

INFORME N.º 036-2021-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Con respecto a las normas sobre precios de transferencia se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Incide la información correspondiente a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio fiscalizado que prevé el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en los ajustes a que se refiere el inciso c) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. Para efectos del análisis de comparabilidad ¿es posible considerar como parte analizada al sujeto no domiciliado en el país que realizó una transacción con un contribuyente domiciliado en el país, a fin de evaluar si se cumple la regla de valor de mercado?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias. (en adelante, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento).

ANÁLISIS:

1. El artículo 32 de la LIR establece que, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

El numeral 4 del citado artículo 32 agrega que se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas, o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, o que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial, 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 con lo establecido en el artículo 32-A de la LIR.



Al respecto, de acuerdo con el inciso a) del citado artículo 32-A -que regula su ámbito de aplicación- y el artículo 108 del Reglamento, las normas de precios de transferencia se aplican a las siguientes transacciones:

- a) Las realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas,
- b) Las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes, o de baja o nula imposición, o
- c) Las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial.

De lo antes señalado se tiene que, una vez identificadas las transacciones a las que resulta de aplicación las normas de precios de transferencia, el valor de mercado de estas corresponde (según lo previsto en el numeral 4 del artículo 32 de la LIR) al valor de las transacciones acordado entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares; de manera que la normativa del impuesto a la renta en el Perú recoge lo que en doctrina se conoce como el *arm's length principle* o principio de plena competencia.

Sobre el particular, es preciso destacar que el párrafo 1.6 de las “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” - versión julio 2010 (en adelante, directrices OCDE) contempla que, al tomar como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables efectuadas en condiciones igualmente comparables, el objeto del principio de plena competencia es tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas independientes; por lo que la atención se centra en la índole de las operaciones que realizan entre sí y en si las condiciones en las que se realizan difieren de las que concurrirían en operaciones no vinculadas comparables. Añade que este análisis de las operaciones vinculadas y no vinculadas que se conoce como “análisis de comparabilidad” es la esencia de la aplicación del principio de plena competencia.



2. En cuanto a la primera consulta, cabe indicar que el inciso d) del artículo 32-A de la LIR establece, respecto del análisis de comparabilidad, que las transacciones que están dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:
 - a) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o

- b) Que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Asimismo, el segundo párrafo del precitado inciso d) dispone que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros elementos: las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas⁽¹⁾, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, y las estrategias de negocios⁽²⁾.

A su vez, el artículo 110 del Reglamento señala que, a efectos de determinar si las transacciones son comparables, se tiene en cuenta la naturaleza de la operación y el método a aplicar, así como los elementos mencionados en el párrafo precedente.

Adicionalmente, el último párrafo del citado artículo 110 prevé que se puede tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización: cuando los ciclos de negocios o de aceptación comercial de sus productos cubran más de un ejercicio; cuando así se requiera para una mejor comprensión de los hechos y circunstancias que podrían haber influido en la determinación del precio; así como cuando se requiera para determinar el origen de las pérdidas declaradas, cuando estas son parte de otras pérdidas generadas en transacciones comparables o son el resultado de condiciones concretas de años anteriores.

Sobre esto último, es pertinente destacar que según la exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 258-2012-EF⁽³⁾, se permitió que se pueda tomar en consideración información correspondiente a ejercicios posteriores, teniendo en cuenta las recomendaciones contenidas en los puntos B.4 y B.5 del Capítulo III – Análisis de Comparabilidad de las directrices OCDE⁽⁴⁾.

Pues bien, de acuerdo con el numeral 3.74 del punto B.4 del Capítulo III de las directrices OCDE, “Los datos referidos a años posteriores al de la operación pueden ser relevantes en el análisis de los precios de transferencia, pero se recomienda tener cuidado en el uso de la retrospcción. Tales datos pueden ser

¹ Incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

² Incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

³ Publicado el 18.12.2012. Cabe indicar que el citado decreto supremo introdujo el texto vigente del último párrafo del artículo 110 del Reglamento.

⁴ Es pertinente señalar que el inciso h) del artículo 32-A de la LIR dispone que, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, son de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, en tanto estas no se opongan a las disposiciones aprobadas por dicha Ley.



útiles, por ejemplo, para comparar ciclos de vida de productos en operaciones vinculadas y no vinculadas con el objeto de determinar si una operación no vinculada constituye un elemento comparable apropiado en la aplicación de un método concreto” (el subrayado es nuestro).

Por su parte, en el acápite B.5 del citado Capítulo III de las directrices OCDE, se señala que:

- Los datos relativos a varios años puede ser útil para el análisis de comparabilidad (3.75).
- Para comprender plenamente los hechos y circunstancias que rodean una operación vinculada, puede ser útil examinar los datos del año que se examina y los anteriores; lo que puede poner de manifiesto hechos que hubieran influido en la determinación del precio de transferencia (3.76).
- Los datos plurianuales también son útiles para disponer información sobre los ciclos económicos relevantes y de vida de los productos de los comparables. Las diferencias en tales ciclos pueden tener un efecto sustancial en las condiciones de los precios de transferencia que debe evaluarse para determinar su comparabilidad (3.77).
- Los datos de varios años pueden mejorar también el proceso de selección de terceros comparables (3.78).
- El uso de datos referidos a varios años no implica necesariamente la utilización de medias plurianuales. No obstante, los datos plurianuales y las medias pueden utilizarse en algunas circunstancias para mejorar la fiabilidad del rango (3.79).

De lo anterior, fluye que las directrices OCDE han establecido la posibilidad de utilizar información correspondiente a varios años para el análisis de comparabilidad, sea para el análisis de la transacción a la que resulta de aplicación las normas de precios de transferencia, para la determinación de si una transacción entre terceros independientes es comparable o no, o para establecer el rango de plena competencia.

Sin embargo, de una interpretación sistemática del último párrafo del artículo 110 del Reglamento se tiene que dicha norma reglamentaria ha establecido la posibilidad de utilizar información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización, con la finalidad de determinar si las transacciones son comparables o no.

Nótese que el citado artículo 110 establece las reglas para la determinación de las transacciones comparables, mas no la determinación del rango de precios que está previsto en el artículo 114 del Reglamento.

En efecto, el citado artículo 114 prevé que, para la determinación del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad que habría sido utilizado entre partes independientes, en transacciones comparables y que resulte de la aplicación del alguno de los métodos previstos en la IR, se debe obtener un



rango de precios, monto de contraprestación o márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables.

En ese sentido, la posibilidad de utilización de información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización que habilita el último párrafo del artículo 110 del Reglamento no abarca su uso en la determinación del rango de precios.

De otro lado, el primer párrafo del inciso c) del artículo 32-A de la LIR señala que sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia. Agrega que la SUNAT podrá ajustar el valor convenido aun cuando no se cumpla con el supuesto anterior, si dicho ajuste incide en la determinación de un mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.

El artículo 114 del Reglamento -desarrollando lo normado en el referido párrafo- dispone que, solo si el valor convenido entre las partes vinculadas se encuentra fuera del rango de precios y, como consecuencia de ello, se determinara un menor impuesto a la renta en el país y en el ejercicio respectivo, el valor de mercado será la mediana de dicho rango.

Como se aprecia, el ajuste a que se refiere las normas citadas consiste en reemplazar el valor convenido entre las partes por el que resulte de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, para lo cual se requiere previamente haber realizado el análisis de comparabilidad; lo que evidencia que el ajuste se realiza en un momento posterior a este análisis.

En consecuencia, la información indicada en el último párrafo del artículo 110 del Reglamento que se debe tomar en cuenta para el análisis de comparabilidad, no incide en los ajustes a que se refiere el inciso c) del artículo 32-A de la Ley.

3. En lo que concierne a la segunda consulta, dado que ni la LIR ni el Reglamento contemplan alguna regla específica referida a la elección de la "parte que será objeto del análisis" respecto de la operación cuyo valor de mercado se pretende determinar, nada obsta a que la parte que será objeto de dicho análisis sea un sujeto no domiciliado en el país que realizó una transacción con un contribuyente domiciliado en el país.

Cabe indicar que esta conclusión no es contraria a las directrices OCDE, que en su acápite A.3.3 referido a la "selección de la parte objeto de análisis" (párrafo 3.18), indica que al aplicar el método del coste incrementado precio de reventa o el margen neto operacional, es necesario elegir la parte de la transacción



respecto de la que se analiza un indicador financiero, sin especificar que tenga que ser domiciliado o no⁽⁵⁾.

En ese sentido, para efectuar el análisis de comparabilidad podrá considerarse como parte analizada al sujeto no domiciliado en el país que realizó una transacción con un contribuyente domiciliado en el país.

CONCLUSIONES:

Con relación a las normas de precios de transferencia:

1. La información correspondiente a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio fiscalizado que prevé el artículo 110 del Reglamento de la ley del impuesto a la renta, no incide en los ajustes a que se refiere el inciso c) del artículo 32-A de dicha ley.
2. Para efectos del análisis de comparabilidad es posible considerar como parte analizada al sujeto no domiciliado que realizó una transacción con un contribuyente domiciliado en el país, a fin de evaluar si se cumple la regla de valor de mercado.

Lima, 15 de abril de 2021



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Regional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ABAJANTA DE TRIBUTOS INTERNOS

elc

CT00081-2021

IMPUESTO A LA RENTA – Análisis de comparabilidad y parte objeto de análisis en Precios de Transferencia.

⁵ Indicándose que dicha parte es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad, y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo.