que no es objetivo de este trabajo de investigación analizar la forma de valorización de los servicios intragrupo.

## **CAPÍTULO II: MARCO CONTEXTUAL**

### **2.1.Contexto Global**

La globalización ha influido decisivamente en los regímenes fiscales del IR en todos los países. Si bien uno de los principales efectos ha sido la doble imposición generada con motivo del desarrollo de operaciones internacionales, una forma de paliar esta sobrecarga fiscal fue con la implementación de los CDIs o la aplicación de mecanismos de créditos directos o indirectos en las distintas legislaciones fiscales del mundo.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, desde la perspectiva del equipo de tesis, un tema que adopta igual o mayor relevancia son las operaciones intra-grupo y los planeamientos fiscales agresivos de los que se han valido empresas vinculadas, a fin de erosionar la base imponible y trasladar los beneficios económicos -que obtienen por las operaciones que realizan- a estados que tienen políticas fiscales de baja o nula imposición impositiva.

Un claro ejemplo de ello podría ser la remesa de utilidades dentro de un mismo grupo económico a jurisdicciones con menor carga tributaria. En este caso se considera a dichas remesas como desembolsos por algún tipo de servicio, en vez de una distribución de utilidades, con el único propósito de disminuir artificialmente la carga impositiva a nivel de grupo económico.

Un punto a destacar es que, a la fecha, este tema controversial, se encuentra a la expectativa de grandes empresas, es así que muchos especialistas están tratando de encontrar una lógica a su aplicación normativa.

De acuerdo con Chirinos (2017), no se requiere a modo exclusivo un test de beneficio, y ha señalado lo siguiente:

(...) no se requiere a modo exclusivo la prueba de un beneficio actual, pues es suficiente la acreditación de un potencial mejoramiento de la posición comercial. No sería válido que la autoridad tributaria cuestione un gasto, tres o cuatro años después, si al momento en que se incurrió era razonable una expectativa de incremento en las ventas para el contribuyente. Se impone, entonces, una mayor carga documentaria a fin de deducir gastos intragrupo (Chirinos, 2017).

A nivel global, la aplicación del test de beneficio tiene un efecto directo a nivel macro en las operaciones entre vinculadas.

Se considera que el análisis que efectúa el equipo de trabajo sobre la normativa local, internacional el cual incluye los lineamientos contenidos en la Acción 10 del plan BEPS, que regulan el test de beneficio en las normas de precios de transferencia, buscará esclarecer las dudas vinculadas a la factibilidad. Esto para determinar si son fehacientes los servicios que se han prestado entre empresas de un mismo grupo económico, y si los referidos servicios aportan un valor agregado (beneficio económico) a la empresa del grupo receptora del servicio mejorando su posición comercial y si un tercero independiente hubiera estado en la posición de pagar a pagar el mismo precio efectuado por una compañía intra-grupo usuaria del servicio.

## **2.2. Contexto local**

Mediante la Ley No. 30506, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 09 de octubre de 2016, el Poder Legislativo delegó facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia de reactivación económica y formalización.

Entre las facultades delegadas se encontraba la posibilidad de legislar para adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria.



En ese contexto, se modificó la LIR para incorporar, entre otras disposiciones, el “test de beneficio” como un requisito para deducir costos o gastos por servicios recibidos de empresas vinculadas económicamente o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Esta modificación guarda relación con la Acción 10 del plan BEPS de la OCDE, la cual plantea dos cuestiones relevantes en relación con el análisis de precios de transferencia para servicios intragrupo recibidos.

La primera, sobre la determinación que los servicios hubieran sido efectivamente prestados. La segunda, respecto de la valorización de los servicios de acuerdo con el principio de libre competencia – “*arm’s length principle*”-, según el cual las operaciones entre dos (2) o más sujetos vinculados económicamente deben llevarse a cabo al mismo valor que se pactaría entre sujetos independientes. Así, la incorporación del test de beneficio se encuentra ligada a la primera cuestión planteada, es decir, a la determinación de la efectiva prestación de los servicios.

Sin lugar a dudas, la obligación de cumplir con este nuevo requisito ha causado zozobra principalmente para las empresas domiciliadas que son subsidiarias de grupos multinacionales, las cuales, por lo general, registran en su contabilidad gastos por concepto de las contraprestaciones pagadas a empresas vinculadas económicamente por la prestación de los denominados servicios intragrupo. La preocupación recae en el hecho de que los servicios en general y, en especial, los intragrupo han sido objeto de innumerables cuestionamientos por parte de la Administración Tributaria peruana para desestimar su efectiva prestación y, en consecuencia, desconocer la deducción del gasto o costo para efectos fiscales.

## **2.2.1. Análisis tributario**

### **2.2.1.1. La deducibilidad del gasto por servicios intragrupo antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1312**

Como regla general, la deducción de los gastos para la determinación de la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, se encuentra supeditada al cumplimiento del denominado “principio de causalidad.” Dicho principio se encuentra previsto en el artículo 37 de la LIR, cuando señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta neta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente.

Respecto a las deducciones de los gastos, García Mullín (1978) sostiene que

En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad. (Roque Garcia Mullin, 1978).

Cabe señalar que el Tribunal Fiscal, mediante las resoluciones Nos. 05198-5-2006, 00120-5-2002 y 8281-5-2008, entre otras, ha establecido que los comprobantes de pago por sí solos no sustentarían el gasto, puesto que todo gasto, además de cumplir con el principio de causalidad, debe ser real (fehaciente).

Como bien señala Marcial García Schreck(2002):

De forma extraña, nuestro ordenamiento positivo no establece exigencias específicas sobre la documentación que, para esos propósitos, deben conservar las empresas, ni acerca de su contenido, lo cual desde luego contribuye a generar inseguridad en ellas como contribuyentes, dado que no saben con exactitud cuáles pueden ser las exigencias de la Administración en una inspección que examine, en especial, las operaciones realizadas con partes vinculadas. (García Schereck, 2002)

Ante esta ausencia de regulación expresa, la Administración Tributaria se ha valido de diversos argumentos para desacreditar la deducibilidad de los gastos efectuados por los contribuyentes, tales como:

**a) La inexistencia de medio de pago**

De acuerdo a la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía Ley No. 28194, conocida como Ley de Bancarización, en el caso de las erogaciones que superen el importe de US\$ 1,000 o S/ 3,500 es necesario que los contribuyentes hayan bancarizado la operación, esto es, que se haya realizado el pago a través del Sistema Financiero Peruano utilizando uno de los medios de pago establecidos en la citada Ley de Bancarización (transferencia bancaria, cheque no negociable, entre otros).

**b) La falta de contrato suscrito entre las partes**

Aun cuando la legislación civil prevé la posibilidad de que los acuerdos entre las partes puedan ser celebrados de manera verbal, en los procedimientos de fiscalización se suelen solicitar los contratos escritos que acrediten la prestación de los servicios. Ello tiene mayor énfasis cuando nos encontramos ante operaciones entre partes vinculadas.

**c) Inconsistencias en la documentación presentada**

En este punto la autoridad tributaria suele cuestionar la veracidad en la documentación presentada, cuando detecta inconsistencias de fondo o forma (p.e. tipo de moneda, fecha en la cual se llevan a cabo los servicios, entre otros).

La Administración Tributaria suele tener una posición excesivamente formalista y, además, solicita un volumen significativo de información. A modo de ejemplo, puede señalarse que conforme el monto del servicio observado vaya

incrementándose, mayor será el requerimiento de sustento que solicitará la autoridad tributaria para el sustento de la operación. Es importante reiterar que este punto cobra mayor relevancia cuando ante operaciones entre partes vinculadas.

### **2.2.2. La inclusión del test de beneficio por el Decreto Legislativo No. 1312**

El Decreto Legislativo No. 1312 modificó la LIR para incorporar el inciso i) del artículo 32-A de la LIR, el cual establece que:

#### **i) Servicios**

Sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por esta Ley, tratándose de servicios sujetos al ámbito de aplicación del inciso a), el contribuyente debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.

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

La documentación e información proporcionada debe evidenciar la prestación efectiva del servicio, la naturaleza del servicio, la necesidad real del servicio, los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos. En caso de cambiar de criterio de asignación, el contribuyente debe justificar la razón y/o necesidad de dicho cambio.

La deducción del costo o gasto por el servicio recibido, se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como de su margen de ganancia.

Con motivo de la modificación introducida por el Decreto Legislativo No. 1312, se ha establecido que una serie de parámetros a fin de acreditar y soportar la efectiva prestación del servicio y, además, debe cumplirse con el “test del beneficio”, a fin de que proceda la deducción del gasto. Este último es el cambio más sustancial, ya que antes de ello únicamente debía verificarse si el gasto cumplía con el principio de causalidad y si el mismo no se encontraba en

el listado taxativo de gastos no deducibles regulados en el Artículo 44 de la LIR.

Ahora bien, la modificación bajo comentario ha señalado expresamente lo siguiente respecto de los servicios de bajo valor añadido:

A tal efecto, tratándose de servicios de bajo valor añadido, el referido margen no puede exceder el cinco por ciento (5%) de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.

Se considera como servicios de bajo valor añadido aquellos que cumplen con las siguientes características: (i) tienen carácter auxiliar o de apoyo; (ii) no constituyen actividades principales del contribuyente o del grupo multinacional, según corresponda; (iii) no requieren el uso de intangibles únicos y valiosos, ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos; y (iv) no conllevan asumir o controlar un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio.

El reglamento podrá señalar de manera referencial los servicios que califican como de bajo valor añadido y aquellos que no.

En todo caso, tanto el costo y gasto como el margen de ganancia se valoran conforme al análisis de comparabilidad del inciso d) y son susceptibles de los ajustes señalados en el inciso c).

En el caso específico de los servicios de bajo valor añadido (p.e. servicios de back-office) se ha establecido un límite del margen (5%) que puede alocarse a dichos servicios, siendo que de superarse dicho margen el gasto generado por dicho exceso no será deducible para propósitos fiscales.

### **2.2.3. La fiscalización del test de beneficio**

Teniendo en cuenta la modificación introducida por el Decreto Legislativo No. 1312 respecto de los nuevos requisitos y límites previstos para que pueda deducirse fiscalmente el gasto vinculado a los servicios de bajo valor añadido, surge la interrogativa de cuáles serán los parámetros que adoptará la Administración Tributaria para evaluar dicho tipo de servicios.

Ello por cuanto, hasta antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo No. 1312, e incluso actualmente, la autoridad tributaria ostenta una posición formalista respecto de los requisitos documentarios que deben cumplirse, a fin de acreditar la efectiva prestación del servicio, y la subsecuente deducibilidad del gasto.

Lo antes mencionado, adopta mayor relevancia en el caso de operaciones entre partes vinculadas que implican la prestación de servicios de bajo valor añadido, en las cuales además debe acreditarse el cumplimiento de los requisitos contenidos en el test de beneficio, a fin de que se reconozca la deducibilidad del gasto. No obstante, ello a la fecha aún es incierto.

#### **2.2.4. La documentación de sustento para acreditar el cumplimiento del test de beneficio**

La actual redacción del inciso i) del artículo 32-A de la LIR, conlleva a que los contribuyentes cuenten con la documentación e información proporcionada de sus partes vinculadas que evidencie el servicio, su naturaleza, su necesidad, los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos.

De ello, se desprende que los contribuyentes deben contar con determinada información de sustento que acredite la fehaciencia del servicio y su vinculación con el *business core* de la empresa, así como el detalle de los costos y gastos vinculados a del servicio, a fin de determinar si los mismos han sido alocados de manera razonable.

La norma bajo comentario no ha dispuesto ninguna definición de lo que debe entenderse por “razonable”, motivo por el cual determinar si los costos y gastos vinculados a un servicio cumplen con dicha característica podría implicar cuestionamientos por parte de la Administración Tributaria bajo parámetros meramente subjetivos.

## **CAPÍTULO III: DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA**

A continuación, detallamos las metodologías que se usarán en el desarrollo de la tesis:

### **3.1.A nivel descriptivo**

Se determinarán si la regulación del test de beneficio incorporado en la LIR peruana para la aplicación de las normas de precios de transferencia se encuentra acorde con los lineamientos establecidos por la OCDE en base al plan BEPS.

### **3.2. A nivel explicativo**

Se pretende demostrar las diferencias entre la regulación para el test de beneficio establecido por la OCDE en sus directrices, específicamente en la Acción 10 del plan BEPSy la normativa peruana del IR,

### **3.3. Métodos de investigación utilizados**

#### **3.3.1. Método analítico**

Se realizará un análisis e interpretación de la legislación y doctrina, lo cual es fundamental toda vez que constituye su piedra angular.

En menor medida y sólo cuando sea requerido se analizarán e interpretarán otras fuentes de información como la jurisprudencia. Todo ello debido a los objetivos del presente trabajo.

#### **3.3.2. Método comparativo.**

Asimismo, se compararán las Directrices dadas por la OCDE con la normativa local para verificar las deficiencias y vacíos legales, en relación al test de beneficio para los servicios intragrupo.

## **CAPÍTULO IV: PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

En este apartado se realiza un análisis sobre la evolución y aplicación de la normativa de precios de transferencia y su aplicación en la legislación peruana, en base a los estándares mundiales dados por la OCDE y la incidencia fiscal que genera su aplicación en las operaciones realizadas por los grupos económicos transnacionales u otro tipo de entidades vinculadas.

Las operaciones internacionales o *cross-border* entre empresas multinacionales o grupos transnacionales ha ido tomando relevancia con el pasar de los años. Según Hamaekers este tipo de transacciones representa casi el 70% de las operaciones que se dan en el comercio transfronterizo (Hamaekers, 2002).

Resulta relevante determinar las incidencias que se suscitan en materia de precios de transferencia respecto de los servicios intra-grupo. En ese mismo entender, Cordón Ezquerro sostiene que la fiscalidad de las operaciones vinculadas, es un tema de una importancia creciente tanto por la mayor globalización de las empresas, como por el desarrollo de la actividad económica que tiende a organizarse en torno a grupos empresariales. Es decir, la empresa local pierde relevancia para explicar el flujo de transacciones que se realizan a nivel internacional. (Cordón Ezquerro, 2011)

Teniendo en cuenta lo expuesto en el párrafo precedente, es necesario realizar un breve análisis de la evolución normativa de las normas de precios de transferencia en la legislación peruana, así como la finalidad de las mismas.

### **8.1. Evolución de la normativa de Precios de Transferencia en el Perú**

Los precios de transferencia se originan en el siglo XX paralelamente al desarrollo de las grandes empresas multinacionales. Ahora bien, las primeras reseñas que se conocen se refieren al año de 1915, en Gran Bretaña, posteriormente,



en el año 1917, Estados Unidos incluyó como parte de su normativa tributaria reglas de precios de transferencia. (Arequipeño Tamara & Jimenez Mayor, 1995).

A finales de 1945, tiempo de cierre de la segunda guerra mundial, los países industrializados de Norteamérica, Europa y Asia alcanzaron tasas de crecimiento significativas del PBI, en cual fortalecieron su economía y generaron una expansión a nivel mundial. Unos años después, las Naciones Unidas realizaron una Conferencia Financiera en Estados Unidos, originando la creación del Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial.

Con el paso del tiempo las empresas a nivel mundial empezaron a aplicar estrategias para aumentar sus réditos y reducir los riesgos al realizar sus operaciones, para dicho efecto, se vieron en la necesidad de diversificar sus actividades económicas, comerciales y productivas, y como parte de ella, surgieron las técnicas de precios de transferencia al establecer los precios por la venta de bienes o prestación de servicios entre distintas empresas que conformaban un mismo grupo económico, o contaban con algún tipo de vinculación.

En el año 1979 la OCDE emitió el primer lineamiento denominado "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales", tomando como referencias la aplicación de las normas fiscales de Estados Unidos.

Es importante indicar que la OCDE, al ser un foro único en el que las Administraciones Tributarias trabajan conjuntamente con el fin de afrontar los retos económicos, sociales de la globalización, procede a través de sus lineamientos a dar recomendaciones y a identificar las prácticas correctas en las operaciones entre partes vinculadas. Aquellos lineamientos se plasman en documentos que son actualizados constantemente con el fin de proporcionar avances y apoyo en las interpretaciones de operaciones intragrupo.

En Perú, la regulación de Precios de Transferencia fue incorporada a la LIR hace casi veinte años, tiempo en el cual ha sufrido varias modificaciones hasta llegar a la normativa que tenemos actualmente. Por tal motivo, debe tomarse en

cuenta la evolución histórica de los dispositivos legales que regulan la aplicación de estas normas de valoración entre entidades vinculadas, sin ahondar de manera exhaustiva en las incorporaciones introducidas mediante las normas bajo comentario.

La implementación de las normas de Precios de Transferencia en la legislación peruana puede relatarse de manera resumida en las siguientes etapas:

### **8.1.1. Regulación previa – Decreto Legislativo No. 810**

A partir del ejercicio 1997, entraron en vigencia una serie de modificaciones a la LIR realizadas por el Decreto Legislativo No. 810<sup>2</sup>, siendo una de aquellas las definiciones de valor de mercado incorporadas al artículo 31 de la LIR.

Dentro de aquellas definiciones se aprecia el concepto de valor de mercado para operaciones entre empresas vinculadas establecido en el numeral 4 del artículo 31 de la LIR, vigente a esa fecha<sup>3</sup>, el cual señalaba que para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, se debía considerar como valor de mercado al 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. Este cambio permite deducir que el legislador comenzó a apreciar la importancia de tener una regulación especial para las empresas que pertenecen a un mismo grupo económico, siendo así esta normativa el antecedente para la posterior regulación que fue incorporada a la LIR a través de las últimas dos décadas.

### **8.1.2. Primer umbral – Ley No. 27356**

---

<sup>2</sup> Decreto publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 19 de abril de 1996.

<sup>3</sup> La LIR, vigente para el ejercicio 1997, aprobada por Decreto Legislativo 774.

El marco legal que incorpora la normativa de Precios de Transferencia fue introducida en la legislación doméstica a partir del 1 de enero de 2001, mediante la Ley No. 27356<sup>4</sup> que sustituyó diversos numerales del artículo 32 de la LIR.

Específicamente, en el caso del numeral 4 del artículo 32 de la citada Ley se dispuso que para el caso de las transacciones entre empresas vinculadas económicamente el valor de mercado es 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.

De la modificación introducida por la Ley No. 27356 al numeral 4 del Artículo 32 de la LIR, en sustancia se observa que dicho dispositivo legal se limitaba a determinar el valor de mercado aplicable, en operaciones efectuadas entre empresas vinculadas, remitiéndose para tal efecto a las transacciones que dichas empresas realizaban con terceros no vinculados, siendo que de no ser factible determinar dicho valor, el mismo sería el que establezca el mercado.

De esta manera, se establecía la posibilidad de que el valor de mercado aplicable a una transacción entre empresas vinculadas sea determinado aplicando como comparable el valor resultante de usar operaciones entre empresas no vinculadas en transacciones de libre competencia, pero sin establecerse mayores regulaciones legales.

De acuerdo a la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 945, en el caso de operaciones efectuadas entre partes vinculadas, la voluntad del legislador mediante la incorporación de la Ley No. 27356 tuvo por objeto regular los siguientes aspectos:<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 18 de octubre de 2000 y aplicable desde el 1 de enero de 2001.

<sup>5</sup> Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 945. pp.158

1. Se sustituyó el numeral 4 del artículo 32 de la Ley y además de la posibilidad de establecer el valor de mercado por operaciones entre la empresa y terceros no vinculados se estableció que también podrá determinarse en base a una operación entre sujetos no vinculados económicamente en condiciones iguales o similares.
2. Se otorgó la facultad a la Administración Tributaria de aplicar el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, indicándose que estos métodos podrían ser el de costo incrementado y el precio de reventa.
3. Se añadió el numeral 5) del artículo 32 de la Ley que establece que en las transacciones que se realizan desde, hacía o a 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.
4. Se estableció que el ajuste del valor realizado por la Administración Tributaria ya sea porque la transacción se realizó con una empresa vinculada económicamente o porque la transacción se realizó desde, hacía o a través de un país o territorio de baja o nula imposición surte efectos únicamente respecto al sujeto implicado y también es de aplicación respecto del Impuesto General a las Ventas, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.
5. Se señaló la posibilidad de firmar acuerdos anticipados de precios.

Si bien con la Ley No. 27356 se introdujeron algunos aspectos sustanciales sobre la regulación de las normas de Precios de Transferencia en la legislación peruana, la misma resultaba incipiente y no consideraba estándares internacionales, a fin de analizar la complejidad de las transacciones económicas que se realizaban entre empresas de un mismo grupo empresarial y que iban desarrollándose en un mundo globalizado.

### **8.1.3. Segundo umbral – Decreto Legislativo No. 945**

Posteriormente, el Decreto Legislativo No. 945<sup>6 7</sup> propugnó la inclusión de diversos aspectos para el caso de las disposiciones de Precios de Transferencia, los cuales resultaron aplicables desde el 01 de enero de 2004 y es allí que empieza la etapa más importante de la regulación de los Precios de Transferencia en el Perú.

Efectivamente, el legislador avizoró la problemática vinculada con esta normativa en la legislación del IR, la cual según la Exposición de Motivos del citado Decreto versaba básicamente sobre los siguientes aspectos:<sup>8</sup>

1. Las normas relacionadas a Precios de Transferencia sólo hacían referencia a vinculación económica, de esta forma se dejaba de lado otros supuestos de vinculación que también implicaban que los participantes de una transacción estén sujetos al mismo poder de decisión.
2. No se establecía con precisión cuál era el ámbito de aplicación de las normas de Precios de Transferencia, existían disposiciones particulares para préstamos, operaciones de importación o exportación, transacciones desde, hacía o a través de países o territorios de baja o nula imposición.
3. No se había determinado que los ajustes realizados en función a la aplicación de precios de transferencia lo eran también al Impuesto Selectivo al Consumo.
4. No se precisaba cuáles eran los efectos de un ajuste por Precios de Transferencia para fines de valoración aduanera.

---

<sup>6</sup> Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 23 de diciembre de 2003, resultando aplicable desde el 1 de enero de 2004.

<sup>7</sup> El Decreto Supremo No. 190-2005-EF, vigente a partir del 1 de enero del 2006, que introdujo modificaciones en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta mantuvo las consideraciones establecidas mediante el Decreto Legislativo No. 945, pero con determinadas precisiones, tal como la inclusión de operaciones a título gratuito, análisis de valor de mercado transacción por transacción, fijación del rango inter-cuartil, entre otros.

<sup>8</sup> Así se observa en la página 160 de la Exposición de Motivos de dicho Decreto.

5. No se establecía que ocurría con los ajustes para efectos de su aplicación a cada una de las partes.
6. No se establecía en la Ley las condiciones que debían cumplirse para efectuar el análisis de comparabilidad.
7. No se señalaban, ni definían en la Ley todos los métodos que se podían utilizar para efectos de determinar precios de transferencia.

De este modo, la principal modificación introducida por el Decreto Legislativo No. 945 fue la incorporación del Artículo 32-A en la Ley del Impuesto a la Renta, el cual reguló diversos aspectos sustantivos en lo referente a Precios de Transferencia.

Entre las modificaciones se encontraba al criterio de vinculación económica, el ámbito de aplicación, ajustes, métodos para la determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad, así como las obligaciones formales que debían ser cumplidas por los contribuyentes tales como la presentación de la declaración jurada de precios de transferencia y del Estudio Técnico de Precios de Transferencia.

Es importante señalar que, mediante este Decreto fue incorporada la regla del “Perjuicio Fiscal” como uno de los elementos objetivos para que se configure el ámbito de aplicación de Precios de Transferencia, siendo el elemento subjetivo para la aplicación de estas normas que la operación sea efectuada entre partes vinculadas.

#### **8.1.4. Tercer umbral – Decreto Legislativo No. 1112**

Si bien el Decreto Legislativo No. 945 tuvo como propósito solucionar los problemas detectados por el legislador en las normas de Precios de

Transferencia, luego de su entrada en vigencia, se observaron determinados inconvenientes en lo que respecta a la definición de su ámbito de aplicación.

El ámbito de aplicación debía definir qué tipo de transacciones se encontrarían sujetas a las reglas de valoración, es decir, se necesitaba precisar sobre qué operaciones se aplicarían los métodos para determinar la aplicación de las disposiciones de Precios de Transferencia, el análisis de comparabilidad, entre otros.

El Decreto Legislativo No. 1112<sup>9</sup> tuvo por objeto esclarecer la supuesta restricción establecida por el inciso a) del Artículo 32-A de la LIR incorporado mediante el Decreto Legislativo No. 945 donde se señalaba que “[l]as 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 hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado.”

La modificación introducida mediante el Decreto Legislativo No. 1112 fue la de implementar precisiones sobre los alcances del ámbito de aplicación de Precios de Transferencia. Se esclarece que 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, y no cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta en el Perú, inferior al que hubiese correspondido por aplicación del valor de mercado.

El legislador, luego de definir a quiénes debía aplicarse las normas de precios de transferencia, considera que se debe determinar si procede o no realizar un ajuste fiscal a la operación llevado a cabo entre partes vinculadas o con paraísos fiscales. Esto ocasiona que otra modificación relevante sea

---

<sup>9</sup> Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 29 de junio de 2012 y vigente a partir del 1 de enero de 2013.

introducida por el Decreto Legislativo No. 1112, referida al efecto que generaba un ajuste de precios para las partes involucradas.

La modificatoria establece la posibilidad de que se aplique un ajuste primario que tenga efecto dual (bilateral) en caso la operación sea efectuada entre partes vinculadas, sea que las mismas tengan la calidad de entidades domiciliadas y no domiciliadas; siempre que, la operación involucrada genere rentas de fuente peruana o deducciones para la determinación del Impuesto a la Renta peruano.

No obstante, a fin de que opere el ajuste previamente debe evaluarse si el valor convenido por los sujetos vinculados en la transacción correspondiente determina el menor pago del IR en el Perú.

Otra modificatoria de importancia gira alrededor de los “Acuerdos anticipados de Precios”, dado que hasta antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1112 sólo se había previsto la posibilidad de que los mismos fuesen celebrados por contribuyentes domiciliados que participen en operaciones internacionales con sus partes vinculadas, sin que existiese un sustento técnico por el cual excluir a las operaciones locales de estos acuerdos. Por tal motivo, se amplió la posibilidad de celebrar Acuerdos anticipados de Precios a cualquier sujeto domiciliado por sus transacciones sujetas a las normas de precios de transferencia, sin limitarlos a sus operaciones internacionales.

#### **8.1.5. Cuarto umbral – Decreto Legislativo No. 1124**

El Decreto Legislativo No. 1124<sup>10</sup> tuvo primordialmente por objeto paliar la problemática en las disposiciones de Precios de Transferencia reguladas en la LIR, específicamente en los siguientes aspectos:

---

<sup>10</sup> Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 23 de julio de 2012, motivo por el cual entró en vigencia el 1 de enero de 2013.



- i) Establecer que el Reglamento de la LIR (en adelante “RLIR”) puede señalar en qué supuestos no resulta procedente emplear como comparables las transacciones que, aun cuando sean realizadas entre partes independientes, sean realizadas con una persona, empresa o entidad:<sup>11</sup>
- a. Que tenga participación directa o indirecta en la administración, control o capital de cualquiera de las partes intervinientes en la transacción analizada;
  - b. En cuya administración, control o capital de las partes intervinientes en la transacción analizada tenga alguna participación directa o indirecta; o,
  - c. En cuya administración, control o capital tienen participación directa o indirecta la misma persona o grupo de personas que tienen participación directa o indirecta en la administración, control o capital de cualquiera de partes intervinientes en la transacción analizada.
- ii) En lo que respecta a la determinación del perjuicio fiscal el legislador consideró que para evaluar la determinación de un menor impuesto debe evaluarse de manera conjunta el efecto de todas las partes intervinientes. Sin embargo, dicho hecho ocasiona que, en determinadas circunstancias, al neutralizarse los efectos contrarios (mayor impuesto para una de las partes que a su vez conlleva un menor impuesto para la otra, ambos por el mismo importe) finalmente no corresponda llevar a cabo los ajustes; con lo cual situaciones de transferencias de beneficios al exterior queden sin corrección.

---

<sup>11</sup> Según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1124 los criterios de vinculación son de carácter específico, y por lo tanto quien no cumple alguno de dichos supuestos no tiene la condición de parte vinculada y es una entidad independiente. Esta exposición paradójicamente abre la oportunidad a la planificación fiscal, pues de modo ilustrativo la regla de poseer más del 30% del capital de una persona jurídica directamente o por intermedio de un tercero podría ser desvirtuado si una entidad posee únicamente el 29% del capital de una persona jurídica, en cuyo caso no se le considera como una parte vinculada de dicha persona jurídica y consecuentemente podría ser considerada como un comparable en el análisis de comparabilidad.

De manera ilustrativa la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1124 esboza los siguientes ejemplos, en los cuales establece que el ajuste procederá cuando:

- 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 mayor tasa en el Perú para la otra parte contratante.
- El sujeto no domiciliado reconozca un mayor ingreso, el cual sea gasto o costo deducible para el pagador de la renta.

La Exposición de Motivos señala que, en los mencionados ejemplos, el ajuste procederá independientemente de si entre las mismas partes contratantes existen otras transacciones a precios que no perjudiquen o, incluso, sean favorables al fisco peruano, toda vez que para el análisis de si existe un menor impuesto se considera únicamente el efecto tributario de la transacción cuya valoración está sujeta a evaluación.

En tal sentido, la mencionada Exposición precisa que, para el referido análisis, se tomará en cuenta un conjunto de transacciones sólo si el precio de transferencia de las mismas fue determinado en forma conjunta.

Por tal motivo, se procedió a modificar el inciso c) del Artículo 32-A de la LIR, a efectos de poder ajustar el valor convenido por las partes aun cuando el mismo no determine el pago de un menor impuesto en el país, como cuando el mencionado ajuste incide en la determinación de un mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.

Adicionalmente, se eliminó la referencia a “partes intervinientes”, pues el ajuste puede exceder el efecto en las partes intervinientes en la transacción.

#### **8.1.6. Quinto umbral – Decreto Legislativo No. 1312**

En lo que respecta los puntos que serán materia de análisis en la presente tesis, las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo No. 1312<sup>12</sup> en las normas de precios de transferencia son las que consignan mayor relevancia para efectos del presente estudio.

El referido Decreto ha incorporado en la legislación local las siguientes modificaciones:

- i) Sustituir el sexto método contenido en el numeral 1 del inciso e) del Artículo 32-A de la LIR por un método que determine de manera clara el valor de mercado en la importación o exportación -entre partes vinculadas o realizadas desde, hacía o a través de países o territorios de baja o nula imposición- de bienes que cuenten con cotización conocida en el mercado internacional, local o de destino, incluyendo los de instrumentos financieros derivados, o cuyos precios se fijan tomando como referencia las cotizaciones de dichos mercados.

La Exposición de Motivos señala que, si bien en ese tipo de operaciones se toma en cuenta los precios del mercado, la fecha en que se llevan a cabo tales operaciones puede ser objeto de aprovechamiento cuando las partes pueden elegir la fecha más conveniente para sus intereses y obtener, en base a ello, un precio más alto para uno y más bajo para el otro, o viceversa, afectando la correcta determinación tributaria.

---

<sup>12</sup> Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 2016 y vigente desde el 1 de enero de 2017.

Por tal motivo, la determinación del valor de mercado de los bienes importados o exportados dependerá del mercado que corresponda utilizar -lo que será fijado por el reglamento- a efectos e conocer la cotización de dichos bienes a una fecha determinada. La fecha determinada será: tratándose de la importación, la fecha de término del desembarque de bienes; y, tratándose de exportación, será la fecha de término de embarque.

Asimismo, se incluye el numeral 7) al inciso e) del Artículo 32-A de la LIR, a fin de que se permita la aplicación de otros métodos cuando por la naturaleza y características de las actividades y transacciones no resulte apropiada la aplicación de ninguno de los métodos previstos en dicho inciso, de acuerdo con lo que establezca el reglamento.<sup>13</sup>

- ii) En aplicación de la acción 13 del Plan BEPS se propone modificar la LIR a fin de reemplazar las obligaciones formales de presentar la Declaración Jurada Anual Informativa de Precios de Transferencia que se exigen a los contribuyentes sujetos a su ámbito de aplicación.

Se disponen los siguientes lineamientos para los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de los precios de transferencia:

- Si los ingresos devengados en el ejercicio gravable superan las dos mil trescientas Unidades Impositivas Tributarias (2,300 UIT) deben presentar anualmente la declaración jurada informativa Reporte Local, respecto de transacciones que generen rentas gravadas y/o costos o gastos deducibles para la determinación del IR.

---

<sup>13</sup> De la Exposición de Motivos del Decreto bajo comentario se infiere que ello obedece a las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, en las cuales se indica lo siguiente: “2.9 Además, los grupos multinacionales conservan la libertad de aplicar métodos no descritos en estas Directrices (denominados en lo sucesivo “otros métodos”) para determinar sus precios, siempre que estos satisfagan el principio de plena competencia en los términos descritos en estas Directrices. Sin embargo, estos otros métodos no deben usarse como sustitutivos de los métodos reconocidos por la OCDE cuando estos últimos resulten más apropiados en función de los hechos y circunstancias del caso. Cuando se recurra a los otros métodos, su elección debe estar fundamentada en una explicación de por qué se considera que el método reconocido por la OCDE se considera menos apropiados inviables en unas circunstancias concretas, y la razón de por qué se considera que el otro método seleccionado ofrece una solución más satisfactoria. Los contribuyentes deben conservar la información relativa a la determinación de sus precios de transferencia y estar dispuestos a presentarla”.

Conforme se señala en la Exposición de Motivos, dicho reporte refleja información más detallada sobre operaciones entre empresas específicas.

El objetivo es garantizar que el contribuyente cumpla con el principio de plena competencia en lo que se refiere a Precios de Transferencia en una determinada jurisdicción. De este modo, el mencionado reporte contendrá información financiera relevante con respecto a transacciones específicas, análisis de comparabilidad y la selección y la aplicación del método de Precios de Transferencia más adecuado.

- Si forman parte de un grupo, cuyos ingresos devengados en el ejercicio superan las veinte mil Unidades Impositivas Tributarias (20,000 UIT) deben presentar anualmente, de acuerdo a lo que señale el RLIR, la declaración jurada informativa Reporte Maestro.

El reporte debe contener, entre otros, la estructura organizacional, la descripción del negocio o negocios y las políticas de precios de transferencia en materia de intangibles y financiamiento del grupo y su posición financiera y fiscal.

Por su parte, la Exposición de Motivos señaló respecto de éste reporte que el mismo tiene como objetivo proporcionar una visión general de alto nivel con el fin de colocar las prácticas de Precios de Transferencia del grupo en su contexto económico global, legal, financiero y fiscal.

- Si forman parte de un grupo multinacional deberán presentar la declaración jurada informativa Reporte País por País de manera anual, de acuerdo a lo que señale el RLIR.

Esta declaración debe contener, entre otros, información relacionada con la distribución global de los ingresos, impuestos pagados y actividades de negocio de cada una de las entidades pertenecientes al grupo multinacional que desarrollen su actividad en un determinado país o territorio.

Por su parte, la Exposición de Motivos señaló respecto de este tipo de reporte que tiene por finalidad evaluar operaciones de Precios de Transferencia de alto riesgo y adicionalmente evaluar otros riesgos relacionados a la erosión de bases imponibles y, según resulte apropiado, para análisis estadísticos y económicos no vinculados a ajustes de precios de transferencia.

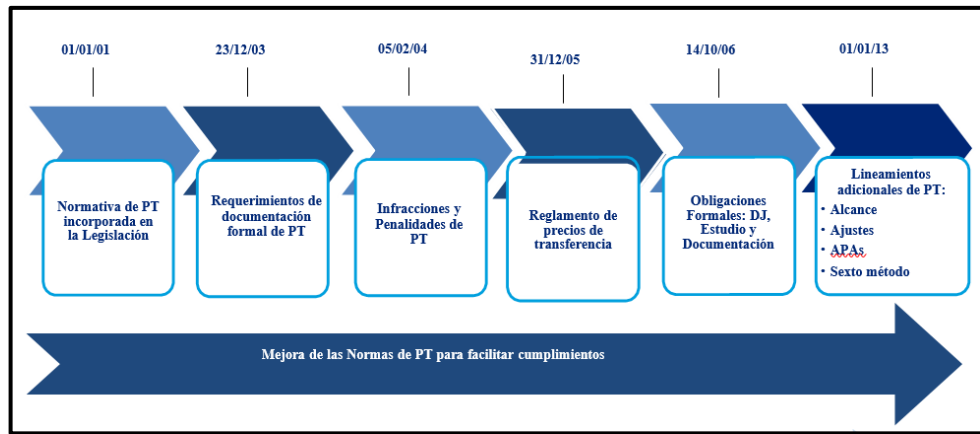
**iii)** Incorporar el inciso i) al Artículo 32-A de la LIR, a fin de adecuar la legislación peruana en materia de servicios al contexto internacional, (Acción 10 del plan BEPS).

Se establecen como requisitos adicionales para la deducción de los gastos o costos de los servicios sujetos al ámbito de aplicación de las normas de Precios de Transferencia, el cumplimiento del “test de beneficio”. Así como la acreditación del servicio prestado, con la respectiva documentación o información que evidencien la naturaleza del servicio, la necesidad real del servicio, la asignación de los costos o gastos incurridos por el prestador, los criterios razonables para la asignación de los mismos, entre otros.

Se dispone que, tratándose de servicios de bajo valor añadido, el margen de ganancia no podrá exceder el 5% de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio siendo que dicho límite se ha tomado del Informe Final 2015 de la OCDE para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios referido a la revisión de las directrices sobre precios de transferencia para alinear sus resultados a creación de valor, respecto de servicios intragrupo.

**Gráfico No. 1**

**Evolución normativa de Precios de Transferencia en el Perú**



(Morón, 2015)

## 8.2. Definición de Precios de transferencia

Las normas de precios de transferencia se sustentan principalmente en el hecho de que las transacciones entre empresas vinculadas no necesariamente se pactan a valor de mercado. Los precios de tales transacciones no se fijan por las fuerzas de mercado, sino en atención de los intereses de un determinado grupo económico, motivo por el cual el valor de mercado del precio pactado no necesariamente puede coincidir con el que pactaría cada empresa si fuera ajena o independiente a dicho grupo económico.

Respecto a la definición de precios de transferencia, Rodner (1993) sostiene que:

Los precios de transferencia son aquellos determinados por sociedades vinculadas entre sí en sus transacciones, teniendo como principal objetivo y propósito el traslado de la renta de una sociedad a otra sometida a un régimen fiscal para la consecución de un rendimiento óptimo de los resultados globales del negocio. Más apropiadamente, un autor norteamericano lo define como: “la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades. (Rodner, 1993)

A mayor abundamiento Burke menciona lo siguiente:

The cross-border provision of goods and services related entities within a company group underscores the *raison d'être* of transfer pricing rules. The definition of “transfer price” in business economics is: “the price paid for goods and services involved in intra-corporate transactions between a subsidiary and other branches of the corporate family”. An analysis of prices charged for goods and services transferred within a group enables managers to decide whether it is cheaper to buy and sell within the group or on the open market. In the absence of “manipulation” for the deliberate evasion of tax payments, prices of goods and services set at a marginal cost enable a vertically integrated firm to produce a product or service at a price lower than a non-integrated firm. (Burke, 2011)

La doctrina nacional entiende por precios de transferencia a aquellos pactados entre una compañía que transfiere bienes o realiza prestaciones de servicios a empresas con las cuales guarda una relación o vinculación económica. (Marcial García, 2001)

Marcial García(2001) señala que las empresas que realizan transacciones con terceros no relacionados, en condiciones de libre mercado, deben asignar precios competitivos a los bienes que transfieren, servicios que prestan o intangibles que ceden en uso; sin embargo, las empresas relacionadas entre sí no tienen esa necesidad. (Marcial García, 2001)

En las Guías de la OCDE se dispone que cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transmitidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transmisión o de la prestación).

Cuando las empresas asociadas operan entre sí, las fuerzas externas del mercado pueden no afectar de la misma forma a sus relaciones comerciales y financieras, aunque es frecuente que las empresas asociadas pretendan reproducir en sus operaciones la dinámica de las fuerzas del mercado (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017).

Las empresas valiéndose de su vinculación económica pueden llegar a establecer precios por debajo o de forma diferente a los que llegan establecer terceros



independientes, lo cual incluso podría llevar a que las compañías manipulen dichos resultados utilizando de manera incorrecta las normas de precios de transferencia, al realizar operaciones con países o territorios con tasas impositivas altas o países con baja o nula imposición.

Es por esta razón que ante una concertación de precios entre empresas vinculadas mucho de los países se han visto en la necesidad de implementar y de ser el caso también de adaptar recomendaciones de la OCDE para combatir acciones que conllevan a una elusión tributaria regulando en las normativas internas los precios de transferencia.

Desde un punto de vista sustantivo podría arribarse a la conclusión de que los precios de transferencia constituyen un mecanismo para fijar y verificar el valor de mercado sobre las distintas operaciones que pueden ser realizadas entre empresas vinculadas (como por ejemplo en la venta de bienes, prestación de servicios u obtención de las denominadas rentas pasivas).

A modo ilustrativo, en el hipotético caso que se realice una operación entre dos entidades de un mismo grupo económico, en la cual no resulten aplicables las normas de precios de transferencia, podría darse el caso que la operación se pacte a un valor de mercado sobrevaluado, a fin de obtener una ventaja fiscal.

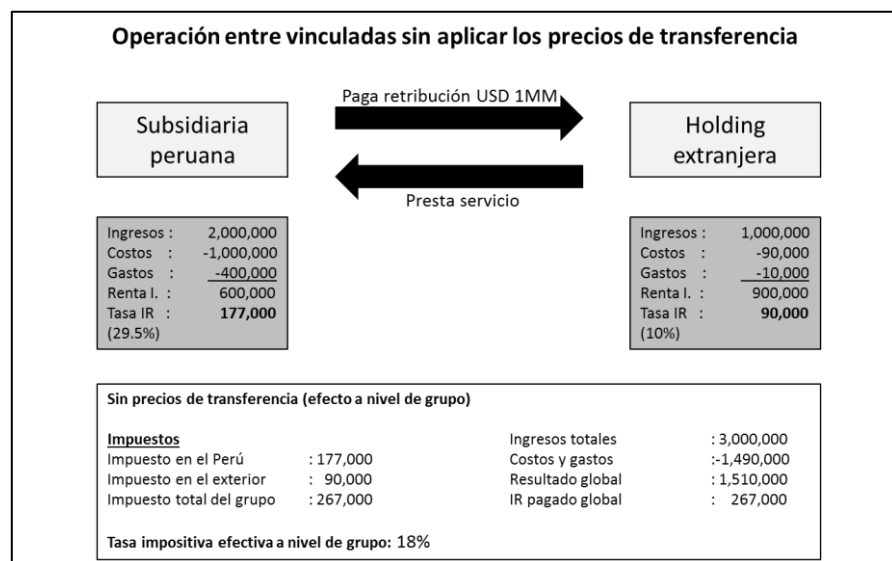
Efectivamente, si nos encontramos ante una operación entre una sociedad peruana (usuaria del servicio) que tributa sobre su renta neta imponible aplicando una tasa impositiva del 29.5% y una entidad del exterior (prestadora del servicio) que tributa sobre su renta neta imponible aplicando una tasa imponible del 10%, podría generarse una dilución de la tasa efectiva.

En efecto, la entidad del exterior le estaría brindando un servicio a la sociedad peruana con un valor de mercado sobrevaluado, el cual constituirá un mayor gasto para ésta última e incide en la determinación de su renta neta imponible. Por su parte, el mayor ingreso que obtendría la entidad del exterior se sometería a imposición con una tasa significativamente menor (10%).

De esta manera, la transacción bajo comentario generaría a nivel del grupo económico la dilución del IR, tal como puede observarse del siguiente esquema que pasamos a exponer:

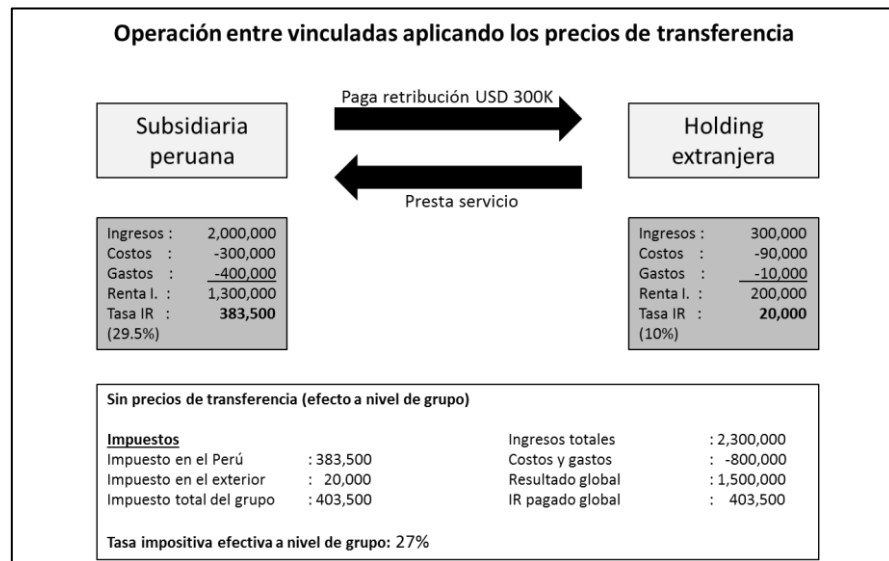
- Si las partes vinculadas hubiesen acordado que entidad del exterior brindaría un servicio a favor de la sociedad peruana a cambio de una contraprestación equivalente a USD 1MM (cuyo valor de mercado está sobrevaluado), se generaría el siguiente efecto:

**Gráfico No. 2**



- Por el contrario, si la entidad del exterior se hubiera obligado a brindar un servicio a favor de la sociedad peruana, a cambio de una contraprestación de USD 300K (cuyo valor de mercado es acorde con las normas de precios de transferencia) el efecto antes mencionado no se hubiese generado. Ello debido a que la sociedad peruana hubiese tenido un menor gasto o costo que incida en la determinación de su renta neta imponible.

**Gráfico No. 3**



En aras de maximizar el beneficio económico del grupo, los grupos empresariales 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.

La OCDE en el párrafo 1.2 de las Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias reconoce que las normas de precios de transferencia pueden ser utilizadas para luchar contra el fraude y la elusión fiscal. Ello implicaría que un país podría incorporar tales normas con un carácter meramente anti elusivo (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017).

Se considera que apropiado que las normas de precios de transferencia sean utilizadas para evitar que las transacciones entre partes vinculadas o con países o territorios de baja o nula imposición sean pactadas a precios que perjudiquen fiscalmente el erario fiscal de otro país cuya tributación está sujeta a tasas impositivas más elevadas.

### **8.3. Objetivos de los Precios de Transferencia**

Respecto a los objetivos de las normas que regulan los precios de transferencia se observa que estos pueden dividirse en dos grupos, el primero desde el punto de vista de la Administración Tributaria y segundo, por parte del contribuyente.

#### **8.3.1. Objetivos de las Administraciones Tributarias**

Dentro de los objetivos de las administraciones tributarias están el encontrar o establecer medidas en materia de precios de transferencia con la finalidad de analizar 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. (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017)

Así pues, dentro de los objetivos que detectamos, se encuentran:

- Controlar a las empresas multinacionales sobre el país que hayan elegido para tributar.
- Evitar estrategias tendientes a dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otro para gozar de beneficios impositivos en países donde las alícuotas no son tan elevadas.
- Intentar evitar el uso de operaciones artificiales tales como intereses, dividendos, o a través de costos de oportunidad para trasladar utilidades o pérdidas.

#### **8.3.2. Objetivos de los Contribuyentes**

Se considera que los objetivos que tienen las empresas multinacionales, son los siguientes:

- Las empresas multinacionales pueden trasladar fondos de un país a otro utilizando precios más altos o más bajos en función de su interés y necesidades.
- Lo utilizan como herramienta para ingresar en nuevos mercados y/o reducción de competencia.
- Evalúan la gestión de las filiales cuando la empresa se encuentra organizada en locaciones que pueden otorgarles mayores beneficios fiscales.
- Reducción del pago de aranceles o aprovechamiento de subsidios a la exportación.
- Minimización de los riesgos frente a fluctuaciones de los tipos de cambio, mediante el desvío de beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte.
- Disminución del Impuesto a las Ganancias de sociedades. Planificación fiscal para reducir carga impositiva global del grupo.
- Mejoramiento de la imagen de la empresa.

#### **8.4. El Principio de Plena Competencia**

Las regulaciones de precios de transferencia, se sustentan sobre la base de un principio fundamental conocido en inglés como el “Arm’s Length Principle”.

En términos generales, el principio de libre competencia es parte de un sistema de comercio globalizado, que ha sido expuesto por las principales potencias económicas del mundo, en función de un desarrollo comercial que implica que las empresas multinacionales no se beneficien de convenios y tratados bilaterales y,

además, estas mismas sociedades no resulten afectadas con doble imposición, tanto en fuente como residencia.

La legislación estadounidense señala en su sección 1.482-1 que el Arm's Length Principle está vinculado en la determinación real del ingreso gravable de un contribuyente que obtiene de alguna entidad vinculada. En general la determinación del ingreso gravable que recibe el contribuyente de su entidad vinculada debería ser el mismo que resultará de si dicho contribuyente realizará dicha operación con un tercero independiente. (USA, 2016)

Una transacción entre partes vinculadas se realiza bajo aplicación del principio de plena competencia, si los resultados de la transacción son consistentes con el resultado que se habría obtenido si la operación hubiese sido realizada entre partes independientes. Sin embargo, debido que las transacciones producen diferentes resultados, se debe determinar bajo transacciones en circunstancias comparables (USA, 2016)

En el caso de los métodos establecidos por la legislación americana para aplicar el principio de plena competencia, se disponen los siguientes:

- Los métodos están previstos en las Secciones 1.482-2 hasta 1.482-6 y proporcionan métodos específicos que se utilizarán para evaluar si las transacciones entre los miembros del grupo controlado satisfacen el estándar del principio de plena competencia, y si no lo hacen, para determinar el resultado que debe existir en caso se hubiese efectuada ya sea que la operación sea efectuada entre vinculados y terceros.
- La elección de la categoría de método aplicable a la transacción se encuentra contenida en la Sec. 1.482-2, y se aplican a diferentes tipos de transacciones, como transferencias de propiedad, servicios, préstamos o anticipos y alquileres.

- Los métodos más apropiados para el cálculo de los resultados en condiciones de plena competencia para las transacciones controladas deben ser seleccionados, y distintos tipos de metodologías pueden aplicarse a transacciones interrelacionadas si tales transacciones se evalúan de manera más fiable por separado.
- A modo de ejemplo, si los servicios se proporcionan en relación con la transferencia de propiedad, puede ser apropiado aplicar los métodos que por separado correspondan a los servicios y la propiedad, a fin de determinar el resultado de la operación. Además, otras disposiciones aplicables del Código pueden afectar la caracterización de una transacción, y por lo tanto afectar los métodos aplicables bajo la sección 482. Ver por ejemplo la sección 467.<sup>14</sup>

Es importante notar que, no existe una traducción literal de este concepto al español y, por lo tanto, distintos autores, autoridades gubernamentales y legisladores de diferentes países han efectuado distintas traducciones del mismo.

Para efectos del presente trabajo, se toma como referencia a la traducción que le ha conferido en el Perú, el Decreto Supremo No.045-2001-EF, el cual, al introducir modificaciones al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo ha consagrado como el "Principio de la Libre Concurrencia."

Lo que dispone este principio es que los precios acordados en transacciones entre empresas vinculadas deben corresponder a los precios que habrían sido acordados en transacciones comparables entre sujetos no vinculados.

---

<sup>14</sup> b) Arm's length standard--(1) In general. In determining the true taxable income of a controlled taxpayer, the standard to be applied in every case is that of a taxpayer dealing at arm's length with an uncontrolled taxpayer. A controlled transaction meets the arm's length standard if the results of the transaction are consistent with the results that would have been realized if uncontrolled taxpayers had engaged in the same transaction under the same circumstances (arm's length result). However, because identical transactions can rarely be located, whether a transaction produces an arm's length result generally will be determined by reference to the results of comparable transactions under comparable circumstances. See Sec. 1.482-1(d)(2) (Standard of comparability). Evaluation of whether a controlled transaction produces an arm's length result is made pursuant to a method selected under the best method rule described in Sec. 1.482-1(c).

Consecuentemente, la sustancia que subyace a este principio es de comparar los resultados de la transacción controlada o entre empresas vinculadas, con aquellos que se obtendrían entre empresas independientes en transacciones comparables, para alcanzar a lo que se conoce como el valor de la libre concurrencia o Ams' Length Value.

A fin de que los comparables bajo los cuales se analicen las operaciones sean eficaces, deben analizarse todos los factores que pudiesen influenciar en los precios acordados, así como en las utilidades obtenidas. Estos factores comprenden, entre otros, las funciones desempeñadas por las empresas comparadas, los riesgos que asumen, los términos contractuales, las circunstancias económicas, las estrategias de negocios, así como las características de los bienes transferidos o servicios prestados.

Este principio es reconocido como un estándar internacional sobre precios de transferencia acordada por los países miembros de la OCDE para su utilización, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las administraciones tributarias.

Es claro que cuando las empresas que no son vinculadas negocian sus precios entre sí, las fuerzas del mercado de la oferta y la demanda determinan usualmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras. Sin embargo, diferente será el caso cuando las operaciones se realicen entre empresas vinculadas, pues al operar conjuntamente, los efectos de mercado pueden ser imperceptibles para dichas compañías.

Cabe indicar que las Administraciones Tributarias no deben considerar que las empresas vinculadas manipulen sus beneficios entre sí, pues si bien las fuerzas del mercado no podrían afectar a dichas compañías, es normal que se encuentren ante una situación compleja de analizar.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que la necesidad de practicar ajustes para aproximarse a las condiciones de plena competencia surge con independencia de cualquier obligación contractual de satisfacer un precio en particular asumido por



las partes, o de cualquier intento de minimizar la carga fiscal. Por tanto, los ajustes guiados por el principio de plena competencia no afectarían a las obligaciones contractuales sin finalidad fiscal asumidas por entidades vinculadas y podrían ser apropiados aun cuando no haya intención de minimizar o eludir impuestos.

Preferiblemente el análisis de los precios de transferencia debe desvincularse claramente de la consideración de los problemas de fraude o elusión fiscal, aun cuando las determinaciones que se adopten en materia de precios de transferencia puedan utilizarse para dichos fines.

En los casos que los precios de transferencia no responden a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podría generarse una distorsión en las deudas tributarias de las empresas asociadas y en la recaudación tributaria de los países receptores de la inversión (importadores de capitales). Por tanto, los países miembros de la OCDE han acordado que, para fines fiscales los beneficios de empresas asociadas puedan ajustarse en la medida necesaria para corregir tales distorsiones y asegurar de este modo el cumplimiento del principio de plena competencia.

Los países integrantes de la OCDE consideran que el ajuste apropiado se logra determinando las condiciones de las relaciones comerciales y financieras susceptibles de encontrarse entre empresas independientes, en operaciones y circunstancias comparables. La aplicación de otros factores podría distorsionar las condiciones de las relaciones comerciales y financieras establecidas entre empresas asociadas.

Finalmente, no debe perderse de vista que en varias ocasiones las empresas pertenecientes a grupos multinacionales tienen un grado de autonomía considerable y, a menudo, negocian entre sí como si fueran empresas independientes. Así pues, en sus relaciones con terceros y con empresas asociadas, las empresas se ajustan a las situaciones económicas derivadas de las condiciones del mercado.

De manera ilustrativa, los órganos directivos locales pueden estar interesados en conseguir unos buenos resultados y, por tanto, no fijarán precios que redujeran los beneficios de sus propias empresas. Estos aspectos deberían ser considerados por las autoridades tributarias, a fin de facilitar una asignación eficiente de sus recursos a la hora de seleccionar y llevar a cabo comprobaciones de precios de transferencia.

## **CAPÍTULO V: EL TEST DE BENEFICIO EN LOS SERVICIOS INTRAGRUPO Y LA ACCIÓN 10 DEL PLAN BEPS**

### **5.1. Servicios Intragruppo y la Acción 10 del plan BEPS.**

#### **5.1.1. Consideraciones generales**

Los grupos económicos internacionales buscan maximizar sus utilidades y para lograr aquellos objetivos, gran parte de aquellos grupos elaboran planificaciones fiscales agresivas a fin de erosionar las bases imponibles del Impuesto a la Renta en ciertos territorios y trasladar sus ganancias hacia un país o territorio donde puedan tener una ventaja fiscal a nivel corporativo.

La prestación de servicios intragrupo son uno de los mecanismos que mayormente utilizan las empresas multinacionales para lograr el traslado de aquellas ganancias, puesto que en varias ocasiones estos servicios son innecesarios para las empresas receptoras, se tratan de costos o gastos que benefician únicamente a las casas matrices del grupo, o en el peor de los casos se tratan de servicios inexistentes que sólo buscan reducir la utilidad de empresas del grupo y como consecuencia de aquello realizar un menor pago de impuestos en los países donde se encuentran ubicadas las empresas que reciben aquellos servicios.

Según el World Investment Report del 2004 los servicios intragrupo efectuados entre empresas de un mismo grupo económico puede ser de distinta índole, dentro de los cuales se encuentran los siguientes (Development, 2004):

- Servicios vinculados a tecnologías de la información: Se incluye el desarrollo de sistemas de información, mantenimiento de software, mantenimiento de hardware, venta y transmisión de datos, servicios de back-up.

- Servicios vinculados a recursos humanos: Se incluye actividades legales, contractuales, administrativas y fiscales, selección y reclutamiento de personal, definición de planes compensación y servicios, procesos de evaluación de personal, entrenamiento de personal y coordinaciones de traslado de personal.
- Servicios de marketing: Se incluye estudio, desarrollo y coordinación de actividades de marketing, estudio, desarrollo y coordinación de actividades de venta, estudio desarrollo y coordinación de campañas publicitarias, desarrollo y gerenciamiento de páginas de internet y publicación de artículos de publicidad.
- Servicios legales: Se incluye la asistencia y elaboración de borradores de contrato, asesoría legal, opiniones legales, cumplimiento de obligaciones legales, asesoría en procesos judiciales, asesoría fiscal, estudios de precios de transferencia y protección de propiedad intangible.
- Servicios de contabilidad y administración: Se incluye la asistencia en preparación de cuentas y libros contables, asistencia en la presentación de estados financieros, asistencia en el cumplimiento de obligaciones fiscales y auditoría de la contabilidad de empresas y el gerenciamiento involucrado en dicho proceso.
- Servicios técnicos: Se incluye la asistencia en planta, maquinaria y equipo, planeamiento y ejecución de actividades de mantenimiento ordinarias y extraordinarias, transferencia de know-how en asesoría técnica, servicios de ingeniería, entre otros.

Frente a ese problema mundial que se genera por un uso indebido y podría denominarse abusivo de los servicios intragrupo, la OCDE consideró conveniente a través de la Acción 10 del plan BEPS introducir modificaciones al Capítulo VII de las Directrices sobre precios de transferencia que tengan como propósito combatir aquellas prácticas que buscan erosionar la base para

el cálculo del Impuesto a la Renta y que permita concentrarse a las Administraciones Tributarias en los servicios que pudieran estar utilizándose para generar una mayor distorsión en el mercado. Para ello, se incorpora el concepto de “Test de beneficio”, una definición de servicios de bajo valor añadido, así como un enfoque simplificado optativo para los servicios de bajo valor añadido.

Teniendo en cuenta que los grupos multinacionales tienden a prestarse servicios entre ellos mismos, lo que busca la OCDE para efectos de los precios de transferencia es demostrar que esos servicios han sido efectivamente prestados y que la prestación dada entre ellos está de acuerdo con el principio de plena competencia “arm’s length”.

En ese sentido, en el ámbito de los precios de transferencia al analizar a un servicio intragrupo deberá evaluarse la efectiva prestación del mismo y, sólo si se supera esta fase, deberá analizarse si la retribución pactada por el mismo se encuentra de conformidad con el principio de plena competencia. En ese contexto, lo que propone la OCDE es que además de determinar si un servicio ha sido efectivamente prestado, éste deberá otorgarle un beneficio económico a la empresa que reciba aquel servicio y en la medida que le genere ese beneficio es que existe una justificación para realizar el pago.

## **5.1.2. Determinación de la prestación de los servicios**

### **5.1.2.1. Test de beneficio para los servicios intragrupo**

Para determinar si un servicio prestado por una empresa de un grupo multinacional ha sido efectivamente prestado a otra empresa del mismo grupo dicho servicio debe otorgar un valor económico o comercial para el miembro del grupo que recibe dicho servicio que permita mejorar o mantener su posición comercial, lo cual ocurrirá si

partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio a través de un tercero o por sí mismas.

El apartado B.1.1 de la Sección Servicios Intragrupo de bajo valor añadido de los Resúmenes Finales de las Acciones 8-10 del Plan BEPS señala lo siguiente (OECD, OECD, 2015):

7.6 En aplicación del principio de plena competencia, la cuestión de si se ha prestado un servicio intra-grupo cuando una actividad es realizada por uno o más miembros del grupo en beneficio de otro u otros, depende de si la actividad proporciona valor económico o comercial para un miembro del grupo que mejora o mantiene así su posición comercial. Puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente por la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por la actividad ni a ejecutarla por ella misma, en términos generales no debe considerarse a dicha actividad como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia.

7.7 El análisis precedente depende, obviamente, de los hechos y circunstancias reales, no siendo posible en abstracto definir categóricamente las actividades que constituyen o no una prestación de servicios intragrupo. No obstante, pueden ofrecerse algunas indicaciones que permitan dilucidar cómo debería aplicarse el análisis a ciertas categorías comunes de actividades ejercidas en el seno de los grupos multinacionales.

7.8 Para satisfacer las necesidades identificadas de una o varias empresas que forman parte del grupo, un miembro de ese mismo grupo realiza servicios intragrupo. En este caso, se puede responder directamente a la cuestión de si se ha prestado un servicio. En general, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera satisfecho la necesidad identificada ejerciendo ella misma la actividad o recurriendo a un tercero. En consecuencia, en este caso normalmente se deducirá que existe un servicio intragrupo. Por ejemplo, se determinará la existencia de un servicio intragrupo cuando una empresa asociada repara los bienes de equipo empleados por otra empresa miembro de un grupo multinacional en el ámbito de sus actividades de fabricación. No obstante, es esencial entregar documentación fiable a las administraciones tributarias para verificar que el proveedor del servicio ha incurrido en esos costes.

Para determinar si estamos ante un servicio que otorgue valor económico o comercial, la Acción 10 del plan BEPS establece que el

mismo no debe tratarse de: (i) actividades del accionista y (2) servicios duplicados.

### **(i) Actividades de accionistas**

Para determinar si los servicios han sido efectivamente prestados y por tanto que otorgan un beneficio para quien los recibe, debe realizarse un análisis muy exhaustivo en los casos en que sea la casa matriz quien preste los servicios a sus empresas vinculadas ya que en algunos casos, estos no serían servicios en sí mismos, sino más bien actividades que deben ser realizadas y asumidas por dicha casa matriz o los accionistas del grupo económico, siendo que en dicho supuesto esas actividades no generan un mayor valor para la empresa que la recibe.

En efecto, hay casos en los cuales lo que hacen algunas casas matrices es redistribuir entre todos los miembros del grupo multinacional, una serie de costos que siempre debieron estar alocados en la casa matriz por ser parte consustancial de la misma, dado que responde a sus propios intereses. Por ejemplo, la Acción 10 manifiesta que los siguientes costos deberían ser considerados como costos para la casa matriz (accionista) en lugar de ser un costo que deba ser asumido por la empresa que reciba aquel servicio:

- a) Los costos asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz.
- b) Los costos relativos a los requisitos de información o rendición de cuentas (incluidos los requisitos de presentación de informes financieros y auditoría) de la matriz.
- c) Los costos de captación de fondos para la adquisición de sus participaciones y los gastos derivados de las relaciones de la matriz con sus inversores.
- d) Los costos relacionados con el cumplimiento por parte de la matriz de la legislación tributaria relevante.
- e) Los costos que van aparejados al gobierno corporativo del grupo multinacional en su conjunto.

Por el contrario, si por ejemplo una sociedad matriz obtiene fondos por cuenta de otro miembro del grupo para la adquisición de una nueva sociedad, normalmente se considera que la sociedad matriz está ofreciendo un servicio al miembro del grupo.” (OCDE, 2015)

**(ii) Duplicidad de servicios:**

La Acción 10 al modificar las Directrices de la OCDE establece que no debería considerarse servicios intra-grupo las actividades que realiza un miembro de un grupo económico a favor de otro miembro del mismo grupo, cuando los mismos constituyen servicios duplicados, por tratarse de servicios que ya se reciben de un tercero.

Sin embargo, se admite que en ciertos casos muy especiales se pueda aceptar una duplicidad temporal. Asimismo, hay casos en los cuales puede haber una aparente duplicidad, pero luego de examinar exhaustivamente los mismos, puede determinarse que se tratan de servicios complementarios o adicionales; así por ejemplo tenemos a los gastos en servicios de publicidad que pudiera realizar un miembro del grupo económico y otros gastos de publicidad que pudiera realizar la casa matriz en favor de aquel miembro del grupo y que le beneficia a este último, tal como lo ha precisado la OCDE en la Acción 10.

Para ello será necesario detallar la naturaleza de los servicios y contar con los documentos que respalden que no se está ante una duplicidad de servicios. En este caso, a lo que no se estuviera duplicando podría aplicarse el test de beneficio. (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017).

En ese sentido, si se estuviera ante un servicio que estuviera siendo duplicado, sería complicado sustentar el valor económico o comercial que la empresa usuaria está recibiendo, así como la necesidad de



contratar a un tercero o disponer que un área interna de aquella empresa lo realice.

#### **5.1.2.2. Retribución de los servicios**

Otro elemento importante que se encuentra en la Acción 10, cuando se modifican la Directrices OCDE en precios de transferencia que permiten determinar si un servicio ha sido efectivamente prestado, es la forma en que se pacta la retribución a favor del prestador del servicio; puesto que, debería ser una similar a la que hubiesen pactado partes independientes.

Por ejemplo, la OCDE señala el caso de los algunos servicios de compra o adquisición, donde lo usual es incorporar un elemento de comisión al precio del producto o servicio adquirido, por lo que no debería cobrarse un honorario adicional por dicho servicio prestado. (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017)

La OCDE manifiesta que el hecho de haber realizado un pago a una empresa del grupo es útil al momento de evaluar si un servicio ha sido o no prestados, pero de ninguna manera la sola existencia del mismo puede hacernos concluir que el servicio existe.

En ese sentido, hasta aquí hemos visto lo que establece la OCDE para analizar la efectiva prestación de los servicios intra-grupo. En efecto, de acuerdo con los lineamientos dados por OCDE, éstos deben otorgar un beneficio, y éste no se encuentra cuando estamos frente al traspaso de un costo que es de exclusivo interés del accionista, o cuando estamos ante servicios duplicados, ya que los mismos no otorgan valor a la empresa.

Lo cierto es que, si los servicios no son necesarios o no aportan valor a la empresa, en circunstancias de mercado, estos no hubiesen sido adquiridos por dichas empresas a terceros independientes. Asimismo, si se pactara una forma de retribuir la prestación de aquel servicio de una manera poco convencional, es probable que el mismo no haya sido prestado y que el mismo sea utilizado como una forma para trasladar dinero de un país hacia otro obteniendo una ventaja fiscal.

### **5.1.3. Determinación del valor de mercado de la retribución por los servicios intragrupo**

Una vez que se verifique la efectiva prestación de los servicios que aporten un beneficio para la empresa deberá analizarse si el precio pactado en dichos servicios se encuentra a valor de mercado. Aquello quiere decir que deberá evaluarse si el precio fijado como retribución por dichos servicios es el que dos partes independientes hubiesen pactado entre sí en condiciones iguales o similares.

En ese sentido, para efectos de determinar el valor de mercado de los servicios intragrupo los métodos que se utilizan son los métodos directos del precio comparable no controlado y el precio del costo incrementado, y el método indirecto denominado margen neto transaccional. Sin embargo, se recomienda hacer la evaluación empezando por el método más directo que sería el del precio comparable no controlado, y sólo si este método no es posible aplicar se debería recurrir a los otros métodos.

#### **5.1.3.1. Método del precio comparable no controlado**

Se considera a este método como el más fiable debido a que consiste en “comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio de los bienes o servicios

transferidos en el marco de una operación no vinculada y comparable y llevada a cabo en circunstancias comparables”. (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017)

Sin embargo, la dificultad de este método consiste en encontrar información clara y precisa que permita obtener los comparables idóneos para realizar el análisis.

Tal como indica De Pablo Varona (2002):

[l]a cuestión clave reside, entonces, en identificar el precio de mercado de servicios iguales o similares, efectuando las correcciones o ajustes necesarios para eliminar las diferencias que pudieran existir entre las transacciones objeto de comparación, lo cual suele ser bastante complejo pues las transacciones entre partes vinculadas son tan particulares que normalmente no existe un mercado claramente definido en el que participen empresas independientes. (De Pablo Verona, 2002)

En ese sentido, la aplicación de este método para el caso del análisis de servicios no resulta ser, en la práctica, el que más se aplique.

### **5.1.3.2. Método del costo incrementado**

En el caso que no sea posible aplicar el método del precio comparable no controlado, se deberán aplicar otros métodos para evaluar si la operación está a valor de mercado. Para ello, el siguiente método que para este tipo de operación propone la OCDE es el del método del costo incrementado el cual consiste en:

[c]omparar el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación vinculada con el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación no vinculada”. (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017)

En efecto, el método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de bienes o servicios en una operación vinculada en la que se han proporcionado bienes o prestado servicios a una empresa asociada.

A estos costes se les añade un margen de coste incrementado adecuado, calculado en función del margen obtenido por otros proveedores en operaciones no vinculadas y comparables, para poder obtener un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El margen de libre competencia se puede determinar en función del margen de coste incrementado del mismo proveedor en operaciones comparables no vinculadas (comparable interno), o en función del margen de coste incrementado que hubiera obtenido una empresa independiente en operaciones comparables (comparable externo).

En general, el método del costo incrementado utiliza los márgenes calculados después de tomar en cuenta los costes directos e indirectos de producción o de entrega, pero antes de tomar en cuenta los gastos de funcionamiento de la empresa (tales como gastos generales)". (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017)

Para aplicar este método deberán distinguirse entre los costos que efectivamente estén relacionados a actividades que beneficien a quien recibe el servicio de los costos que debieron ser asumidos por el accionista.

Ahora bien, los problemas en la aplicación de este método podrían ocurrir cuando se está ante casos en los cuales no es posible adoptar un sistema de distribución directa de costos, especialmente cuando se presten a empresas independientes servicios similares a los prestados a empresas asociadas. (García Schereck, 2002)

### **5.1.3.3. Método del Margen Neto Transaccional**

En caso no se hubiese podido aplicar los dos métodos antes descritos, existe la posibilidad de aplicar el método del margen neto transaccional, el cual es un método indirecto que debería ser aplicado de manera residual.

El método del Margen Neto Transaccional consiste en comparar el margen operativo obtenido en una operación vinculada, con el obtenido por partes no vinculadas en circunstancias comparables o apoyándose en los márgenes netos que habitualmente se obtienen en transacciones comparables entre terceros independientes. (García Schereck, 2002)

Cabe precisar que la OCDE señala que la empresa que, en caso de aplicar este método, la empresa que debe ser sujeta a evaluación debe ser la empresa por la cual se tenga mayor información y se hayan identificado datos fiables respecto a las operaciones comparables.

## **5.2. Servicios Intragruppo de bajo valor añadido y la Acción 10 del plan BEPS.**

La Acción 10 introduce un enfoque simplificado para los servicios de bajo valor añadido en el cual se admite una flexibilización a la aplicación del test de beneficio. Para ello propone una definición de servicios de bajo valor añadido.

### **5.2.1. Definición de servicios de bajo valor añadido:**

La Acción 10 define a los servicios intragrupo de bajo valor añadido que pueden ser sometidos al enfoque simplificado como aquellos servicios prestados por un miembro del grupo multinacional a otro miembro del grupo y que:

- a. Tienen un carácter auxiliar o de apoyo;

- b. No constituyen la actividad principal del grupo multinacional;
- c. No requieren del uso de intangibles únicos y valiosos, ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos; y,
- d. No conllevan la asunción o el control de un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio.

Así, la citada Acción 10 señala lo siguiente:

La prestación de servicios intra-grupo de bajo valor añadido puede, de hecho, representar el negocio principal de la persona jurídica proveedora del servicio, como puede ser un centro de servicios compartidos, siempre que esos servicios no guarden relación alguna con la actividad principal del grupo. A modo de ejemplo, tomemos el caso de una multinacional dedicada al desarrollo, producción, venta y comercialización de productos lácteos a nivel mundial. El grupo constituye una empresa de servicios compartidos, cuya única actividad consiste en actuar como centro global de apoyo informático. Desde la perspectiva del proveedor del servicio, la prestación del servicio de apoyo informático constituye la actividad principal de la empresa. Sin embargo, desde el punto de vista tanto de los destinatarios del servicio como del grupo multinacional en su conjunto, dicho servicio no constituye una actividad principal, por lo que puede considerarse como un servicio intra-grupo de bajo valor añadido.

Del mismo modo, establece algunos ejemplos de servicios que en muchos casos podrían calificar como servicios de bajo valor añadido y que pueden aplicar al enfoque simplificado establecido por la Acción 10 del plan BEPS.

- Servicios de contabilidad y auditoría, como, por ejemplo: recopilación y revisión de la información para su utilización en los estados financieros, llevanza de libros contables, formulación de cuentas anuales, preparación o asistencia en auditorías operativas y financieras, comprobación de la autenticidad y fiabilidad de los registros contables, y asistencia en la preparación de presupuestos mediante la recopilación de datos y la obtención de información;

- Servicios de procesamiento y gestión de cuentas por cobrar/pagar, como, por ejemplo: recopilación de la información de facturación del cliente/usuario, y comprobación y procesamiento del control de crédito;
- Actividades de recursos humanos, tales como:
  - ✓ Selección y gestión de personal
  - ✓ Formación y capacitación del personal
  - ✓ Servicios salariales
- Desarrollo y supervisión de protocolos de salud y prevención de riesgos laborales, seguridad e higiene en el puesto del trabajo y normas de regulación de la actividad empresarial.
- Supervisión y recopilación de datos en materia de salud y prevención de riesgos laborales, ambientales, seguridad e higiene en el puesto de trabajo y normas de regulación de la actividad empresarial.
- Servicios de tecnología de la información, cuando no constituyan la actividad principal del grupo.
- Apoyo a las comunicaciones internas y externas y a las relaciones con el público (a excepción de actividades de publicidad o mercadotecnia específicas, además del desarrollo de estrategias conexas).
- Servicios jurídicos.
- Actividades inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Servicios generales de carácter administrativo

Agrega la Acción 10 que las actividades que detallamos a continuación no calificarían como servicios de bajo valor añadido inmersos dentro del ámbito de aplicación del enfoque simplificado:

- Servicios que constituyen la actividad principal del grupo multinacional.
- Servicios de investigación y desarrollo (se incluye al desarrollo de programas informáticos, salvo que estén incluidos en el ámbito de los servicios de tecnología de la información descritos en el punto 7.49 del Reporte Final de las Acciones 8 al 10 del Plan BEPS de la OCDE).
- Servicios de fabricación y producción.
- Actividades de compra relacionadas con materias primas u otros materiales que se utilicen en el proceso de fabricación o producción.
- Actividades de venta, distribución y comercialización.
- Transacciones financieras.
- Extracción, exploración o transformación de recursos naturales,
- Seguros y reaseguros, o
- Servicios de alta dirección de empresas (distintos de la supervisión por parte de la dirección de servicios que se consideren servicios intra-grupo de bajo valor añadido según la definición otorgada por el Plan BEPS).

Por su parte, en el supuesto que una actividad no reúna los requisitos para ser considerado como una de bajo valor que pueda optar por el enfoque simplificado, la Acción 10 ha previsto que aquello no debe llevarnos a concluir que estamos ante un servicio sumamente rentable. Es más, es probable que



dicha actividad no sea rentable, pero para ello deberá efectuarse el análisis que permita determinar la prestación del servicio.

En otras palabras, si no se está frente a un servicio de bajo valor añadido que pueda optar por el enfoque simplificado, deberá realizarse el análisis y la metodología “regular” que antes hemos descrito y que puede ser aplicada a los servicios intra-grupo de acuerdo con las Directrices OCDE.

A continuación, se cita dos ejemplos que obran en el Reporte Final de la Acciones 8 a 10 del plan BEPS que nos permiten distinguir cuándo un servicio puede ser considerado de bajo valor añadido y cuándo no:

a) La empresa A, ubicada en el país A, es un fabricante y distribuidor mayorista de calzado en la región noroccidental. Su filial totalmente participada, la empresa B que se encuentra situada en el país B, es distribuidora mayorista en la región sudoriental del calzado fabricado por A. Como parte de sus operaciones. La empresa A efectúa habitualmente un análisis de riesgo de crédito de sus clientes basándose en los informes que adquiere de una agencia que elabora informes crediticios. A su vez, la empresa A efectúa, por cuenta de la empresa B, el mismo tipo de análisis de riesgo de crédito de los clientes de la empresa B, empleando los mismos enfoques y métodos para ello. En virtud de los hechos y circunstancias del caso, se puede concluir razonablemente que el servicio que la empresa A presta a la empresa B constituye un servicio intra-grupo de bajo valor añadido.

b) La empresa X es una filial de un grupo financiero de inversión con presencia mundial. La empresa X efectúa un análisis de riesgo de crédito de potenciales contrapartes en relación con operaciones que llevan asociados contratos de derivados financieros y elabora informes crediticios para dicho grupo financiero. El grupo utiliza precisamente esos informes elaborados por la empresa X para determinar los precios de los derivados financieros para los clientes del grupo. El personal de la empresa X ha desarrollado conocimientos especializados y hace uso de toda una serie de modelos, algoritmos y software dedicados al análisis de riesgo de crédito que han sido creados internamente. Teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso que nos ocupa, no se puede concluir que el servicio prestado por la empresa X al grupo financiero de inversión con presencia mundial constituye un servicio intra-grupo de bajo valor añadido. (OECD, OECD, 2015)

De lo antes expuesto puede apreciarse que para el primer caso el servicio de análisis de riesgo crediticio de los clientes de B que presta la empresa A en favor de la empresa B no constituye la actividad principal de la empresa B, ya

que la actividad principal de esta última es la de distribuir calzado; mientras que, en el segundo caso, los análisis de riesgo de créditos realizados por la empresa X en favor del grupo financiero sí están ligados a la actividad principal que realiza ese grupo.

### **5.2.2. Aplicación para la determinación simplificada de la retribución de los servicios intragrupo de bajo valor añadido:**

La OCDE al introducir en sus directrices de precios de transferencia un mecanismo simplificado aplicable a los servicios intra-grupo de bajo valor añadido busca crear una alternativa mediante la cual los grupos multinacionales pueden eliminar la complejidad que, en algunos casos, podría existir para determinar los valores de mercado de este tipo de servicios y porque de esta manera permite que las Administraciones Tributarias cuando deban evaluar operaciones entre partes vinculadas de un grupo económico concentren sus análisis en otro tipo de operaciones.

De esta manera el mecanismo simplificado permite realizar una facturación más sencilla para este tipo de servicio y estandarizada para todos los grupos multinacionales que decidan aplicar este mecanismo.

El mecanismo básicamente consiste en repartir todos los costos generados para la prestación de estos servicios intra-grupo entre los miembros del grupo multinacional en base a algunos criterios de asignación los cuales deben tener un margen de ganancia de 5%, tal como lo desarrollaremos más adelante.

Por tanto, las ventajas que propone este enfoque simplificado son las siguientes:

- a. Permite simplificar el test de beneficio, así como la información que debe ser presentada.

- b. Otorga a los grupos multinacionales que se acojan al mismo una mayor predictibilidad y certidumbre respecto a las actuaciones de las Administraciones Tributarias en una eventual fiscalización.
- c. Permite que los grupos multinacionales tengan claramente identificado qué tipo de información es la que deben proporcionar a las Autoridades Tributarias a fin de no tener ningún cuestionamiento con la misma.

En ese sentido, la aplicación de este enfoque simplificado permite que se tenga una regla “safe harbour”, es decir, es una regla de precios de transferencia que otorga certidumbre al contribuyente y que a su vez permite disminuir la carga de la Administración Tributaria.

### **5.2.3. El test de beneficio para los servicios intra-grupo de bajo valor añadido:**

En el caso de los servicios intragrupo de bajo valor añadido también debe aplicarse el test de beneficio, sin embargo, en este punto hay algunas consideraciones especiales que concede el plan BEPS.

En efecto, la Acción 10 parte de la premisa de que, de acuerdo con el principio de plena competencia, una empresa va a pagar un servicio sólo si éste le ha sido prestado y le ha generado un beneficio económico o comercial que mejora o mantiene su posición. En otras palabras, se trata de un servicio por el cual una empresa habría estado dispuesta pagar a un tercero para que se realice o ella misma hubiese decidido realizarla de manera interna, pues era un servicio que necesitaba.

Sin embargo, en este tipo de servicios intragrupo de bajo valor añadido, determinar el beneficio de manera específica puede tornarse complejo, por lo que la OCDE en la Acción 10 establece es que las empresas que se acojan al enfoque simplificado deberán entregar la información y documentación que la

misma requiere (detallada más adelante), la cual ya estaría sustentando el beneficio.

En ese sentido, para la OCDE si el grupo multinacional sigue las pautas establecidas en la Acción 10 del plan BEPS para el acogimiento al enfoque simplificado y entrega la información y documentación en ella solicitada, ya se debería demostrar el beneficio que corresponde a esos servicios de bajo valor añadido.

#### **5.2.4. Forma de determinación de la base de los costos colectivos y la atribución de los mismos para cada miembro del grupo multinacional**

Sobre este punto podemos señalar que de acuerdo a lo propuesto por la OCDE la aplicación de este mecanismo simplificado puede resumirse en tres pasos:

- a) El primer caso consiste en calcular de manera anual la totalidad de los costos incurridos para prestar los servicios intragrupo de bajo valor añadido por el grupo multinacional. Esto quiere decir que se deben incorporar todos los costos directos e indirectos que correspondan, así como la parte correspondiente de los gastos operativos relacionados con la prestación de aquellos servicios en caso corresponda. De igual manera, los costos deberán agruparse en función a la categoría de servicios. No se deben incorporar los costos que sólo benefician al prestador del servicio.
- b) El segundo paso consiste en eliminar de la partida de costos colectivos a todos aquellos costos que son imputados a los servicios prestados por un miembro del grupo únicamente a favor de otra empresa del grupo. En otras palabras, se deben eliminar todos los costos que sólo pueden ser atribuidos a una empresa vinculada.

En ese sentido, el contribuyente debe identificar los costos incurridos asociados a cada categoría de servicios de bajo valor añadido que tienen por destinatarios a varios miembros del grupo multinacional.

- c) El tercer paso consiste en asignar los costos colectivos entre todos los miembros del grupo multinacional que se han beneficiado con ese servicio.

Para ello debe seleccionarse uno o varios criterios de asignación, los cuales deberán tener en cuenta la naturaleza del servicio, y deberán aplicarse de manera uniforme en cada miembro al que se le atribuya esos costos.

Los criterios de asignación (número de empleados de cada empresa del grupo, número de horas de trabajo, entre otros) que sean utilizados deben tratar de reflejar la necesidad existente en cada servicio. La OCDE en los ejemplos que cita nos señala el caso de los servicios de recursos humanos prestados por una empresa del grupo a otras empresas del mismo grupo, en el cual el criterio de asignación idóneo sería el de número de empleados de cada empresa del grupo. En síntesis, el contribuyente debería justificar ante la Autoridad Tributaria el por qué decide escoger uno u otro criterio de asignación.

### **5.2.5. Margen de beneficio**

La OCDE ha dispuesto que para determinar el precio de mercado de los servicios intragrupo de bajo valor añadido deberá aplicarse un margen sobre todos los costos colectivos, con excepción de algunos específicamente establecidos por la OCDE.<sup>15</sup>

El margen que ha fijado la OCDE en su plan BEPS es del 5% y deberá ser aplicado a todos los servicios intragrupo de bajo valor añadido. Este margen no tendrá que ser sustentado con un estudio de comparables o de referentes en

---

<sup>15</sup> Como el caso de los costos descritos en el numeral 7.34 del Informe Final 2015 de las Acciones 8 a 10 del plan BEPS.

el mercado. En ese sentido, lo que deberá facturarse a cada miembro del grupo multinacional será:

- a. Los costos incurridos por el miembro del grupo que prestó los servicios de manera específica de acuerdo a lo señalado en el segundo paso, más el margen de beneficio seleccionado.
- b. La parte que corresponde a los costos colectivos asignado al contribuyente miembro del grupo según lo señalado en el paso tercero, más el margen de beneficio seleccionado.

#### **5.2.6. Documentación e información**

Finalmente, la OCDE establece una lista de documentación e información que deberá ser proporcionada por el contribuyente en caso la Administración Tributaria lo requiera y que permitirán soportar la operación, la misma que pasamos a detallar:

- Una descripción de las categorías de los servicios intra-grupo de bajo valor añadido prestados; la identidad de los beneficiarios; las razones que acrediten que cada categoría de servicios representa servicios intra-grupo de bajo valor añadido con arreglo a la definición de los mismos que figura en Sección D.1; la justificación de la prestación de servicios en el contexto del negocio de la multinacional; una descripción de los beneficios reales o susceptibles de obtenerse de cada categoría de servicios; una exposición de los criterios de asignación y reparto elegidos y los motivos por los que dichos criterios arrojan resultados que reflejan razonablemente los beneficios obtenidos, y la confirmación del margen de beneficio aplicado.
- Los acuerdos o contratos por escrito de prestación de servicios y cualquier modificación a los acuerdos o contratos en los que se plasme la voluntad de los distintos miembros del grupo de someterse a los métodos de asignación presentes en este apartado. Estos acuerdos o contratos por escrito pueden revestir la forma de un documento contemporáneo donde se identifiquen a las entidades involucradas, la naturaleza de los servicios, y los términos y condiciones en los que se prestarán los servicios.
- La documentación y los cálculos en base a los que se fijan la base de costes colectivos conforme a lo descrito en la Sección D.2.2, y el margen de beneficio aplicado a los mismos, en particular un listado exhaustivo

de todas las categorías y cuantías de los costes correspondientes, incluidos los costes de los servicios prestados únicamente a un miembro del grupo;

- Los cálculos que muestren la aplicación de los criterios de asignación y reparto especificados.”<sup>16</sup> (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017)

En ese sentido, al contar con una lista de documentos que el contribuyente conoce de antemano que debe proporcionar a la Administración Tributaria tendrá una mayor seguridad y garantía para efectos de anticipar cuál debería ser el resultado que arroje dicha entidad cuando realice la evaluación de los mismos en una eventual fiscalización, lo cual no ocurre en el caso peruano.

---

<sup>16</sup> Reporte Final 2015 de las Acciones 8 al 10 del plan BEPS. Pág.176

## CAPÍTULO VI: EL TEST DE BENEFICIO EN CASOS INTERNACIONALES

Adicionalmente al análisis desarrollado, es importante mencionar los casos desarrollados a nivel mundial, toda vez que el test de beneficio es un concepto cuya aplicación por parte de los países miembros de la OCDE o que aspiran a ingresar a esta última, tiene muy pocos años siendo que la jurisprudencia para este tema en concreto, a la fecha, no es abundante. Para tal efecto, se ha visto oportuno mencionar los dos casos siguientes:

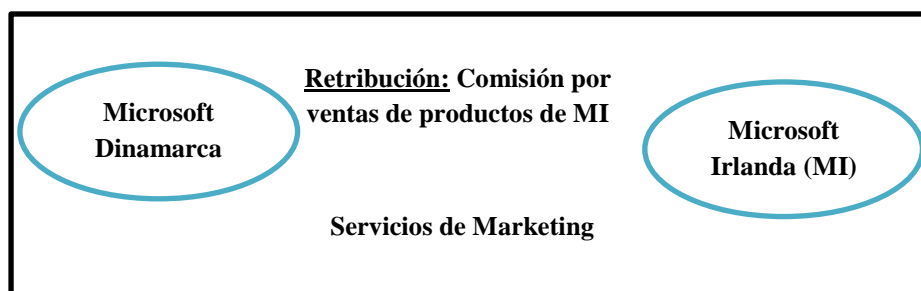
### 6.1. Irlanda: Caso Microsoft

#### 6.1.1. Resumen de la Sentencia:

El 28 de marzo de 2018, el Alto Tribunal del Este danés emitió una Sentencia sobre si un acuerdo de comisión por el uso de software de marketing en Dinamarca puede extenderse a otras computadoras que usan el software, y si la falta de documentación de precios de transferencia puede dar lugar a una evaluación discrecional adicional.

A continuación, se presenta un gráfico de la operación bajo análisis:

**Gráfico No. 4**  
**Servicios de Marketing entre vinculadas**



Microsoft Denmark ApS (en adelante, Microsoft Dinamarca) fue contratada por su vinculada, Microsoft Irlanda, con el fin de prestar servicios de marketing en el mercado danés, y que la retribución sería establecida en



base a una comisión por las ventas de productos Microsoft que cierre Microsoft Ireland Operation Limited (en adelante, Microsoft Irlanda), en Dinamarca. (oestrelandsret, 2018)

De acuerdo a los fundamentos de la sentencia, contractualmente, la obligación de Microsoft Dinamarca era publicitar todos los productos del grupo Microsoft en el mercado danés, aun cuando la retribución estaba asegurada únicamente sobre las ventas que realice Microsoft Irlanda en dicho mercado.

Cabe indicar que Microsoft Irlanda había celebrado el mismo contrato con Microsoft Alemania. Ahora, ocurría que clientes del grupo Microsoft (productores de PCs) domiciliados en Alemania realizaban ventas en el mercado danés a clientes finales. Con esto, el mercado danés – se podría decir – estaba dividido entre las ventas que realizaba directamente Microsoft Irlanda e indirectamente a través de un productor de PC (cliente del grupo) ubicado en Alemania.

Por los ejercicios del 2004 al 2007, la administración tributaria reclamó el pago de un impuesto adicional basándose en que Microsoft Dinamarca tenía derecho a comisiones no solo por las ventas de software en Dinamarca, sino también por la venta de computadoras en Dinamarca utilizando un sistema operativo de Microsoft.

El fisco señaló que la documentación de fijación de precios de transferencia de Microsoft Dinamarca no se preparó o no fue oportuna y adecuada y realizó una evaluación discrecional determinando un ajuste por los ingresos adicionales de la comisión.

En la sentencia, el Tribunal Superior falló a favor del contribuyente con respecto a las comisiones adicionales, y determinó que no había base para tal extensión del derecho a tarifas. Con respecto a la evaluación discrecional, el Tribunal concluyó que, aunque la documentación de fijación de precios de

transferencia de Microsoft Dinamarca no estaba preparada al mismo tiempo, esto solo no daba derecho a la autoridad tributaria a realizar una evaluación discrecional.

Por su parte, se estableció que la documentación no era inadecuada en la medida en que se podía hacer una evaluación discrecional. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la nueva Ley de Control Tributario de Dinamarca modificó el requisito de preparar la documentación de precios de transferencia en el plazo de devolución (formulario de divulgación). No obstante, esto se aplica desde el 1 de enero de 2019 con respecto al año fiscal 2018. (oestrelandsret, 2018)

### **6.1.2. Comentarios de la Sentencia**

Luego de la revisión del caso bajo análisis se considera lo siguiente:

- El contribuyente contaba con sustento documentario, tales como el contrato que establecía la compensación de sus labores realizadas por el concepto de marketing en base a las ventas de Microsoft Irlanda, el cual no incluía las operaciones que realizaba con los productores extranjeros de PCs. Por tanto, si bien las actividades de marketing pudieron tener un efecto en las ventas de PC que incorporan el software Microsoft, esto solo era un efecto indirecto, considerando que no se tenía ninguna relación comercial entre el contribuyente y los productores.
- Tomando como base los lineamientos de la OCDE, no puede probarse un impacto indirecto por las actividades de marketing que realizan las compañías del grupo Microsoft, en relación a las ventas que se realizan en el mercado danés. (OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines, 2017)
- La Sentencia del Alto Tribunal del Este, máxima instancia judicial en Dinamarca, es adecuado, pues consideró que los fundamentos expuestos por Microsoft, el cual indicaba que contractualmente, Microsoft

Dinamarca tenía únicamente el derecho a recibir su retribución en base a las ventas de Microsoft Irlanda. Si bien las actividades de marketing pudieron tener algún efecto indirecto en las ventas de Microsoft por parte de productores extranjeros de PCs, no podría ser probado documentariamente, por consiguiente, las operaciones cumplían con el principio de plena competencia.

- Sustancialmente, el test de beneficio es relevante como parámetro cuando la Administración Tributaria pretende realizar algún ajuste de precios de transferencia por considerar que existe una mayor retribución por operaciones que generen efectos o beneficios indirectos u ocasionales por operaciones que se realicen entre partes vinculadas.

Aterrizando dicho análisis realizado por el Alto Tribunal y contrastándolo con la normativa interna de la LIR y las Guías de la OCDE, el test de beneficio debe probar que se ha realizado un beneficio específico a favor de una parte vinculada, la cual debe estar totalmente identificada.

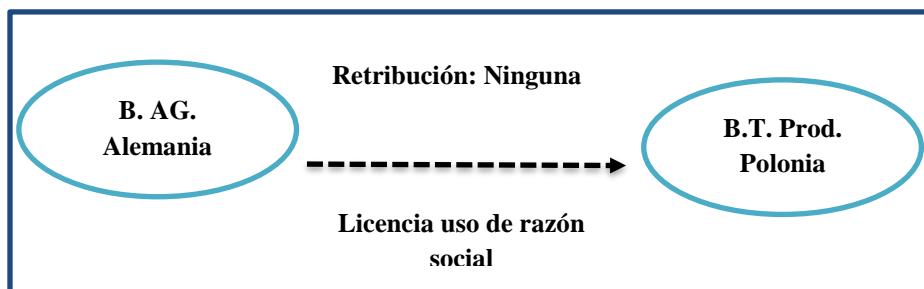
Por tanto, la SUNAT tendría como barrera dicho test en el caso esta pretenda atribuir mayores ingresos o realizar ajustes de precios de transferencia por beneficios incidentales o indirectos por la prestación de servicios si previamente no se ha demostrado documentariamente dicho beneficio económico.

## **6.2. Alemania: Caso de Regalías**

### **6.2.1. Resumen de Sentencia**

En relación al Caso I R 22/14 que se llevó a cabo en Alemania, B. AG. residente de tal país autorizó a su empresa vinculada B.T. Production en Polonia a utilizar su nombre como razón social. Cabe indicar que dicho nombre y su marca en Alemania estaba protegidas legalmente.

**Gráfico No. 5**  
**Acuerdo de uso de la razón social**



Durante una fiscalización por los ejercicios 2004 al 2006, el fisco alemán determinó un ajuste de precios de transferencia señalando que los ingresos por los que tributó en dichos ejercicios debió incluir la retribución no cobrada por concepto de regalías.

El contribuyente sustentó que la retribución no cobrada cumplía con el principio de plena competencia debido a que la operación no estaba relacionada a un cobro por el derecho de regalías sino a una simple autorización para la constitución de la empresa B.T. Production en Polonia.

Si bien la Administración Tributaria sostuvo que la marca es valiosa debido a que se encontraba registrada y era conocida en Alemania, este no tenía los mismos efectos en Polonia. Por tanto, no tenía un valor comercial para la Compañía domiciliada en Polonia y solo fue considerado por razones de competencia comercial, y no para mejorar las ventas de dicha empresa.

El Tribunal Fiscal Federal concluyó en que en tanto la Administración Tributaria no ha probado un beneficio actual o potencial para la empresa ubicada en Polonia, por tanto, no corresponde cobrar regalías o cualquier otro concepto por la operación.

### **6.2.2. Comentarios de la Sentencia**

Luego de la revisión del caso bajo análisis se considera lo siguiente:

- En este caso, se debe considerar que, si bien el nombre y la marca eran conocidas en Alemania, no tenían el mismo efecto en Polonia, y que la autorización del uso del nombre como razón social para fines puramente legales y de incorporación en este último país, no era susceptible de retribución.
- De lo comentado por la sentencia, se aprecia la necesidad de contar con sustento documentario de manera detallada con el fin de poder deducir el gasto de empresas locales, y así probar el beneficio actual o potencial que el servicio agregaría al negocio; vale decir la influencia en las ventas o en la rentabilidad de la empresa usuaria.

De lo expuesto, se considera que no debería solicitarse documentos probatorios para acreditar un beneficio económico actual, pues debería bastar con probar el potencial mejoramiento de la posición comercial.

### **6.3. India: Caso Merck**

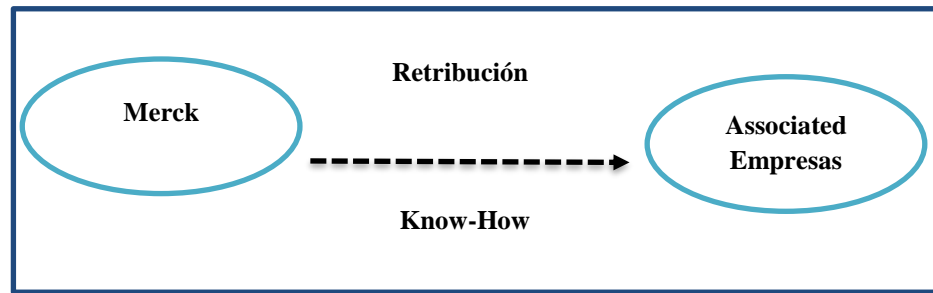
#### **6.3.1. Resumen de la Sentencia**

El Tribunal de Apelaciones de Impuestos ("ITAT") en el caso de Merck Limited ("Merck") vs Dy, Comisionado de Impuesto a la Renta. El ITAT revocó el ajuste del Principio de transferencia (TP) correspondiente a los periodos 2009-10 y 2010-11. (Timbadia, 2016)

El punto más importante de la citada sentencia está relacionado a si la retribución de plena competencia por el pago de la recepción del know-how era nula.

**Gráfico No. 6**

**Acuerdo de licencia de uso de la razón social**



El Oficial de Precios de Transferencia (TPO, por sus siglas en inglés) sostuvo que los documentos presentados por Merck no pudieron demostrar que los pagos otorguen beneficios directos a Associated. Empresas (AE'S).

En consecuencia, TPO llegó a la conclusión de que cuando no hay servicios disponibles, no puede haber ninguna pregunta sobre la realización del pago por el mismo. A consecuencia de ello, Merck apeló ante el ITAT señalando que, en una evaluación del principio de plena competencia de un servicio, es completamente irrelevante si el evaluador se beneficia o no.

Al analizar el beneficio del contribuyente para la transacción de asignación de costos, la expectativa típica de las autoridades de ingresos es que requieren que los contribuyentes mantengan y proporcionen documentos tomando en cuenta la naturaleza del costo, el funcionamiento de la asignación de costos, la idoneidad de las claves de asignación y documentos que demuestren los beneficios recibido.

El principio básico de Precios de Transferencia que se cuestiona en tales casos es si "Test de beneficio" es un requisito para determinar si un servicio cumple con el principio de plena competencia.

Las regulaciones de Precios de Transferencia de la India no contienen ninguna regla específica con respecto al uso del test de beneficio para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia de los servicios utilizados.

No obstante, es visible que la Administración Tributaria de la India durante la auditoría tributaria exigió al contribuyente los medios probatorios para demostrar las necesidades, el propósito y los beneficios de los servicios disponibles de AE. Se requiere, aunque la norma no lo señala específicamente, identificar el valor económico o comercial incremental que ha surgido para el destinatario del servicio y debe establecerse un nexo directo entre los servicios recibidos y el correspondiente valor creado en la etapa de auditoría.

### **6.3.2. Comentarios de la Sentencia**

Luego de la revisión del caso bajo análisis se considera lo siguiente:

- Se aprecia que la aplicación del test de beneficio no ha sido considerada como algo relevante en el presente Sentencia.
- Se observa que el Tribunal sostuvo que es posible que el contribuyente no haya recibido todos los servicios en virtud del acuerdo, pero esencialmente tenía derecho a recibir todos estos servicios, cuando sea necesario, previo acuerdo. La retribución que se otorga es por los derechos acumulando para los servicios incluidos en el contrato y no para cada servicio a la carta.
- Por tanto, si el contribuyente no usó un servicio particular, no da derecho a las autoridades fiscales a sostener que no se justificó ningún pago por dichos servicios.

## **CAPÍTULO VII: APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA NORMATIVA PERUANA**

### **7.1. Aplicación normativa de los Precios de Transferencia**

Como se desprende de la Exposición de Motivos, 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 atendiendo a los intereses del grupo económico que pueden no coincidir con los intereses que tendría cada empresa si fuera ajena a tal grupo.

En aras de maximizar el beneficio económico del grupo, los grupos 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.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el párrafo 1.2 de las Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias (OCDE 2010) reconoce que las normas de precios de transferencia pueden ser utilizadas para luchar contra el fraude y la elusión fiscal. Ello implicaría que un país podría incorporar tales normas con un carácter meramente anti elusivo.

Resulta apropiado que las normas de precios de transferencia sean utilizadas para evitar que las transacciones entre partes vinculadas o con países o territorios de baja o nula imposición sean pactadas a precios que perjudiquen fiscalmente al país.

### **7.2. Ley del Impuesto a la Renta y test de beneficio**



### **7.2.1. Naturaleza de las normas de precios de transferencia:**

Previamente al desarrollo de la forma en la cual se encuentra regulado el test de beneficio en la legislación fiscal, resulta relevante esclarecer la naturaleza jurídica de las normas de precios de transferencia.

Se debe señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la LIR establece que en el caso de transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A.

El inciso a) del artículo 32-A de la LIR dispone que 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.

Sólo procede 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) del citado artículo, esto es, cuando el valor convenido por las partes determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Respecto de lo antes mencionado, es conveniente resaltar que el carácter sustantivo de las normas de precios de transferencia recogidos en la legislación fiscal obedece a normas de valoración para determinar el valor de mercado pactado entre entidades vinculadas que, valiéndose de una ficción jurídica regulan normas de imperativo cumplimiento para la autoridad tributaria y los contribuyentes.

En ese mismo entender, la doctrina especializada ha señalado que:

Partiendo de la premisa de estas definiciones, la regla de valor de mercado se sustenta en el uso de una ficción jurídica que sustituye el valor pactado por las partes (hecho real) por un “precio de mercado” no obstante que éste no se ha acordado en la realidad (ficción), el que se fija a partir de diversas reglas de valoración (reglas especiales del Artículo 32 de la LIR o la metodología de precios de transferencia) que exige e impone que éste debe ser el valor de la transacción. (Muñoz, 2008)

Las reglas sustantivas contenidas en el artículo 32-A de la LIR buscan principalmente que los valores asignados por las partes de un mismo grupo económico (léase vinculadas) respondan al valor que hubiese sido pactado bajo condiciones normales en el mercado por partes independientes. Consecuentemente, de ello derivaría una adecuada determinación de la contraprestación del valor acordado y su incidencia en la base imponible del IR.

Debe tenerse en cuenta que, a fin de aplicar las normas sustantivas de valoración contenidas en el artículo 32-A de la LIR deben considerarse la calidad de cada una de las partes intervinientes en la transacción, a fin de que ello conjugue con el principio de plena competencia, el cual conforme hemos indicado constituye un estándar a nivel internacional para determinar el valor de mercado entre entidades vinculadas.

### **7.2.2. Clasificación de las normas de precios de transferencia**

Las normas que regulan los precios de transferencia están consignadas en el numeral 4 del artículo 32 y el artículo 32-A de la LIR, acorde al siguiente detalle:

- Específicamente en el caso del inciso c) del artículo 32-A de la LIR se establece cuando procede el ajuste del valor de mercado acordado por partes vinculadas.
- Disposiciones vinculadas a cuando se entiende que una operación es efectuada entre partes vinculadas.

- En el citado artículo 32-A de la LIR se establecen requisitos para determinar cuándo una transacción puede considerarse como comparable. En líneas generales dichos requisitos van orientados a que la operación debe ser similar a la operación bajo análisis y no debe contener diferencias materiales, salvo que las mismas puedan ser eliminadas a través de un ajuste de comparabilidad.
- A mayor abundamiento en el referido Artículo se consignan métodos de valoración para una operación entre partes vinculadas, estableciéndose cuál resulta el método más apropiado, y cuando resulta factible utilizar algún otro método. En términos generales, los métodos de valoración reconocidos son: i) el método de precio comparable no controlado (PCN), ii) el método de partición de utilidades (PU), iii) el método residual de partición de utilidades (RPU), y iv) el método del margen neto transaccional (MNT).
- Existen dispositivos que habilitan a la autoridad tributaria a suscribir acuerdos anticipados de precios de transferencia con contribuyentes domiciliados y autoridades tributarias de otros países con los que se hubiesen suscritos convenios para evitar la doble imposición.
- Se encuentran las obligaciones formales para los contribuyentes, que consisten en la presentación de declaraciones juradas informativas, las cuales son el reporte local, reporte maestro y reporte país por país, dependiendo del cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación.
- Directivas interpretativas de las normas comprendidas en el artículo 32-A de la LIR, que versan básicamente sobre la aplicación de las Guías de Precios de Transferencia de OCDE, aprobadas por el Consejo de OCDE, siempre que no se desnaturalicen a las disposiciones de la LIR.

- Finalmente, se encuentran las disposiciones que regulan los requisitos adicionales para la deducción del gasto o costo del usuario de servicios comprendidos en el ámbito de las normas de precios de transferencia (test de beneficio).

### **7.2.3. Definición de entidades vinculadas**

De acuerdo con el artículo 32-A de la LIR se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

En relación con ello, resulta importante mencionar que si bien la legislación fiscal no ha definido que debe entenderse por “entidad” en el Manual de Intercambio de Información de la OCDE se señala que la expresión «entidades e instrumentos jurídicos pertinentes» designa:

- i) Sociedades de capital, fundaciones, «Anstalt» o fondos fiduciarios y estructuras similares;
- ii) Sociedades personalistas (partnerships) u otro tipo de asociaciones;
- iii) Fideicomisos o estructuras análogas;
- iv) Fondos o planes de inversión colectiva;
- v) Toda persona que actúe en calidad de agente fiduciario y posea activos, y;
- vi) Cualquier otra entidad o instrumento jurídico considerado pertinente en el caso concreto de la jurisdicción evaluada.

Por su parte, el artículo 24 del RLIR señala que se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando se den las siguientes situaciones:

- Una persona natural o jurídica posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
- Más del treinta por ciento (30%) del capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
- El capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca, en más del treinta por ciento (30%), a socios comunes a éstas.
- Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten.
- Dos o más personas naturales o jurídicas consoliden Estados Financieros.
- Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en más del treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato o cuando alguna de las partes contratantes tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato, caso en el cual la parte contratante que ejerza el poder de decisión se encontrará vinculado con el contrato.
- En el caso de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la vinculación entre cada una de las partes integrantes del

contrato y la contraparte deberá verificarse individualmente, aplicando alguno de los criterios de vinculación establecidos en este artículo.

- Exista un contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades de uno o varios negocios del asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados.
- Una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí.
- Una empresa domiciliada en territorio peruano tenga uno o más establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes.
- Una persona natural o jurídica ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia.

Dependiendo de la causal de vinculación que opere, la configuración de la vinculación regirá desde ese momento hasta el cierre del ejercicio gravable, salvo que la misma haya cesado con anterioridad a dicha fecha; o, en la fecha de adopción del acuerdo al cierre del ejercicio gravable.

#### **7.2.4. Test de beneficio**

Mediante el Decreto Legislativo No. 1312 se incorporó el inciso i) en el artículo 32-A de la LIR.

Según la exposición de motivos del citada Decreto, su incorporación se debió a que la legislación fiscal carece de una regulación específica para los servicios intra-grupo. Esto conlleva que no se le exija al contribuyente que proporcione documentación, con determinadas características, como condición necesaria para la deducción de la contraprestación como costo o gasto, así como que se le reconozca la deducción sin ningún límite o prohibición, siempre que se hubiese pactado que el valor de los servicios prestados es el de mercado.

De acuerdo con el legislador, la inclusión de esta normativa se debe a que en países como Colombia o Canadá se establece la obligación contar con la documentación y/o información que acredite que el servicio prestado contiene determinadas características.

En el caso de Colombia la documentación debe detallar cómo o en qué forma el servicio llevado a cabo supone un beneficio económico o comercial para el receptor, la identificación de los acuerdos formas o métodos acordados que permitieron la facturación del servicio, el uso efectivo de este, entre otros; mientras que, en el caso de Canadá se establece que debe señalarse el beneficio para el usuario del servicio, además de indicarse los mecanismos mediante los cuales se prestó y facturó el servicio, así como la descripción de cómo se asignan los costos y la justificación de los márgenes.

Es así que, el inciso i) incorporado al artículo 32-A de la LIR establece que, tratándose de servicios sujetos al ámbito de aplicación de precios de transferencia, el contribuyente debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.

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

Agrega el referido inciso que la documentación e información proporcionada debe evidenciar la prestación efectiva del servicio, la naturaleza del servicio, la necesidad real del servicio, los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables de asignación de aquellos. En caso de cambiar de criterio de asignación, el contribuyente debe justificar la razón y/o necesidad de dicho cambio.

Adicionalmente, se dispone que la deducción del costo o gasto por el servicio recibido, se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como de su margen de ganancia.

En el caso de servicios de bajo valor añadido, el referido margen no puede exceder el cinco por ciento (5%) de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.<sup>17</sup> Nótese que, para tales efectos se considera como servicios de bajo valor añadido a aquellos que cumplen con las siguientes características:

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

El reglamento podrá señalar de manera referencial los servicios que califican como de bajo valor añadido y aquellos que no.

Lo antes expuesto, puede resumirse de la siguiente manera:

---

<sup>17</sup> Adicionalmente, se establece que tanto el costo y gasto como el margen de ganancia se valoran conforme al análisis de comparabilidad al que hace referencia el inciso d) y son susceptibles de los ajustes señalados

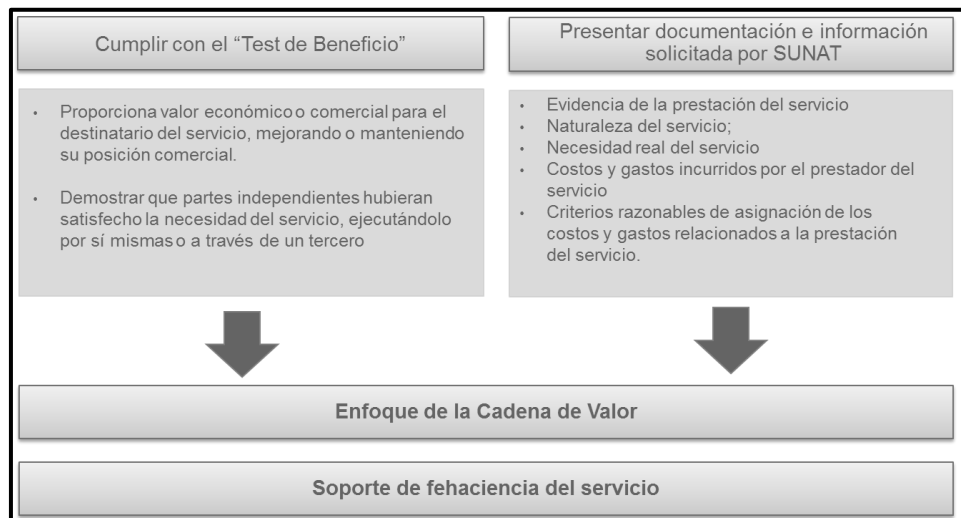


**Gráfico No. 7**

<b>Condiciones para la deducibilidad de costos o gastos por servicios</b>	<b>Test de beneficio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Evidenciar la efectiva prestación del servicio. Se cumple si:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Proporciona valor económico o comercial</li> <li>▶ Partes independientes dispuestas a pagar por el servicio o ejecutarlas por sí mismas.</li> </ul> </li> </ul>
	<b>Valor de mercado</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Se determina sobre la base de los costos y gastos más un margen de rentabilidad</li> <li>▶ Para servicios de "bajo valor añadido" el margen <u>no debe ser mayor a 5%. Se consideran como tales:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ carácter auxiliar o de apoyo</li> <li>▶ no es actividad principal</li> <li>▶ no requieren uso de intangibles valiosos ni involucran riesgos significativos</li> </ul> </li> <li>▶ El reglamento señalará lista referencial</li> </ul>

En lo que respecta a las condiciones para la deducibilidad del gasto se observan las siguientes:

**Gráfico No. 8**



Queda claro que la normativa mediante la incorporación del inciso i) al artículo 32-A de la LIR busca acercarse a los estándares internacionales de la OCDE, razón por la cual se han establecido reglas adicionales para la deducción del gasto y/o costo en el caso de servicios intra-grupo efectuados entre entidades vinculadas.

Del análisis conjunto de las disposiciones que hemos comentado anteriormente, se observan las siguientes deficiencias y/o problemáticas, las cuales se consideran no han sido observadas por el legislador al momento de introducir el inciso i) al artículo 32-A de la LIR:

- En primer lugar, la normativa no es clara al señalar si la entidad que debe cumplir con las nuevas reglas incorporadas es la entidad prestadora del servicio o la usuaria del mismo. Ello podría causar ambigüedad en la interpretación de las disposiciones contenidas en el citado inciso.
- Respecto de la forma bajo la cual debe sustentarse los servicios de bajo valor añadido, no se aprecia un esquema simplificado como lo establece la Acción 10 del Plan BEPS, cuando el margen que se obtiene por la prestación de estos servicios no supera el margen del 5%.
- En el caso de la metodología sobre la cual debe determinarse la contraprestación, esto es, bajo un esquema de costos más gastos más margen, cabría adecuar la a los lineamientos dados por la OCDE, y por tanto, que resulte aplicable únicamente los servicios de bajo valor añadido.

En el caso de servicios intra-grupo que no tengan dicha nomenclatura (bajo valor añadido) y dependiendo del servicio involucrado, resultaría poco viable aplicar la metodología antes mencionada. En este punto, se considera que la forma bajo la cual se encuentra redactada la norma es ambigua y podría generar confusión en los contribuyentes.

En el caso del factoring, que constituye una operación de financiamiento por excelencia, no sería factible aplicar la metodología bajo comentario, pues en este tipo de operaciones el ingreso se obtiene en función a la negociación efectuada por las partes respecto de la cesión de los derechos de cobro sobre determinados instrumentos de contenido crediticio. Bajo tal entendido, la aplicación el esquema de costos, gastos y margen resultaría complejo.

- Otra dificultad que hemos observado es la forma en la cual se encuentra estructurada la aplicación de la regla adicional que ha sido incorporada para la deducción de gastos y costos en el caso de los servicios intra-grupo.

Ello por cuanto, desde la perspectiva del equipo de tesis, las reglas que regulan la deducibilidad o no de una erogación como se encuentra comprendidas en los artículos 37 y 44 de la LIR.

En el caso del artículo 37 se dispone que constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría de las empresas, todos aquellos desembolsos que hayan sido efectuados con el propósito de mantener la fuente productora de rentas gravadas o se destinen a la generación de tales rentas. Esto es, lo que comúnmente se conoce a nivel doctrinario como principio de causalidad, y es recogido en la legislación de manera amplia.

En esa línea interpretativa, debemos indicar que en diversos pronunciamientos, tales como en las Resoluciones Nos. 01275-2-2004, 04807-1-2006 y 09013-3-2007, el Tribunal Fiscal ha señalado que el principio de causalidad no debe ser interpretado en un sentido restrictivo, sino en un sentido amplio:

“[e]s la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, pues permite las sustracciones de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa”.

A fin de que un gasto resulte deducible, el mismo no debe encontrarse contemplado en la lista taxativa contenida en el Artículo 44 de la LIR, que establece que desembolsos no resultan deducibles.

Lo señalado en los párrafos precedentes cobra vital relevancia, debido a que como hemos explicado las normas sustantivas de precios

de transferencia recogidas en el artículo 32-A de la LIR constituyen ficciones jurídicas establecidas con la finalidad de determinar si el valor pactado entre partes vinculadas correspondería al que hubiese sido pactado por partes independientes en una transacción similar.

Si bien la inclusión del inciso i) del artículo 32-A de la LIR establece que los servicios efectuados entre partes vinculadas deben proporcionar valor económico o comercial al usuario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial. Se considera que la limitación de la deducibilidad debería regularse en el Artículo 37 de la LIR; caso contrario, se podrían generar ambivalencias que podrían resultar perjudiciales a los contribuyentes en una eventual fiscalización.

- La exigibilidad de la documentación que acredite el beneficio económico del servicio intra-grupo debería limitarse únicamente a operaciones entre entidades vinculadas, y no cuando dicha operación se incluya en el ámbito de precios de transferencia cuando la misma es efectuada con una entidad no vinculada domiciliada en un paraíso fiscal.

Esto porque se restringiría de manera significativa el derecho de los contribuyentes a recopilar dicha información, pues la entidad no vinculada domiciliada en un país de baja o nula imposición no se encontraría en la obligación de suministrar la misma.

- En lo que respecta a que debe entenderse por servicios de bajo valor añadido, se considera que la forma bajo la cual se encuentra redactada la norma genera complejidad en su aplicación, y se aparta en cierta medida de lo dispuesto por la OCDE en su acción 10, pues a la fecha todavía no ha emitido las normas reglamentarias respectivas que precisen que debemos entender por este tipo de servicios.

Si bien existe un alcance general que dispone que por servicios bajo valor añadido se entiende, entre otros, a servicios de carácter auxiliar o que no constituyan parte de la actividad principal, cabría verificar que sucede en aquellos casos en que la actividad principal de una empresa versa sobre la prestación de servicios auxiliares.

En este punto, se recomienda incluir precisiones reglamentarias que esclarezcan este tipo de inconvenientes. Adicionalmente, cabría adoptar los lineamientos dados por la OCDE en su plan BEPS.

Finalmente, si bien recientemente ha sido publicado el Decreto Legislativo No. 1369 que efectúa modificaciones adicionales al inciso i) del artículo 32-A de la LIR, las cuales entran en vigencia a partir del 1 de enero de 2019, mediante las cuales se busca optimizar la problemática que hemos comentado en los párrafos anteriormente citados, se considera que dicho dispositivo legal aún no genera una solución total respecto de las nuevas reglas de precios de transferencia incorporadas para los servicios intra-grupo.

Si bien los lineamientos establecidos por las normas de precios de transferencia continuarán siendo aplicables hasta el momento en que se introduzca una nueva norma modificatoria, se recomienda que los contribuyentes tengan en cuenta los siguientes aspectos sobre la documentación de sustento, a fin de soportar el beneficio económico que genera el servicio en una eventual fiscalización por parte de la autoridad tributaria:

#### **Desde el punto de vista del prestador**

- A partir del proceso que ejecuta el proveedor del servicio, identificar qué tipo de evidencia genera espontáneamente para que ésta sea conservada (correos, reportes, actas, documentos firmados, etc).

- En caso el proceso de prestación del servicio no genere evidencia naturalmente, entonces recomendar la generación de algún tipo de documentación o soporte para el fin específico del test de beneficio (solo si es material).
- Desde el punto de vista del Receptor
- Identificar evidencia que se genere espontáneamente (correos, reportes, pantallazos, informes, etc).
- Otros
- Revisar RTFs, Certificados de Asistencia Técnica e informes de sustento de Management fees para poner ejemplos del tipo de evidencia necesaria (esto es importante para el proceso de venta)

## **CAPÍTULO VIII: COMENTARIOS DE LAS ENTREVISTAS Y JUSTIFICACIÓN**

Con motivo de poder sustentar la posición del equipo en la presente tesis, se ha procedido a realizar dos entrevistas de los tributaristas más especializados en la normativa de precios de transferencia que a través de las consultas establecen su posición frente a este tema novedoso del test de beneficio mediante su inserción en el inciso i) del Artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

### **8.1. Justificación y comentarios de las entrevistas**

Se considera que la principal contribución del presente trabajo consiste en que permitirá a las empresas conocer uno de los temas más importantes que se ha desarrollado la OCDE en materia de precios de transferencia para combatir el traslado de beneficio o disminución de la base imponible por parte de los grupos multinacionales, y de esta manera visualizar cuál es la problemática que existe a nivel mundial y qué posición ha tomado el legislador peruano respecto de la misma, nos referimos concretamente al test de beneficio para el caso de los servicios intra-grupo.

Asimismo, le permitirá a la Administración Tributaria y al Ministerio de Economía y Finanzas tomar conocimiento de algunos cambios que deberían realizarse en la legislación a fin de seguir el Plan BEPS realizado por la OCDE, de modo que no se generen espacios en la legislación que puedan distorsionar la finalidad que se busca con el mismo.

Como parte de la fundamentación del trabajo de investigación, el equipo de tesis elaboró un proyecto normativo modificando el inciso i) del Artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta (ANEXO I).

## **CAPÍTULO IX: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **9.1. Conclusiones**

A continuación, se procede a detallar las conclusiones:

1. Los grupos empresariales multinacionales a lo largo de los años han buscado realizar estructuras corporativas que les permitan maximizar sus utilidades trasladando sus beneficios empresariales a territorios donde pueden obtener ventajas fiscales como los países de baja o nula imposición, así como realizando una manipulación en los precios en las operaciones entre partes vinculadas.
2. Frente a ello, la OCDE en el año 2015 presentó los Informes Finales de su Plan BEPS el cual fue impulsado por los países del G20. Este plan está compuesto por 15 acciones, siendo las acciones 8 al 10 las que introducen modificaciones a las Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE a fin de garantizar que los resultados de precios de transferencia correspondan con la creación de valor.
3. En el caso concreto de los servicios intra-grupo, la Acción 10 introduce la figura del Test de Beneficio, al cual deben superar los citados servicios, ya que para la OCDE es necesario que se demuestre que los mismos generan un valor económico o comercial para el receptor del servicio, que mejora su posición comercial o económica, lo cual ocurriría si se estuviese en una relación de partes independientes en las cuales se hubiese satisfecho ese servicio ya sea porque contratan a un tercero para que lo realice o porque lo ejecutan ellas mismas.
4. Asimismo, la Acción 10 introduce un tratamiento especial para el caso de los servicios intra-grupo de bajo valor añadido. En efecto, introduce una definición de servicios de bajo valor añadido y establece un enfoque



simplificado que permite evitar la aplicación del test de beneficio, así como la aplicación de los métodos directos e indirectos previstos en las Guías OCDE para determinar el valor de mercado de los servicios intra-grupo. En efecto, para dicho caso, la OCDE manifiesta que debe establecerse la sumatoria de todos los costos directamente relacionados, distribuirlos entre los miembros del grupo en base a criterios de asignación y agregarle un margen de 5%, siendo que deberá presentarse a la Administración Tributaria la información que está claramente establecida en la referida Acción.

5. El legislador peruano desde hace unos años atrás ha introducido de manera progresiva las normas de precios de Transferencia en el Perú; sin embargo, en el ejercicio 2016 y como parte del plan de integración del Perú a la OCDE se ha tratado de incluir en la Ley del Impuesto a la Renta algunas disposiciones del Plan BEPS.

Si bien es cierto que esto permite apreciar que el legislador peruano está buscando que el Perú se adecue a los estándares internacionales y se combata la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, apreciamos que se han incluido figuras, como el test de beneficio, que no están acordes al espíritu del Plan BEPS y que necesitarían una modificatoria adicional por parte del legislador.

6. Existe una confusión al aplicar la técnica legislativa para incluir el test de beneficio en la Legislación, puesto que, si bien es cierto que la OCDE lo establece, el legislador no tuvo en cuenta que al incorporarlo en el inciso i) del artículo 32-A de la LIR, lo que ha ocasionado es incluir una norma de causalidad de gastos dentro de una norma de valoración. Esto genera un potencial problema para los contribuyentes y para los operadores de precios de transferencia como las auditoras al momento de analizar los servicios intra-grupo.

El test de beneficio debió precisarse dentro de las disposiciones establecidas en el artículo 37 de la LIR que regulan el principio de causalidad para la deducción de gastos.

7. En el caso de los servicios intra-grupo de bajo valor añadido tenemos que el legislador peruano no ha incluido un enfoque simplificado, ni es opcional. No incluye un enfoque simplificado porque debe realizarse el test de beneficio, porque debe realizarse una evaluación del margen, porque la tasa de 5% es un tope, y porque si se supera dicho límite, el exceso es considerado como un gasto no deducible. De igual manera no se ha establecido la documentación que debería presentarse dejando claro que no se proporciona las herramientas que permiten a los contribuyentes otorgarles seguridad y predictibilidad ante las decisiones de la Administración Tributaria como lo busca BEPS.

## **9.2. Recomendaciones**

A continuación, se procede a recomendar lo siguiente:

1. Modificar el inciso i) del artículo 32-A de la LIR a fin de excluir el test de beneficio de ese artículo, y en su lugar sugerimos que el mismo se refuerce o precise en el artículo 37 de la referida Ley.
2. Flexibilizar el análisis de los servicios intra-grupo de bajo valor añadido en la LIR, permitiendo que los contribuyentes puedan optar por acogerse a un enfoque simplificado, a fin de evitar tener que realizar los análisis de márgenes buscando comparables.
3. Se debe incorporar en la LIR una lista no taxativa de servicios intra-grupo de bajo valor añadido, tal como lo realiza la Acción 10 del Plan BEPS.
4. Eliminar el tope del 5% como margen para los servicios intra-grupo de bajo valor añadido establecido en el inciso i) del artículo 32-A de tal manera que los contribuyentes que tengan márgenes superiores a dicho

porcentaje, no pierdan la posibilidad de deducir ese gasto, en la medida que sustente dicho valor con un análisis de comparables.

- 5.** Para el caso de los servicios de bajo valor añadido se debe incorporar en la LIR una lista de documentos que los contribuyentes que se acojan al enfoque simplificado deberán entregar a la Administración Tributaria como sustento de dichos servicios.

## CAPÍTULO X: BIBLIOGRAFÍA

- Arequipeño Tamara, A., & Jimenez Mayor, J. (1995). *Las relaciones del Perú y los Estados Unidos: ¿Hacia un nuevo enfoque?* Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Barrero, M., Ferrenas, J., & Mas, J. (2015). Obtenido de Institutos de Estudios Fiscales: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2015\\_05.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_05.pdf)
- Burke, J. (2011). *Re-thinking First Principles of Transfer Pricing Rules*. Virginia: Virginia Tax.
- Chirinos, C. (13 de Febrero de 2017). *El test de beneficio*. Obtenido de El Peruano: <https://elperuano.pe/noticia-el-test-beneficio-51094.aspx>
- Corsón Ezquerro, T. (2011). *Los acuerdos previos sobre los precios de transferencia (A.P.A.)*. Argentina: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- De Pablo Verona, J. (2002). Las Operaciones Vinculadas en el IRPF. *García Schereck, Marcial en la Problemática de los Servicios Intragruppo* , 278.
- Development, U. N. (2004). *Worlds Investment Report 2004: The Shift Towards Services*. United States.
- García Schereck, M. (2002). Problemática de los "Servicios Intra-grupo"; por una pronta solución. *IFA*, 280.
- Hamaekers, H. (2002). *Libro Homenaje al profesor Klaus Vogel: Double Taxation Conventions*.
- Marcial García. (2001). Precios de transferencia en el Perú ¿Estamos verdaderamente preparados? *Revista Ius et Veritas*, 254.
- Morón, J. (2015). Precios de Transferencia. (pág. 4). Lima: Deloitte.
- Muñoz, S. (2008). Aplicación de normas de precios de transferencia a las operaciones de préstamos gratuitos. *IFA*.
- OCDE, B. (2015). *BEPS 2015 Final Reports*. Obtenido de OECD: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>
- OECD. (2015). *OECD*. Obtenido de Resúmenes Finales OCDE: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

- OECD. (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines. *OECD*, 33.
- oestrelandsret. (2018). *www.oestrelandsret.dk*. Obtenido de *www.oestrelandsret.dk*.
- Rodner, J. -O. (1993). *La inversión internacional en países en desarrollo*. Caracas: Editorial Arte.
- Roque Garcia Mullin. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios - CIET.
- Saffie, F. (Noviembre de 2017). *Contra la elusión: Una revisión crítica del proyecto BEPS*. Obtenido de Nueva Sociedad: <http://nuso.org/articulo/contra-la-elusion/>
- Timbadia, B. (10 de mayo de 2016). *Benefit test for receipt of services - An impractical approach?* Obtenido de Tax Sutra: <http://tp.taxsutra.com/experts/column?sid=286>
- USA, G. (2016). *26 CFR 1.482-1 - Allocation of income and deductions among taxpayers*. Obtenido de Legal Information Institute: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.482-1>

## **ANEXO I: PROYECTO NORMATIVO PROPUESTO POR EL EQUIPO DE TESIS**

### **LEY QUE MODIFICA EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO MEDIANTE DECRETO SUPREMO NÚM. 179-2004-EF, Y NORMAS MODIFICATORIAS**

#### **Artículo 1. Objeto**

La presente Ley tiene por objeto modificar el tratamiento aplicable a los servicios intra-grupo en el ámbito de los precios de transferencia y regular la deducibilidad de dichos servicios para fines fiscales.

#### **Artículo 2. Definición**

Para efecto de la presente Ley se entenderá por Ley del IR al Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 179-2004-EF y normas modificatorias.

#### **Artículo 3. Modificación del inciso i) del Artículo 32-A de la Ley del IR**

Modifíquese el primer y quinto párrafo del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del IR, conforme a los textos siguientes:

“Artículo 32-A.- (...)

i) Servicios

Sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por esta Ley, tratándose de servicios prestados al contribuyente por sus partes vinculadas, aquel servicio debe cumplir el test de beneficio en atención a lo dispuesto por las Directrices OCDE y proporcionar la documentación e información solicitada.

(...)

Tratándose de servicios de bajo valor añadido, el contribuyente deberá emplear los métodos de valoración previstos en el inciso e) del Artículo 32-A de la Ley del IR para determinar el valor de mercado de la operación.

No obstante, alternativamente los contribuyentes pueden optar por sustentar y acreditar el valor de mercado de los servicios de bajo valor añadido bajo un esquema de enfoque simplificado. siempre que se adopte una metodología de costos y gastos incurridos por el prestador del servicio más un margen de ganancia de cinco por ciento (5%).

El referido esquema simplificado será determinado de la siguiente manera:

- i) Se calculará de manera anual la totalidad de los costos incurridos para prestar los servicios intragrupo de bajo valor añadido por el grupo multinacional. Ello implica que se incorporen todos los costos directos e indirectos que correspondan, así como la parte correspondiente de los gastos operativos relacionados con la prestación de aquellos servicios en caso corresponda. De igual manera, los costos deberán agruparse en función a la categoría de servicios. No se deben incorporar los costos que sólo benefician al prestador del servicio.
- ii) Deberá eliminarse de la partida de costos colectivos a todos aquellos costos que son imputados a los servicios prestados por un miembro del grupo únicamente a favor de otra empresa del grupo.
- iii) Se asignará los costos considerados como gastos colectivos entre todos los miembros del grupo multinacional que se han beneficiado con ese servicio. Para ello debe seleccionarse uno o varios criterios de asignación, los cuales deberán tener en cuenta la naturaleza del servicio, y deberán aplicarse de manera uniforme en cada miembro al que se le atribuya esos costos. Asimismo, los criterios de asignación que sean utilizados deben tratar de reflejar la necesidad existente en cada servicio.
- iv) El margen de ganancia deberá ser de 5%

De no cumplirse con la metodología antes señalada, el contribuyente no podrá acogerse al esquema simplificado previsto para los servicios de bajo valor añadido. Mediante el Reglamento de la Ley del IR se incluirán precisiones adicionales sobre el esquema simplificado.

**Artículo 4. Eliminación del segundo, tercero, cuarto y octavo párrafos del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del IR**

Elimínense el segundo, tercero, cuarto y octavo párrafos del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del IR.

## **Artículo 5. Incorporación del inciso a.5) al artículo 37 de la Ley del IR**

Incorpórese el inciso a.5) al artículo 37 de la Ley, en los siguientes términos:

“Artículo 37.- (...)

a.5) Tratándose de servicios brindados entre partes vinculadas, deberá sustentarse el test de beneficio de conformidad con lo expuesto por las Directrices de la OCDE como condición necesaria para la deducibilidad del gasto por parte del usuario, salvo para los casos de servicios de bajo valor añadido cuyo valor de mercado haya sido analizado bajo el esquema simplificado en cuyo caso además de entregar la documentación que acredite la efectiva prestación de los mismos para acreditar el beneficio, bastará con entregar la información prevista en las citadas Directrices para estos servicios de bajo valor añadido, y que consiste en lo siguiente:

- Descripción de las categorías de los servicios intragrupo de bajo valor añadido prestados.
- Identidad de los beneficiarios
- Las razones que acreditan que cada categoría de los servicios representa servicios de bajo valor añadido con arreglo a la definición establecida en el literal i) del artículo 32-A de la Ley.
- La justificación de los servicios en el contexto del negocio multinacional
- Una exposición de los criterios de asignación y repartos elegidos
- Los motivos por los que dichos criterios arrojan resultados que reflejan razonablemente los beneficios obtenidos.
- La confirmación del margen del beneficio aplicado.

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

## **DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA FINAL**

### **Primera. Servicios intragrupo (costos)**

Las erogaciones efectuadas en el marco de servicios intragrupo que califiquen como costo para fines fiscales, serán deducibles para la determinación de la renta



bruta siempre que cumplan con el test de beneficio y cumplan con los demás parámetros previstos en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del IR y a.5) del artículo 37 de la Ley del IR.

### **Segunda. Vigencia**

La presente Ley entrará en vigencia a partir del 1 de enero del año 2019.

Comuníquese al señor Presidente Constitucional de la República para su promulgación.

## EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

### **I. FUNDAMENTO**

#### **1. SERVICIOS EN EL ÁMBITO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

##### **a) Situación actual:**

El inciso a) del artículo 32 de la Ley del IR dispone que las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas; a las que se realicen desde hacía o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o a las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial.

En tanto existía la necesidad de establecer reglas específicas para limitar la deducción del costo o gasto de servicios prestados entre partes vinculadas o que se realicen desde o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o a las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial se incorporó el inciso i) a artículo 32-A de la Ley del IR.

A través de dicho dispositivo legal se dispuso que, sin perjuicio de los requisitos o prohibiciones u otras limitaciones dispuestas en la Ley del IR, tratándose de servicios sujetos al ámbito de aplicación de precios de transferencia, el contribuyente debe cumplir el test de beneficio y proporcionar documentación e información como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.

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

Asimismo, se establece como límite para la deducción del costo o gasto por el servicio recibido, así como su margen de ganancia. A tal efecto, tratándose de servicios de bajo valor añadido, el referido margen no puede exceder del cinco por ciento (5%) de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.

**b) Problemática:**

Tal como se ha indicado del el inciso i) del Artículo 32-A de la Ley del IR establece una limitación a la deducción de los gastos o costos -a partir del ejercicio 2017- por los servicios recibidos de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o a las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial, límite que se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio así como de su margen de ganancia, siendo que, tratándose de servicios que califican como de bajo valor añadido, el margen de ganancia no puede exceder del 5% de tales costos y gastos.

Lo antes expuesto se aleja sustancialmente del objetivo de la normativa de precios de transferencia y la Acción 10 del plan BEPS, por los siguientes fundamentos:

- i) Las normas de precios de transferencia recogidas en la legislación doméstica constituyen dispositivos con un enfoque económico, siendo que la utilización de la figura denominada “safe harbor” constituyen mecanismos que liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla de valoración conforme al principio de libre competencia.

Desde un punto de vista sustantivo las normas de precios de transferencia contenidas en el Artículo 32-A de la Ley del IR constituyen normas de valoración jurídica, las cuales amparándose en una ficción legal son empleadas con la finalidad de determinar que la contraprestación pactada entre entidades vinculadas o con sujetos residentes en países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial, se encuentran a valor de mercado.

- ii) Bajo tal entendimiento, el precitado Artículo no podría contener una regla adicional que limite la deducción de los gastos o costos en las operaciones antes indicadas, pues la misma debería encontrarse regulada en los Artículos 20 y 37 de la Ley del IR que regulan el tratamiento aplicable a los costos y gastos para fines fiscales.
- iii) En adición a ello, se observa que la limitante prevista en el inciso i) del Artículo 32-A de la Ley del IR dista de lo dispuesto por la Acción 10 del plan BEPS, por cuanto establece una limitación a la deducción del gasto y

costo en el caso de los servicios de bajo valor añadido, cuando el margen de ganancia excede el 5%, aun cuando la contraprestación pudiese encontrarse a valor de mercado, y por tanto, cumplir con el principio de plena concurrencia.

Ello debido a que la Acción 10 del plan BEPS únicamente ha establecido un esquema simplificado en caso se opte por aplicar en los servicios de bajo valor añadido un margen de ganancia del 5%.

**c) Propuesta:**

En ese sentido, se propone modificar el primer y quinto párrafo del inciso i) del artículo 32-A de la Ley del IR, a fin de establecer que a partir del ejercicio 2019 se derogue la limitación prevista para la deducción del costo o gasto vinculado a los servicios de bajo valor añadido que se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como de su margen de ganancia.

Asimismo, se dispone que de pactarse en los servicios de bajo valor añadido un margen del 5%, los contribuyentes podrán optar por aplicar un esquema simplificado, a fin de soportar el valor de mercado de la operación.

## **2. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS Y COSTOS DE SERVICIOS INTRA-GRUPO**

**a) Situación actual:**

La legislación fiscal actual sólo establece que serán deducibles las erogaciones incurridas por los contribuyentes, en la medida que las mismas cumplan con el principio de causalidad, esto es, que se encuentre vinculadas al mantenimiento de la fuente productora de rentas gravadas o la generación de tales rentas.

En el caso de los servicios intra-grupo la regla de deducibilidad de gastos y costos se encuentra prevista en el artículo 32-A de la Ley del IR, que regula el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia.

**b) Problemática:**

La regla de deducibilidad de gastos y costos contenida en el artículo 32-A de la Ley del IR para los servicios intra-grupo, es deficiente desde un punto de vista técnico. En efecto, la deducibilidad de los gastos y costos debería

regularse en los artículos previstos por la legislación fiscal para tal efecto, a fin de no generar interpretaciones ambiguas por parte de los contribuyentes y la autoridad tributaria.

**d) Propuesta:**

En ese sentido, se propone incluir una regla específica para los servicios intra-grupo para que proceda la deducibilidad de los gastos y/o costos vinculados a dichas prestaciones.

## **II. ANÁLISIS COSTO BENEFICIO**

La aprobación del presente Proyecto de Ley no generaría ni demandaría gasto o costo alguno al Estado.

Por el contrario, de aprobarse la propuesta planteada, la legislación se alinearía a los parámetros establecidos por la OCDE en la Acción 10 del plan BEPS.

## ANEXO II: ABREVIATURAS Y SIGLAS

IR	Impuesto a la Renta
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
RLIR	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
Guías OCDE	Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, aprobadas por el Consejo de OCDE
Acción 10	Acción Diez
CDI	Convenios para Evitar la Doble Imposición
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting

## ANEXO III: ENTREVISTAS

### 1. Entrevista realizada a Juan Carlos Vidal – Socio de KPMG en Precios de Transferencia.

A continuación, presentamos la entrevista realizada a Juan Carlos Vidal, en fecha 11 de Julio de 2018, llevado a cabo en Lima – San Isidro.

*“Estimado Juan Carlos Vidal,*

*Nosotros somos parte de la maestría de ESAN de Finanzas y Derecho Corporativo con mención en Tributación.*

***Equipo tesis:** El punto de poder realizar esta entrevista es para poder tener tu posición sobre el tema que es el test de beneficio con las normas de la Ley del impuesto a la Renta y la implementación de la acción 10 de las BEPS en la normativa peruana, queríamos saber más que todo cuál es tu opinión y como se está implementando este test de beneficio en Perú.*

***Juan Carlos:** En general y más de allá del test de beneficio y yendo a ver la relaciones entre servicios intra-grupo me parece que la interpretación, denota un poco de apuro de parte del legislador que se introdujo como parte de un otorgamiento de facultades legislativas al ejecutivo y que ha sido un plazo corto y se hizo que se introdujeran temas que extraen del plan BEPS que no se introdujeron exactamente como lo propone BEPS o en algunos casos ni de forma cercana o con el mismo espíritu que lo hacia BEPS sino que introduce de manera totalmente distinta, lo cual ha dado varios dificultades al aplicar en la práctica, a eso le sumamos que hubo una demora en la emisión de un reglamento, la ley cuando habla de grupo intra-grupos da a pensar que iba a venir un reglamento. El reglamento va definir algunos ejemplos de servicios de bajo valor agregado, eso hizo crear la expectativa de muchos que iba a venir un reglamento con eso y otros temas y el reglamento nunca vino y si a eso le sumamos que ahora estamos en un contexto que han solicitado nuevamente facultades para legislar y uno de los puntos que se ha pedido legislar es los servicios intra-grupos y no ha pasado ni*

*siquiera dos años que se introdujo la norma anterior nos da a pensar que el tema todavía está en evolución y que tiene que ser trabajado con más paciencia.*

**Equipo Tesis:** *Nos hemos dado cuenta que al leer el inciso de servicios que habla de test de beneficio que incorpora también una parte del tema probatorio, apreciamos que el tema documentario no está claro y como bien tú dices la falta de reglamento hace que el contribuyente se encuentre en una posición de desventaja por no saber que documentación tendría que presentar, entonces prácticamente se aventura a tener que tratar de juntar todo lo que puede, sin embargo, hay un tema que te menciona un beneficio económico y como te mencionábamos, las normas de precios de transferencias son normas de valoración, entonces mientras que para el tema de deducibilidad tenemos el artículo 37 que es para ver si es gasto o no es gasto, lo repara o no lo repara, ¿cómo ustedes lo están manejando como lo aterrizan a la práctica ese tema deducibilidad de valoración, porque entiendo que ya en la práctica se está haciendo diversas entrevistas de test de beneficios sabes que , de repente esta matriz tiene diversas sucursales y esta sucursal le está brindando un servicio de marketing a la otra ,pero resulta pucha que se truncó el servicio no le dio un beneficio económico directo o una potencialidad entonces ¿cómo están tratando ese tema en la práctica?*

**Juan Carlos:** *Si miramos el contexto en que se da esta norma sí creemos que hay problema real, que el mismo problema que identifica la acción 10 de BEPS , y es que los servicios intragrupo suelen ser un mecanismo a través del cual es relativamente directo trasladar la utilidad utilidades de una jurisdicción a otra y en el cual las administraciones fiscales tienen poca visibilidad de cuál es la sustancia de esos servicios que son recibidos, si consideramos necesario en Perú incorporar algunas disposiciones sobre este tema.*

*Ahora como tú bien dices, no es necesario que las disposiciones tienen que venir en la norma de valor de precios de transferencia sino que pueden estar más alineada a la norma de deducibilidad, el hecho que haya habido una mezcla está generando algunas dificultades prácticas, si estamos valorando o aplicando*



*deducibilidad, la ventaja que tenemos es que la misma norma de los precios de transferencia si hace referencia a las guías de laude como fuente de interpretación para los puntos que no están claros y las guías de laude si están bastante más claras de lo que pretende esta normativa, si tú me preguntas en la práctica que estamos haciendo con el test beneficio, en la práctica estamos tratando, en mi primer lugar*

*Respetar lo que dice la norma peruana , que dice la norma peruana demostrar que ese servicio ha generado un beneficio económico y la posición comercial de quién lo recibe para que ese servicio sea puede ser deducible, creemos que sería erróneo que por el hecho que la norma haya sido aprobada apurada o que no está en articulo tal o cual se dejen de ver esos temas, si consideramos que debemos ver esos temas test de beneficio y la forma que estamos viendo en la práctica es agárranos algunos puntos que sugiere OCDE por ejemplo:*

*Como parte de los procedimientos para pasar a un test de beneficio que sugiere OCDE uno de ellos es demostrar que no se trata de servicios que sean duplicados, entonces que es un servicio duplicado yo recibo de mi parte vinculada un servicio de recursos humanos o un servicio de contabilidad y como parte de mi estructura organizacional tengo yo un equipo de recursos humanos o un equipo de contabilidad ,entonces tengo que preguntarme si lo que recibo es lo mismo que ya tengo internamente o sí que lo recibo es distinto entonces en la práctica primero lo estamos evaluando de manera conceptual , si tu servicio es de tu vinculada en qué consiste?, qué tipo de actividades hacen? Versus tus personas locales que tipo de funciones tienen, ¿qué hacen? Y en segundo lugar contrastando eso con la documentación que se tiene, qué cosa dice el organigrama de la empresa local ?qué dicen las descripciones de las funciones de las personas que están cumpliendo estas funciones sus roles y comparar eso con el contrato de servicio, qué dicen los entregables del servicio que estas recibiendo de fuera para verificar si efectivamente hay duplicidad, sí consideramos que no hay duplicidad del servicio es un check, un paso hacia adelante para el test de beneficio.*

*Un segundo punto que sugiere la OCDE también es descartar que se trate de beneficio que favorezca a al accionistas porque lo que dice OCDE muchas veces hay actividades que se realizan como beneficio el grupo pero el beneficiario más directo es el accionista y no la subsidiaria y pone unos ejemplos como si lo que estoy realizando es una actividad de consolidación de los estados financieros de todas las entidades que conforman el grupo lo que dice OCDE es que beneficia más directa al accionista que quiere ver el consolidado, quiere tener las cifras completas y no tanto a la subsidiaria, el concepto que también puede ser discutible porque si se beneficia el accionista la subsidiaria también pero lo que dice OCDE es a quién beneficia más directa.*

*Si se tratase de actividades de beneficio del accionista son actividades que no pasan el test de beneficio y no pueden ser deducibles.*

*Lo que estamos haciendo en la práctica en esos casos estamos revisando nuevamente qué cosa dice el contrato de servicio, cuales son los entregables que me están entregando y si alguno de estos entregables o algunas de estas actividades que describe el contrato incluyen actividades que benefician al accionista y tenemos que ponerla que no cumple con el test de beneficio, y si por el contrario vemos que son actividades que benefician directamente a la subsidiaria sería un segundo paso hacia adelante para el test de beneficio.*

*El tercer paso y el más difícil de todos el que si la norma peruana menciona más expresa y es demostrar que el servicio recibido mejora la posición comercial de la empresa que lo recibe o le genera un beneficio o dice la norma peruana que tu demuestras que un servicio necesario en caso no haberlo recibido de la vinculada es una actividad que yo igual lo tuviera que haber hecho de todas maneras que es necesaria para actividad del negocio y que haya tenido que haber cubierto ya sea con personal propio o ya sea con personal contratando un tercero.*

*Entonces este punto es el más difícil de demostrar porque es bien complicado establecer una relación tan directa entre un servicio que yo recibo que muchas veces son servicio de soporte, y de manera tan directa atarlo a la generación de un*

*ingreso es más difícil sin embargo lo que estamos haciendo es evaluar que se traten de actividades que efectivamente son necesarias para el negocio que las recibe y tienen relación con el negocio que realizan a la relación de sus funciones que luego le permitan generar un ingreso y estamos viendo que no se trata de servicios que muchas no se trata para que se usaron porque sí hemos encontrado unos casos en la práctica que llegó una factura por un millón de dólares y cuándo tu les dices, qué servicios te hicieron en verdad nadie lo sabe muy bien o no te lo saben explicar esos son los casos donde se cae el test de beneficio, pero si te dicen son servicios ellos hacen el mantenimiento de las plantas de manufactura , vienen y supervisan cada mes que los equipos funcionen perfectamente allí suena difícil que no pase el test de beneficio porque la forma que lo estamos viendo es tratando de hacer entrevistas con el personal local y documentando que es un servicio que ellos necesitan para que el negocio opere.*

**Equipo Tesis:** *En la práctica lo he visto, hemos ido a entrevistar a los gerentes financieros, hemos tenido que preguntarles hasta cuantas computadoras tienen en su oficina, para ver si es necesario que tenga una pantalla grande para la realización de los servicios que le generen un beneficio a la compañía sí o no, prácticamente hacer un inventario porque si las normas BEPS te mencionan cuales son los lineamientos que tú tienes en el tema documentario, la norma como te dice nada lo que se está haciendo Price es cubrirse de toda las aristas llenar todo los huecos en casos llega SUNAT y pueda generar reparos.*

**Juan Carlos:** *Ese es el peligro de tener una norma no tan definida porque como les decía hace rato el contexto en que se da esta norma es para tratar de evitar algunos esquemas a través de los cuales ficticiamente se están moviendo utilidades de un lugar a otro.*

*El propósito de la norma debería ser identificar aquellos casos que no haya sustancia y se esté haciendo facturación, pero espero yo no sea el caso de tener una norma como un arma para no deducible aquellos cargos en todo derecho son.*

**Equipo Tesis:** *Y tú consideras entonces que, si vas por la línea de que esta norma de test de beneficio que ha sido incorporada en la legislación, el elemento de demostrar la necesidad del servicio que estoy contratando, está mal ubicado por ponerlo así.*

**Juan Carlos:** *De todas maneras.*

**Equipo Tesis:** *Eso no debería estar allí, en todo caso tú crees, que debió hacerse una mención expresa en el 37 o parte del 37 o ya es suficiente con el 37.*

**Juan Carlos:** *Yo creo que ya con lo que estaba ya en el 37 cubría los temas que trata de hacer referencia el test de beneficio, si se hubiera hecho una mención expresa creo que tampoco lo resta sino lo refuerza.*

*El problema de haberlo hecho en el 32 A es que empieza a generar unas confusiones ya conceptuales porque empiezan a surgir preguntas como qué pasa si yo recibo un servicio de mi vinculada para ella fue ingreso para mí fue gasto y yo no pasé el test de beneficio, entonces significa que me ajustan el gasto y yo debería ajustar a la otra el ingreso y creo yo que el espíritu de la norma no es ese, si tú no cumples el test de beneficio la norma es para quién recibe el servicio entonces es un gasto no deducible pero eso no significa nada sobre el valor del mercado del servicio entonces para fines de precio de transferencia no se produce un ajuste de precios ni de nada bilateral sino como un gasto no deducible y eso te lleva a escenarios de doble imposición que son no deseables, entonces si hubiera sido mejor tenerlo como parte de una norma de no deducibles.*

**Equipo Tesis:** *¿Y el tema de la tasa? ahora el margen no debe superar el 5% con los servicios de baja, eso está con la línea de lo que propone BEPS. España lo maneja así.*

**Juan Carlos:** *Está y no está en línea, lo propone BEPS lo hace con un espíritu un poco distinto, lo que te dicen es estamos gastando un montón de tiempo en hacer un análisis para evaluar los márgenes de rentabilidad de tipo de servicios que son*

*tan comunes que todos grupos los tienen, lo que dice BEPS ya no gastemos más tiempo en eso pongamos 5% y ya no es necesario hacer comparables.*

*El espíritu que toma nuestra norma es un poquito distinto y que surge de la sospecha de decir si los países desarrollados se sienten contentos con un margen del 5% que es tan bajo entonces donde está el truco que cosa nos estarán inflando los costos, etc.; entonces aquí se ha tomado como un límite un tope, si tu recibes servicios de bajo valor agregado el costo más 5% te representa un tope, si bien el mismo valor que propone BEPS una cosa muy distinta es un tope, pero OCDE no pone un límite si es un % mayor de 6% a más se tiene que sustentar.*

*Otra cosa de ponerlo en tope es que está norma se da entre empresas que prestan servicios locales entonces es que para el que recibe el servicio el tope costo + 5% pero aquel que brinda el servicio no tiene ni tope ni un valor de referencia sino que tiene que hacer un análisis, si como producto de ese análisis resulta que el margen que debe cobrar es 8%, el que tiene el ingreso debe cobra costo + 8% , pero el que tiene el gasto solo puede deducir 5%, se empieza a producir escenarios de doble imposición.*

*Incluso para que el que mantenga el gasto, el hecho que tiene este 5% en la norma me simplifica porque ya no tengo que hacer análisis de precios de transferencia pero luego de darle vueltas empezó a ver qué pasa si el valor del mercado es costo + 3% , el hecho que el tope sea 5% no significa que tú puedas deducir costo +5% tienes que demostrar también que el 5% es razonable, el 5% solo es un tope, al final del contexto no te está liberando, lo que estamos viendo en la práctica es que se termina haciendo los análisis comparables sólo que dentro de los rangos se debe considerar esta línea tope y con más sustento.*

*Entiendo también la posición del fisco porque ha encontrado casos en que llega una factura millonaria al final del año y no hay mucho sustento detrás y por lo tanto han querido cerrar esas puertas.*

*Equipo Tesis: Y si tu tuvieras que hacerle un cambio a esa norma, la persona que está en el MEF ayudando a redactar los cambios, ¿cuál sería el cambio que tú introducirías en aras de mejora?*

*Juan Carlos: Lo más lógico en mundo que tenga la controversia es tratar de ir de la mano con lo que propone BEPS porque las recomendaciones que hace OCDE surge después de haberlo debatido entre todos sus miembros y todos los países, haber recogido todas las opiniones de todos y son de alguna manera lo que representa un punto medio un consenso, si bien es cierto no va a satisfacer a todos los países por igual, también como país tenemos que hacer la concesión en algunos puntos para tratar de ir de la mano con un entorno porque al final lo que estamos analizando son transacciones las más relevantes son internacionales entonces en la media en que cada país lo interprete a su manera se pierde el sentido de tener un estándar, surge escenarios de doble imposición, lo más lógico es acercarnos a las BEPS, de lo contrario vamos estar lejos..*

*Equipo Tesis: Muchas gracias”*

## **2. Entrevista realizada a Miguel Puga – Socio de PWC en Precios de Transferencia.**

A continuación, se presenta la entrevista realizada a Miguel Puga, en fecha 10 de mayo de 2018, llevado a cabo en Lima – San Isidro.

*“Equipo de Tesis: Estimado Miguel agradecemos tu disponibilidad y apoyo en la entrevista realizada por mi persona en representación de nuestro equipo de tesis, vamos a sustentar la tesis denominada “ALCANCES INTERNACIONALES DEL TEST DE BENEFICIO Y SU APLICABILIDAD EN LA NORMATIVA PERUANA DEL IMPUESTO A LA RENTA” y esto para poder alcanzar el Título de Magíster en la maestría de Finanzas y Derecho Corporativo de la Universidad ESAN con mención en Tributación Empresarial, entonces nosotros hemos realizado cuatro preguntas, y por favor nos gustaría saber tu opinión al respecto.*

*Actualmente, el test beneficio es un tema controvertido en este país debido a que impacta a los gastos que realizan las grandes compañías que tiene operaciones intra-grupo.*

*¿Qué opinarías tú al respecto de este tema?*

**Miguel:** *Que, creo que no ha sido del todo bien entendido porque tiene dos componentes una primera que está relacionado con lo que es causalidad, proporcionalidad y razonabilidad y le han metido precios de transferencia y estos aspectos en la determinación del impuesto no tienen nada que ver ajustes al valor de mercado que es lo que busca precios transferencia como norma antielusiva, entonces nos encontramos ante un escenario donde toda la metodología de precios de transferencia está basada en hacer ajustes.*

**Equipo de Tesis:** *Justo te mencionaba que el tema de test de beneficio es un tema controvertido a nivel de precios de transferencia.*

**Miguel:** *No es de precios de transferencia lo han incorporado en la normativa, pero, que, está totalmente fuera de la línea, porque precios de transferencia es una norma antielusiva que busca darle las herramientas a la administración tributaria para que pueda hacer ajustes al valor de mercado cuando identifique que hay perjuicio fiscal, ocasionado por transacciones intergrupo, en donde se pudieran haberse aprovechado las circunstancias particulares de cada entidad legal.*

*Pero en este caso, en particular, no hay posibilidad alguna de hacer ajuste, entonces, sino tienes la posibilidad de hacer ajuste, no estamos hablando de precios de transferencia, porque no podría ser que un servicio no tenga algún tipo de representatividad económica o la tiene o no es servicio, porque no te voy a prestar un servicio gratis, entonces, si me estas discutiendo la posibilidad de llevar al gasto el valor de un servicio, es porque no estamos hablando de precios de transferencia, estamos hablando de causalidad y eso ya estaba regulado en el 37, no porque tenga precio de transferencia la norma del 37 relativas a causalidad, documentación de soporte, proporcionalidad, razonabilidad, solvencia y demás, no van a ser consideradas.*

**Equipo de Tesis:** *Justo te mencionaba que y como tu bien dices está relacionado a mucho el tema de causalidad, porque en la parte de la norma y en el inciso del test de beneficio te mencionan al beneficio actual o económico que pudieran dar a la compañía y justo hace un mes.*

**Miguel:** *Tampoco dicen que cosa es beneficio*

**Equipo de Tesis:** *Exacto, no lo dice, yo creo, que todavía esta parte de la norma está un poco en el limbo, y aparte también por el tema de sustento, porque si yo leo el Reglamento y como compañía trato de entender la norma no lo voy hacer, porque, no tengo, ni siquiera desgregado de que documentación debería yo adjuntar para poder hacer este test de beneficio.*

*Si bien es cierto, nosotros también hemos estado analizando o entendemos que obviamente que Perú está en camino de poder ser evaluado, vemos que hay una acción 10 que son para los servicios intergrupo, entonces, no sé si este test de beneficio está tratando de adecuar de una manera forzada a la acción 10 de la OCDE.*

**Miguel:** *Mira, lo que entiendo yo que ha ocurrido es la OCDE hace una evaluación muy general de muchos aspectos que están asociados a defender la capacidad de la administración tributaria para no verse vulnerado por planificaciones fiscales agresivas y en esa línea hace una evaluación, pero no hace una evaluación de cada una de las legislaciones, entonces recomienda que los escenarios relacionados a servicios cuando son prestados entre partes vinculadas tengan la posibilidad de que las administraciones tributarias evalúen lo adecuado del servicio, la causalidad el mismo, que aportan valor para la empresa que lo está tomando pero no por eso te dicen que lo incorpores en el régimen de precio de transferencia, es que como parte de precios de transferencias debes hacer esa evaluación, pero al hacer esa evaluación el reglamentador local ya la tenía no debió incorporarla para precio de transferencia sino ya la tenía no debía incorporar el precio de transferencia sino producto de su propia normativa del impuesto a la renta general usarla para el precio de transferencia cuando*



*corresponda pero acá tengo la impresión que no hubo un adecuado entendimiento y consideraron que tenía que llevarlo entonces tenemos 2, la que corresponde a operaciones con terceros en donde tienes que verificar ciertos principios de causalidad y la que corresponde con operaciones de partes vinculadas para el caso de los servicios aplicas el test de beneficio y qué pasa lo híbrido que se genera y cuando no estamos en servicios sino de ventas si aplicamos el servicio de causalidad el 37 , para servicios aplicamos el test de beneficio y para ventas aplicamos el 37 igual como en tercero se aplica estamos saltando de una norma a la otra y eso está mal por mal técnica legislativa.*

***Equipo de Tesis:*** *Justo leíamos jurisprudencia y unos artículos que han sido publicados por este cambio normativo y justo nosotros estamos revisando una sentencia alemana porque una empresa domiciliada en Alemania autorizó a su empresa vinculada en Polonia a usar su nombre como razón social entonces en esta sentencia lo que te mencionaba era que el tribunal quería de alguna manera que se haya generado o que sea utilización de la razón social genera un beneficio económico para la compañía.*

***Miguel:*** *Acá tuvimos un caso similar que una empresa que tenía como denominación social XYZ y resulta que su accionista porque él tenía la denominación XYZ, el punto aquí es como me vas a cobrar tú a mi si me llamo XYZ y estoy inscrita en registros públicos con esa denominación social que yo te pague por esa denominación social, si la tengo inscrita en registros públicos tengo la posibilidad de usarla al menos en Perú y resulta que tú eres mi accionista entonces no me puedes pretender cobrar por ese intangible cuando me lo trasladaste a mí en el momento de la constitución.*

***Equipo de Tesis:*** *Exacto, cuando vamos a exactamente relacionado al gasto en sí no necesariamente te tendría que generar un beneficio económico sino estaría relacionado a la potencialidad en sí de este gasto.*

***Miguel:*** *No te lo dice la norma.*

***Equipo de Tesis:*** *Claro*

**Miguel:** *¿Qué es un beneficio económico es no tener unas pérdidas, es tener utilidades qué es?*

**Equipo de Tesis:** *Finalmente Miguel tú propondrías alguna modificación de la norma o*

**Miguel:** *Es que no me hace sentido que este el test de beneficio, de otro lado es tan subjetivo que tenemos escenarios que cualquier cosa que no sea una venta sería un servicio y todos los servicios tienen que pasar un test de beneficio, si pasas el test de beneficio más allá de ver si lo hubiera pasado un tercero, si agrega valor comercial o no agrega valor comercial obligas al prestador del servicio a tener componentes de su precio para entregártelo a ti y hay servicios o temas relacionados con servicios para cuya evaluación del valor final que vas a trasladar nunca ha sido considerado costos directos e indirectos más margen y esos son los casos por ejemplo regalías, en una regalía yo cuando establezco los valores del mercado probablemente haga una comparación de contratos está cediendo estos intangibles con niveles de funciones activos y riesgos asociados, el intangible es un intangible que podíamos considerarlo con demasiado tamaño en el mercado por decirlo de una manera porque es así podría comparar contratos similares de tasas de un nombre comercial de un producto de una marca, pero ahora que tienes que pasar el test de beneficio, ese titular del intangible te tiene que entrar a ti costos directos e indirectos y margen de rentabilidad asociados al servicio a la regalía que te estaría cobrando y esa regalía como no es una venta sería un servicio y lo mismo tendríamos en financiamiento y lo mismo en operaciones de muchas rentas pasivas, incluso hay aseguradoras y servicios de reaseguradoras se cuestionan si el reasegurador tendrían que entregar esa apertura de costos, indirectos y márgenes porque el reasegurador ha visto riesgo y ha visto análisis sectorial pero en su vida comparte esa partecita que te está cediendo ha hecho un análisis de costos indirectos.*

**Equipo de Tesis:** *En nuestro caso, en la tesis no estamos de acuerdo, porque son dos temas diferentes que la administración tributaria creo que no lo entiende*

*y sin embargo incorporado en la normativa de la ley del impuesto a la renta como para que de una u otra manera quiera tratar, no sé exactamente cuál es fin de la SUNAT , pero entendemos que es capacidad de recaudar más de otra manera porque si bien el tema de PT de transferencia está relacionado por el tema de los ajustes , no sé si tratan de buscar ajustes para considerar también un tema del test de beneficio y también el tema de los gastos , entonces nosotros particularmente no estamos de acuerdo con el test de beneficio y lo criticamos.*

**Miguel:** *Tampoco yo, pero yo prejuzaría que la SUNAT lo ha puesto para recaudar más, creería yo lo ha incorporado porque no ha dimensionado en qué contexto se ha trabajado y que si ya tenías normas de causalidad no era necesario que las duplicaras y qué si querías ir a mayor escenarios de servicios pudieras haber hecho un tipo de labor de fiscalización mayor a los servicios pero no a este nivel que lo que crea es mucha duda, incluyo el test de beneficio de obliga ahora a diferenciar sobre servicios de alto y bajo valor agregado, a tal punto la administración tributario no ha querido ir en la línea que la OCDE te dice para aquellos servicios repetitivos, administrativos, del día a día sobre los costos carguen un margen hasta el 5% ellos no van a ser analizados para el precio de transferencia en la medida de que se logre probar eso , es decir que en el marco de una fiscalización se pueda probar eso sobre los costos hay un margen del 5% y pasas libre de la probanza de precios de transferencia, sin embargo aquí hemos puesto lo contrario que el margen del 5% tiene que ser probado y sirve para abrir los servicios de alto y bajo valor agregado entonces le creas una carga adicional al contribuyente no creo que sea para recaudar más sino por un mal entendimiento que se ha hecho de las recomendaciones del plan BEPS de la OCDE.*

**Equipo de Tesis:** *Gracias.*”