

ALGUNOS ALCANCES ACERCA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Beatriz De la Vega Rengifo*

INTRODUCCIÓN

Los sujetos independientes que efectúan transacciones internacionales entre sí determinan, normalmente, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras, por las fuerzas del mercado.¹

Cuando los que tratan entre sí son sujetos que manifiestan vinculación económica, sus relaciones comerciales y financieras podrían no estar directamente influenciadas por las fuerzas externas del mercado.

Es por ello que los sistemas tributarios, que tradicionalmente han tomado en cuenta exclusivamente las políticas y bases económicas internas, prestando poca atención al régimen tributario aplicado o a las reformas realizadas por otros países, y menos aún el impacto que ellas podrían tener en sus propios sistemas respecto al flujo y la movilidad de ingresos, han empezado a desarrollar mecanismos tendientes a impedir la adopción de figuras jurídicas que posibiliten el flujo de capital de un país a otro sin el debido pago de los tributos que graven la transacción internacional efectuada.

De este modo, resulta imprescindible que las reformas tributarias que ahora se promuevan, tomen en cuenta no sólo consideraciones de orden interno, sino también que se atienda a lo que sucede en el escenario internacional en materia de tributación.

En este contexto, un tema que preocupa a las administraciones tributarias y a los diseñadores de las políticas

Los grupos económicos tienen como uno de sus principales objetivos disminuir los diversos costos que pueden recaer sobre las unidades económicas que los conforman. En algunas ocasiones este propósito se obtiene mediante el empleo de economías de escala o a través de aprovechamiento de las sinergias existentes entre las empresas integrantes del grupo. Sin embargo, los grupos económicos también suelen aprovechar su vinculación para evadir o eludir las obligaciones tributarias que recaen sobre ellos, mediante la realización de operaciones ficticias o que se apartan notoriamente de las condiciones de mercado, con el consiguiente perjuicio para el fisco. La Administración Tributaria peruana ha intentado controlar estas prácticas mediante la disposición contenida en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, que faculta a la SUNAT a ajustar el valor – únicamente para efectos tributarios – de aquellas transacciones que se aparten del valor de mercado. Lamentablemente, esta regulación resulta incompleta, pues, entre otras consideraciones, no abarca a las cada vez más frecuentes transacciones internacionales. Esta problemática es desarrollada por la autora del presente artículo a través del análisis de la doctrina de los precios de transferencia, cuya implementación permitirá un adecuado control de las transacciones comerciales entre sujetos ubicados en jurisdicciones distintas.

* Abogada.

¹ Estas manifestaciones corresponden a lo que en materia de Derecho Tributario Internacional se denomina Principio de Plena Concurrencia, el cual es considerado un principio internacional básico que, en materia de precios de transferencia, debe tenerse en cuenta tanto para las empresas vinculadas como para las administraciones tributarias.

tributarias es la regulación de los precios de transferencia que se asignan a las transacciones internacionales que efectúan sujetos vinculados.

No obstante que a la fecha no existe una política orientada a implementar sistemáticamente en nuestra legislación los lineamientos básicos para la aplicación de los precios de transferencia, es necesario desarrollar algunos alcances acerca de sus principales aspectos, con el fin de mostrar lo importante que resultaría ser en el desarrollo de las transacciones económicas internacionales y en la reestructuración de las políticas fiscalizadoras de la Administración Tributaria.

El presente artículo pretende esbozar las principales características y procedimientos para la fijación de los precios de transferencia en transacciones internacionales efectuadas entre sujetos vinculados.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La globalización significa un notable incremento de las transacciones económicas internacionales, tanto en su magnitud como en cuanto a la variedad y complejidad de las formas en que ellas se realizan, generando nuevos desafíos para el efectivo control de la tributación de los beneficios de los contribuyentes, particularmente cuando se trata de transacciones entre sujetos vinculados.

En efecto, cuando dos o más sujetos se relacionan para efectuar transacciones comerciales y éstos están vinculados por causas diversas (tales como control, capital, dependencia laboral e incluso familiar), existe el riesgo de que valoren las operaciones a precios de conveniencia y con ello podrían generar una evasión impositiva que se manifieste mediante una deslocalización de la carga tributaria de un país a otro u otros de tratamiento tributario más favorable.

La asignación de precios de transferencia a las transacciones internacionales efectuadas entre sujetos vinculados está inspirada en lineamientos que buscan

evitar que, por actos de naturaleza comercial o contractual, produzcan efectos tributarios nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.

El objetivo de la aplicación de los precios de transferencia, se encamina justamente a crear elementos que permitan verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales y que se apeguen a las circunstancias que en el momento influenciaron a celebrar un acto por debajo de sus estándares normales o a contratar un servicio o, en su caso, a pagar un pasivo.

De este modo, los precios de transferencia permiten verificar que los precios de los bienes y servicios, así como las tasas de interés, en los casos de préstamos, sean los que correspondan al mercado nacional e internacional y que en caso éstos se distorsionen, se cuente con elementos que permitan evitar, regular o sancionar un efecto nocivo en el comportamiento comercial, que tenga repercusión en el cumplimiento impositivo.

Consecuentemente, los precios de transferencia evitan la configuración de actos cuya pretensión no vaya acorde con el comportamiento tributario del contribuyente y tratan de cerrar las brechas que permiten la manipulación en las transacciones.

Es así que se podría definir a los precios de transferencia como una figura que se utiliza en aquellas transacciones económicas internacionales en las que sujetos del mismo grupo económico, pero ubicados en distintos países, varían los precios habituales de los bienes o servicios que se intercambian, trasladando el beneficio hacia el país de baja tributación y ampliando la deducción de gastos en el de alta, de manera que su beneficio gravable se vea reducido.²

La situación expuesta se debe a la existencia de marcadas diferencias entre diversos países en el nivel de tributación, particularmente en cuanto al impuesto sobre la renta.³

² Por ejemplo, la empresa X tributa con una tasa tributaria de 18% y tiene una subsidiaria en otro país donde el ingreso está sujeto a una tasa del 33%. La matriz vende máquinas y sus manufacturas a su subsidiaria para que ésta pueda vender la maquinaria a los consumidores. La venta entre partes vinculadas es la transferencia, y el precio debe ser asignado en razón a esta transferencia, éste es el término de "precio de transferencia". Asumiendo que el precio final a los consumidores es de US\$ 200, y el costo de manufactura y embarque de cada pieza de maquinaria es de US\$ 100. Está claro que la subsidiaria tiene como entera ganancia en cada venta US\$ 100.

a) Si la matriz carga US\$ 120, US\$ 80 del ingreso serán a la subsidiaria y US\$ 20 a la matriz, esto da como resultado US\$ 30 de impuesto por pagar (por la subsidiaria 33% de 80 que equivale a US\$ 26.40, y por la matriz 18% de 20 que equivale a US\$ 3.60).

b) Si la matriz decide cargar el precio de transferencia a US\$ 180, la situación cambia dramáticamente: el ingreso asignado a la subsidiaria será sólo de 20, lo que representa US\$ 6.60 (33% de 20), y US\$ 14.40 (18% de 80) por una capacidad contributiva total de US\$ 21.

Con ello, cambiando el precio de transferencia, la empresa X ha reducido su capacidad tributaria total de US\$ 30 a US\$ 21, o un ahorro tributario de aproximadamente 30%. Al mismo tiempo, los ingresos tributarios de la subsidiaria se han reducido en cerca del 80%, de US\$ 26.40 a US\$ 6.60.

³ En este caso se trata de la transferencia de utilidades de países con tasas de imposición altas hacia países de baja imposición, de tal manera que se reduce la carga tributaria global sobre la renta de un grupo económico de empresas.

En el Perú, se ha introducido la noción de precios de transferencia a través del concepto de “valor de mercado”, el que se encuentra plasmado en la Ley del Impuesto a la Renta.⁴

Al respecto, el numeral 4 del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo 54-99-EF, establece que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Agrega la citada disposición, que en las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera valor de mercado 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.

Pese a que la intención de la regla de valor de mercado aplicable a las empresas vinculadas, es regular la fijación de precios de transferencia distintos a los estándares normales establecidos por las fuerzas del mercado, la citada disposición resulta ser ineficiente para dichos propósitos.

Los precios de transferencia se aplican para determinar el valor asignado a bienes y servicios, así como a los préstamos y las tasas de interés, en transacciones efectuadas entre sujetos vinculados, no obstante ello, el texto de la referida disposición restringe única y exclusivamente la aplicación de la regla de valor de mercado para el caso de transferencia de bienes.

Asimismo, no proporciona una solución ante la inexistencia de operaciones similares llevadas a cabo entre sujetos no vinculados entre sí; por el contrario con poca técnica legislativa, reitera que ante ésta situación, el valor será el que establezca el mercado, lo cual nos remite al inicio del problema.

Cabe indicar además, que la aplicación de los lineamientos para la fijación de precios de transferencia no se circunscribe al ámbito del Impuesto a la Renta, también resulta aplicable en materia aduanera para la determinación del valor de transacción de las mercaderías importadas.⁵

En este caso, la noción de precios de transferencia sirve a las Administraciones Aduaneras para comparar el valor de transacción asignado en operaciones entre sujetos vinculados entre sí respecto de aquél que corresponde a operaciones con sujetos no vinculados.

Si bien las Administraciones Aduaneras y las Administraciones Tributarias pueden tener un objetivo similar cuando examinan el valor de la transacción internacional llevada a cabo por sujetos vinculados, las motivaciones de estos contribuyentes pueden ser distintas cuando fijan el valor de sus transacciones para efectos aduaneros y tributarios.⁶

En efecto, por lo general, el contribuyente que importa bienes está interesado en que el precio de la transacción para efectos aduaneros sea bajo, de tal manera que los Derechos Arancelarios y el Impuesto General a las Ventas sean también bajos.

Para efectos tributarios, sin embargo, al contribuyente le puede convenir declarar un valor mayor para los mismos bienes con el fin de incrementar los gastos deducibles.

Por tal motivo, la Administración Tributaria y la Aduana deberían establecer una política de coordinación en la evaluación de los precios de transferencia, para tratar de reducir el número de casos en los cuales las valoraciones de Aduanas sean inaceptables para efectos tributarios y viceversa.

El inicio de la referida política de coordinación deberá considerar primordialmente la posibilidad de un fluido intercambio de información entre tales administraciones.

Hasta aquí se debe señalar que la importancia de los precios de transferencia tanto, para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, se debe a que determinan, en gran medida, los ingresos y los gastos

⁴ El concepto de “valor de mercado”, se aplica a todas las transferencias de bienes, por lo que para efectos tributarios carece de relevancia cualquier pacto en contrario.

⁵ A partir del 1 de abril del 2000 ha entrado totalmente en vigencia en nuestro país, el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Comercio (OMC). En este acuerdo se incluyen normas para determinar si el valor de transacción asignado por operaciones entre sujetos vinculados, se ha visto influenciado por la vinculación manifestada por los sujetos contratantes.

⁶ Directrices sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Pág. 1-22.

y, por consiguiente, la renta imponible de los sujetos vinculados que pertenecen a diferentes jurisdicciones tributarias.

Originalmente, la problemática de la fijación de precios de transferencia se planteó entre sujetos vinculados que operaban en un mismo país, tal como ocurre en nuestro sistema tributario, de acuerdo a lo indicado en las líneas que anteceden.

La introducción de este concepto en nuestras legislaciones trae consigo mayores dificultades que las presentadas en la aplicación de la regla del valor de mercado, lo que se debe justamente a la participación de más de una jurisdicción tributaria, ya que cualquier ajuste del precio de transferencia que se haga en una jurisdicción significará que es necesario realizar el correspondiente cambio en otra jurisdicción.

Si esta otra jurisdicción no estuviera de acuerdo en realizar el ajuste correlativo, el grupo económico tributaría dos veces por la parte de sus ganancias que han sido objeto de ajuste de precio.

Para evitar al mínimo el riesgo de esta doble imposición, resultaría necesario establecer convenios internacionales para regular los efectos tributarios de los precios de transferencia en las transacciones económicas internacionales.

INSTRUMENTOS JURÍDICOS NECESARIOS PARA REGULAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Para la fijación de los precios de transferencia, además de las innovaciones que puedan ser introducidas en nuestro sistema tributario, es necesario contar con instrumentos jurídicos de carácter internacional que permitan la actuación de las Administraciones Tributarias.

Entre tales instrumentos figuran: a) los acuerdos de intercambio de información fiscal; y b) los convenios para evitar la doble tributación.

a) Acuerdos de intercambio de información fiscal

Constituyen el primer instrumento de carácter impositivo mediante el cual dos o más países inician

una negociación, con el fin de obtener los elementos necesarios para conocer el comportamiento transaccional de los contribuyentes domiciliados en alguno de estos países y que celebran operaciones en el otro país contratante. De este modo, se facilita dicho intercambio de información entre los países contratantes, para prevenir la evasión y el fraude fiscal y se desarrollan mejores fuentes de información.

Los acuerdos pretenden la aplicación de la norma impositiva con elementos precisos que permitan determinar la configuración de la carga impositiva a la que se encuentran sujetos los ingresos universales de los domiciliados o nacionales de una circunscripción determinada.⁷

Asimismo, estos convenios permitirían a un efectivo control de los precios de transferencia a través de la cooperación amistosa de las Administraciones Tributarias.

Al respecto, Peter Byrne establece hasta cuatro formas de colaboración con la Administración Tributaria del otro país:⁸

- La implementación de un sistema de intercambio "automático" a través del cual los países pasen la información tributaria que recogen como parte de sus actividades rutinarias. Por ejemplo, que un país envíe la lista de los residentes del otro país que recibieron dividendos en el primer país.
- El caso del "pedido específico", cuando una Administración Tributaria necesite información de la otra parte y le resulte imposible obtenerla por otra vía. Por ejemplo, información para verificar una cuenta bancaria, el valor de un terreno o cualquier tipo de información que no se provea bajo el sistema de intercambio "automático". Para el pedido específico, la Administración Tributaria solicitante debe especificar estrictamente la información que solicita y debe tener un interés tributario. No se puede pedir información que corresponda a una investigación no tributaria.
- El intercambio voluntario, en el caso que la Administración Tributaria de un país descubra en el transcurso de sus actividades algo que puede interesar a la Administración de otro país. Com-

⁷ El artículo 26 del Modelo de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Modelo OECD) prevé la posibilidad de establecer los Convenios indicados de modo que los países contratantes puedan intercambiar informaciones necesarias para la mejor aplicación de lo dispuesto en tales Convenios y evitar el fraude o la evasión de impuestos.

⁸ Peter Byrne. Los convenios internacionales para evitar la doble tributación. En: Informativo Mensual de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. Año VIII, No. 1. p. 26 y 27.

partir información voluntariamente aumenta la probabilidad de que la otra Administración Tributaria ofrezca su colaboración en reciprocidad.

- Autorización para efectuar investigaciones y auditorías conjuntas. Muchas veces es más eficiente estudiar en equipo los asuntos internacionales de un contribuyente, de esta manera se facilita la obtención de información relacionada con los precios de transferencia asignados por los contribuyentes en sus transacciones comerciales.

b) Convenios para evitar la doble tributación

Surgen como instrumento impositivo que permite eliminar los aspectos negativos que puedan influenciar a la inversión extranjera que pretenda llevarse a cabo en un país determinado, de manera que su rechazo no sea producto de las altas tasas de retención que imperan por los ingresos que se generan con motivo de la colocación del capital.

A través de tales convenios, se establecen tasas impositivas iguales y equilibradas en ambas jurisdicciones tributarias con el propósito de que no constituyan un elemento negativo que en su momento provoque que un inversionista, por aspectos tributarios, prefiera llevar a cabo la inversión en un país que no le represente un sacrificio fiscal mayor de aquél que sus leyes establecen.

La falta de participación de todos los países en la adopción de estos instrumentos jurídicos, provoca que el esfuerzo que han realizado los países que sí los han adoptado, no concluya exitosamente y se pierda, en consecuencia, la certeza acerca de que lo manifestado por los contribuyentes es lo correcto, y que no se están empleando medios o actos que generan la elusión o la evasión tributaria.

Concretamente respecto al Perú, cabe indicar que a la fecha, éste no ha suscrito ningún Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal y limitadamente cuenta con Convenios para Evitar la Doble Imposición. Entre estos últimos se encuentran:

- El Convenio para evitar la doble tributación de la renta del transporte marítimo y aéreo, entre Perú y Argentina, vigente a partir del 1 de enero de 1946, cuyo término es indefinido; sin embargo,

podrá dejarse sin efecto en cualquier momento con un pre-aviso de 6 meses.

Mediante este Convenio se adoptó el principio de la fuente como criterio de vinculación objetiva. Así pues, se señala en dicho Convenio que “El gobierno del Perú se compromete a eximir del impuesto a la renta y de todo otro impuesto sobre los beneficios, (rentas) a los ingresos provenientes del ejercicio de la navegación marítima y aérea entre Perú u cualquier otro país, obtenidos por empresas contenidas por la República Argentina”.

- El Convenio para evitar la doble tributación con respecto a los impuestos a la renta y al capital, suscrito entre el Perú y Suecia, el 17 de setiembre de 1966, vigente a partir del 1 de enero de 1969, con término indefinido; sin embargo, podrá dejarse sin efecto antes del 30 de junio de cualquier año, mediante notificación dirigida al otro país contratante por intermedio de la vía diplomática, en cuyo caso, el Convenio dejará de ser efectivo con respecto a las rentas generadas con posterioridad al 1 de enero del año calendario siguiente a aquél en que tal notificación sea dada.⁹
- El Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena (Pacto Andino), elaborado por la Comisión de dicho Acuerdo, en el séptimo período de sesiones ordinarias celebradas en Lima entre el 8 y 16 de noviembre de 1971 y aprobado en el seno de la Junta por Decisión N° 40, entró en vigencia, para las personas naturales, respecto a las rentas percibidas o devengadas, a partir del 1 de enero de 1981; para las personas jurídicas respecto a las rentas percibidas o devengadas durante el primer período contable que se inicie a partir del 18 de junio de 1980; y, con relación al impuesto al patrimonio, a partir del 1 de enero de 1981.¹⁰

En un país como el nuestro, en el que existe una cantidad significativa de recursos naturales susceptibles de explotación, es necesario contar con la mayor cantidad de convenios internacionales como los señalados para atraer inversión extranjera y generar mayores y mejores ingresos tributarios al tesoro público. La suscripción de tales convenios deberá ir acompañada de una renovación de las políticas fiscalizadoras de la Administración Tributaria, ob-

⁹ Este Convenio sigue los lineamientos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), organismo instituido en la Convención de París del 4 de diciembre de 1969 por los miembros de la Organización Europea de Cooperación Económica.

¹⁰ La Decisión 40 aprobó dos convenios que figuran como Anexos I y II. Sin embargo, para el Perú sólo es aplicable el que figura como Anexo I, que rige a los países miembros, en tanto que el Anexo II, aprobó un convenio tipo para evitar la doble tributación a ser suscrito o a ser negociado entre los países miembros y otros ajenos a la subregión.

viamente bajo una legislación nutrida de las nuevas tendencias internacionales que influyen las reformas de los sistemas tributarios a nivel mundial.

PRESUPUESTO PARA LA APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA: LA VINCULACIÓN ECONÓMICA

Como ya se ha señalado, los lineamientos para la fijación de precios de transferencia son aplicables a aquellos sujetos que manifiesten vinculación en sus transacciones comerciales de carácter internacional.

De esta manera, se puede precisar que los sujetos mencionados deben contar con alguna de las características que acto seguido mencionaremos; en caso contrario, o sea, de no ubicarse en estos supuestos, no serán objeto de la aplicación de los procedimientos para determinar los precios de transferencia.

Estas características consisten en que los sujetos reflejen en las transacciones que lleven a cabo:

- a) Un interés por lo menos de uno de ellos en los negocios del otro; o bien,
- b) Intereses comunes entre ambos; o inclusive,
- c) Que una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllos.

Las referidas características, cuando se reflejan entre dos o más sujetos pasivos, en términos generales son conocidas bajo el concepto de entes relacionados o vinculados, por lo que al faltar alguna de estas características no se configurará el supuesto para la fijación del precio de transferencia.

En consecuencia, siempre que se den dichos supuestos, la Administración Tributaria tendrá la facultad de modificar la utilidad o pérdida mediante la determinación del precio o del monto de la contraprestación en las operaciones que se celebren.

El presupuesto para la fijación de los precios de transferencia no alude más que al concepto de vinculación.

La vinculación se define como la relación entre dos personas, naturales o jurídicas, que conlleva a un comportamiento concertado.

Se puede presumir la existencia de vinculación económica en los siguientes casos:

- a) Entre personas jurídicas:
 - Cuando forman parte del mismo grupo económico.¹¹
 - Cuando una misma garantía respalda las obligaciones de ambas, o cuando más del 50% de las obligaciones de una de ellas son garantizadas por la otra, y esta otra no es empresa del Sistema Financiero.
 - Cuando más del 50% de las obligaciones de una persona jurídica son acreencias de la otra, y esta otra no es empresa del Sistema Financiero.
 - Cuando una persona jurídica tiene, directa o indirectamente, una participación en el capital social de otra que le permite tener presencia en su Directorio.
- b) Entre personas naturales:
 - Cuando sean parientes.
 - Cuando una de ellas es Director, Gerente o Asesor de una persona jurídica en la cual la otra tiene, directa o indirectamente, una participación en el capital social que le permite tener presencia en su Directorio.
 - Cuando ambas pertenecen al conjunto de personas que ejercen el control de un grupo económico.
- c) Entre personas naturales y jurídicas:
 - Cuando la persona natural tiene una participación, directa o indirecta, en el capital social de la persona jurídica que le permite tener presencia en su Directorio.
 - Cuando la persona natural es Director, Gerente o Asesor de alguna de las personas jurídicas del

¹¹ Grupo económico es el conjunto de personas jurídicas, cualquiera que sea su actividad u objeto social, donde alguna de ellas ejerce el control de las demás, o donde el control de las personas jurídicas que lo conforman es ejercido por una misma persona natural o un mismo conjunto de personas naturales. Se considera control la capacidad de dirigir la administración de la persona jurídica.

Se presume la existencia de control en los siguientes casos:

- a) Cuando a través de la propiedad directa o indirecta de acciones, contratos de usufructo, prenda, fideicomiso o similares, o acuerdos con otros accionistas, se puede ejercer más de la mitad de los derechos de voto en la junta general de accionistas de una persona jurídica salvo que en la misma persona jurídica un tercero se encuentre en la situación prevista en el inciso siguiente.
- b) Cuando sin contar con más de la mitad de los derechos de voto en la Junta General de Accionistas de una persona jurídica, se puede designar o remover a la mayoría de los miembros del Directorio.

- grupo económico al que pertenece la persona jurídica.
- Cuando la persona natural es Director, Gerente o Asesor de alguna de las personas jurídicas del grupo económico al que pertenece la persona jurídica.
 - Cuando la persona natural pertenece al conjunto de personas que ejercen el control del grupo económico al que pertenece la persona jurídica.

En un grupo económico internacional, la principal preocupación es que el impuesto final que grava los beneficios que aparecen en sus estados financieros consolidados, sea el menor posible, sin que exceda en ningún caso el que hubieran soportado si todas sus actividades hubiesen estado gravadas en su país de origen.

Brevemente se señalan algunas de las modalidades de elusión y evasión internacional de los grupos económicos, que hacen necesaria la aplicación de los precios de transferencia.

- a) Operaciones entre los sujetos del grupo.- Los sujetos del grupo facturan operaciones ficticias o a valores anormales (sobreevaluadas o subvaluadas) que no se producirían bajo condiciones de mercado usuales.
- b) Acogimiento a beneficios tributarios o regímenes más beneficiosos en la determinación de tributos.- Los sujetos se acogen a beneficios tributarios (exoneraciones) otorgados a sujetos constituidos o que realizan operaciones en zonas de tratamiento especial, a fin de reducir el pago de sus tributos de manera internacional.
- c) Deducciones de operaciones con sujetos vinculados del exterior.- Un grupo puede ubicar a una de sus empresas en una zona de tributación más favorable y de fiscalización más flexible (usualmente en un "paraíso tributario"¹²). Así pues, podrá darse el caso que la matriz del grupo cobre a las empresas ubicadas en las referidas zonas, conceptos tales como regalías o intereses, detrayendo en calidad de gastos pagos que constituyen una remisión de utilidades.

- d) Insolvencia de uno de los sujetos del grupo.- Estos grupos utilizan la personalidad jurídica de una sociedad o alguna otra forma empresarial como un "casarón" (sociedad instrumental) o una pantalla (empresas unipersonales de testaferros), es decir, un sujeto que asume deudas, entre ellas, la tributaria.

OPERACIONES SUJETAS AL PRECIO DE TRANSFERENCIA

Las operaciones susceptibles de ser verificadas a través del procedimiento para la fijación de los precios de transferencia en las transacciones llevadas a cabo entre sujetos vinculados son:

1. La enajenación, uso y goce de bienes.
2. La prestación de servicios.
3. Explotación o transmisión de la propiedad de intangibles.
4. Préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente.

En la enajenación, uso y goce de bienes entre sujetos vinculados, se aplican los precios de transferencia cuando la renta o el precio sea distinto al que se hubiere cobrado, por el uso, goce o enajenación de bienes, idénticos o similares, durante el período de uso o goce o en el momento de enajenación, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses entre sí y bajo condiciones idénticas o similares.

En la prestación de servicios entre sujetos vinculados, se podrá aplicar los precios de transferencia cuando se determinen montos distintos por servicios idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses entre sí y bajo condiciones similares.

En el caso que se conceda la explotación o se transmita la propiedad de un intangible entre sujetos vinculados, el precio de transferencia y sus lineamientos se tomarán en cuenta cuando la suma total de pagos o de regalías cobradas en base a producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado por la concesión de licencia de patente o de registros recí-

¹² Se debe distinguir dentro del concepto de paraíso tributario, entre aquellos países que no controlan la generación de ingresos y otros que si bien la controlan, dan seguimiento al cumplimiento del pago de impuestos bajo una tasa minimizada y prácticamente simbólica, en comparación con las tasas impositivas vigentes en otros sistemas fiscales. Los países que se encuentran en este supuesto, en términos genéricos, se denominan "laxos".

procos, sean distintos a los que se habrían obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares, en transacciones independientes con o entre partes sin intereses relacionados y bajo condiciones idénticas o similares.

En cuanto a los préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente, éstos se deben relacionar entre sujetos vinculados, si se desprende un posible interés en los negocios del otro o bien existan intereses comunes entre ambos, o cuando un tercero tenga interés en el negocio o bienes de aquéllos.

En el caso de los préstamos, se debe tomar en cuenta el monto que representa la cantidad principal en la operación del contribuyente, el plazo concedido, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que se impone en el lugar de residencia del acreedor o del deudor, entre otros.

En cuanto a los descuentos, cuando estos sean superiores a lo normal en el mercado, es presumible que se esté ante el evento del precio de transferencia, a menos que se demuestre que los bienes han sufrido un demérito, que existieron circunstancias que determinaron la necesidad de enajenar en esas condiciones y finalmente cuando se pruebe que el enajenante se afecta sensiblemente y que de no llevarse a cabo la operación se verá en serias dificultades de liquidez.

El precio de transferencia en las operaciones señaladas, se conforma a través de la imputación de ingresos a quien recibe un provecho o el beneficio de no llevar a cabo o reducir el pago de tributos, los cuales recaerían sobre el sujeto que realiza el gasto en provecho de un tercero (es decir, en provecho del primer sujeto vinculado económicamente a éste) que obviamente soporta una carga tributaria mucho menor.

CONFIGURACIÓN DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA

La Administración Tributaria, para contar con los elementos que le permitan modificar la utilidad o pérdida tributaria que se genere entre sujetos vinculados, deberá llevar a cabo un análisis sobre el comportamiento que en el mercado nacional o internacional las operaciones han reflejado ante un tercero no vinculado.

La Administración Tributaria debe conocer el comportamiento comercial con el que se opera en el caso

de enajenación de bienes, prestación de servicios, transmisión o explotación de intangibles, así como en el caso de préstamos y descuentos.

Los supuestos más importantes que se utilizan para tener una referencia del comportamiento comercial, son aquellos orientados a determinar el parámetro adecuado en los precios corrientes, tanto en el mercado interior, como exterior. El costo es otro importante factor al que siempre se recurre al tratar de establecer el universo del precio de transferencia.

En la determinación de estos precios, tanto por parte de la Administración Tributaria como del sujeto vinculado, intervienen principalmente especialistas de tres diferentes disciplinas: los abogados, los contadores y los economistas.

a) El abogado deberá cuidar que los actos de la Administración Tributaria se apeguen a la legalidad, deberá observar que las pruebas que se aporten en el proceso cumplan con las características de imparcialidad; esto es, que no sean tendenciosas y que reflejen con precisión el acto para el cual se exhiben.

El abogado no deberá permitir que el análisis comparativo se limite, ya que éste deberá observar la gama más amplia de las operaciones que lleve a cabo el contribuyente. La participación del abogado se presenta en el análisis, argumentación y defensa en el caso de sujetos vinculados. El estudio corporativo y el comportamiento universal del grupo de empresas desde el punto de vista jurídico es indispensable.

b) El contador es responsable de configurar los costos de la operación, debiendo tomar en cuenta los datos económicos que para estos efectos le debe proporcionar quien esté a cargo de este análisis.

La certificación que emita el contador, es prueba plena en caso de conflicto, la misma que deberá valorar y aportar quien lleve a cabo la defensa de los intereses del contribuyente.

c) El análisis económico es parte fundamental en la configuración del precio de transferencia y se deberá tomar en cuenta la característica social, política y económica.

Otro importante elemento a considerar es la inflación que impera en las zonas donde se generan las operaciones y su impacto en las condiciones que se reflejan en los estados financieros del contribuyente.

El precio de transferencia será el que resulte del análisis y de la valoración de las pruebas que se instrumentarán a través de la participación de expertos contables y económicos.

La configuración del precio de transferencia, además de modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, provocará un ajuste impositivo en el sujeto vinculado a la operación por la que se determina este precio, ya que bajo el principio de simetría fiscal, se tendrá el derecho de ajustar los valores resultantes de la aplicación de los lineamientos establecidos por los precios de transferencia.

PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINAR EL PRECIO DE TRANSFERENCIA

El procedimiento de configuración del precio de transferencia, tiene como propósito asegurar que los sujetos reflejen la totalidad de los ingresos generados en operaciones atribuibles tanto en las transacciones vinculadas como en las no vinculadas, y prevenir la abstención del pago del impuesto sobre la renta. El contribuyente que lleva a cabo operaciones vinculadas debe ser tratado físicamente igual que aquel que efectúa actos no vinculados.

En el procedimiento para determinar ingresos, la regla aplicable en todos los casos, es la de igualdad.

La igualdad se obtiene a través de aplicar diversos métodos al tipo de operación que se celebre. Una operación vinculada cumple con la norma de igualdad si sus resultados son congruentes con los que se habrían obtenido si los contribuyentes no vinculados hubiesen celebrado la misma operación bajo las mismas circunstancias. La evaluación para determinar si una transacción vinculada produce un resultado de igualdad, se efectúa sobre la base del método seleccionado y bajo la regla del mejor de otras.

El resultado de igualdad en una transacción entre sujetos vinculados debe determinarse de acuerdo con los hechos y las circunstancias que proporcionen una solución confiable.

No hay una estricta prioridad de métodos y ningún método se considerará como más confiable que otros. Simplemente, si se demuestra que otro método produce un resultado más confiable, debe usarse ese otro método. Si dos o más aplicaciones de un solo método producen resultados distintos, el resultado de igualdad debe determinarse según la aplicación que, de acuerdo con los hechos y las circunstancias, proporcione la medida más confiable para un resultado de igualdad.

Los datos basados en los resultados de transacciones entre sujetos no vinculados proporcionan elementos objetivos para determinar si los resultados de una transacción entre sujetos vinculados está bajo el "Principio de Igualdad".

Para determinar cuál de los métodos ofrece la medida más confiable para un resultado de igualdad, los dos factores principales que deben tomarse en cuenta son el grado de similitud entre la transacción vinculada y no vinculada y, como segundo factor, la calidad de los datos y suposiciones empleados en el análisis. Bajo ciertas circunstancias, también puede resultar pertinente considerar si los resultados de un análisis son congruentes con los obtenidos de otro método.

MÉTODOS PARA DETERMINAR LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El Principio de Igualdad lo debemos entender como el conjunto de elementos que se deben tomar en cuenta y que surgen en forma indistinta en actos u operaciones iguales o semejantes, que al repetirse forman un patrón de conducta, y que, a su vez, al apartarse de este patrón, provocan una diferencia que genera un beneficio o sacrificio para uno de los sujetos contratantes.

Las Administraciones Tributarias, no obstante esta diversidad de comportamientos contractuales entre sujetos vinculados, deben configurar un catálogo que agrupe los comportamientos transaccionales, dando como resultado conductas básicas y de las que se puedan obtener patrones. Cada patrón de conducta genera actos y hechos que en términos generales hacen referencia a la transferencia específica de bienes y servicios.

Como patrón de conducta debemos entender la forma cómo ante determinados actos o hechos los sujetos vinculados reaccionan o actúan.

Los precios de transferencia se determinan en operaciones en las que además de obtenerse un beneficio económico, se genera una ventaja tributaria entre sujetos vinculados. Sin embargo, para cuantificar estos precios de transferencia se debe recurrir, a su vez, a los métodos que dan las bases para dicha cuantificación.

Estos métodos son los siguientes:

- a) Método de Precio Comparable no Controlado: En este caso se establece una comparación entre el precio de una determinada transacción entre su-

jetos no vinculados entre sí con el precio fijado en transacciones entre sujetos vinculados.

- b) Método de Precio de Reventa: Parte de observar el precio de determinada transacción entre sujetos vinculados, con el precio de reventa a un sujeto independiente.
- c) Método del Costo Incrementado: En este caso se parte del análisis de los costos en que incurre el proveedor de bienes o servicios en una transacción entre sujetos vinculados, con los bienes que se transfieren o servicios que se prestan a un comprador vinculado.
- d) Método de Distribución de Utilidades: Cuando las transacciones comerciales se encuentran vinculadas entre sí, no se pueden valorar por separado. En circunstancias similares, los sujetos independientes pueden decidir establecer alguna forma de asociación y acordar una forma de reparto de utilidades.

Es así que este método busca eliminar de la distribución de utilidades, la influencia de las condiciones especiales establecidas o impuestas entre sujetos vinculados. De esta manera, se determina dicho reparto en función al comportamiento desarrollado entre sujetos no vinculados en sus transacciones comerciales que han hecho posible la obtención de utilidades.

- e) Método Transaccional del Margen Neto: En este caso se determina el margen de beneficio neto que en relación con una base adecuada (costos, ventas, activos, etc.) obtiene un contribuyente en transacciones con sujetos vinculados.

El margen neto obtenido por el contribuyente en una transacción entre sujetos vinculados, deberá ser establecido con referencia al margen neto que ese mismo contribuyente obtiene en transacciones con sujetos independientes entre sí.

CONCLUSIONES

Los precios de transferencia permiten un control más efectivo por parte de las Administraciones Tributarias de las transacciones comerciales efectuadas entre sujetos vinculados ubicados en jurisdicciones distintas.

Para la fijación de precios de transferencia en el Perú se hace de urgente necesidad una reforma del concepto de valor de mercado contenido en la Ley del Impuesto a la Renta que recoja los lineamientos establecidos por los precios de transferencia para las transacciones comerciales de carácter internacional.

De este modo no sólo se contará con una regulación destinada a aplicar la regla de valor de mercado sobre las transferencias de bienes, sino que además será posible establecer la correcta fijación de precios de transferencia en la prestación de servicios, explotación o transmisión de la propiedad de intangibles, así como en préstamos o descuentos sobre créditos cedidos directa o indirectamente.

Asimismo, se requiere la celebración de convenios de intercambio de información fiscal y de convenios para evitar la doble imposición que permitan a los inversionistas nacionales y extranjeros establecer márgenes de ganancia en un marco de transparencia y reglas claras que incentiven la realización de transacciones comerciales bajo decisiones influenciadas por las fuerzas del mercado.

En efecto, en tanto exista una adecuada coordinación entre las jurisdicciones tributarias, el ajuste impositivo que resulte de la fijación de precios de transferencia en las transacciones comerciales entre sujetos vinculados, no determinará perjuicio alguno tanto para efectos recaudatorios como para la actividad comercial que efectúen los sujetos vinculados.