

INFORME Nº 157-2007-SUNAT/2B0000

MATERIA

En relación con la obligación de presentar la declaración jurada informativa a la SUNAT y de contar con el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, para el ejercicio gravable 2006, se consulta:

1. Si para efectos de presentar la declaración jurada, el contribuyente debe encontrarse en uno de los tres supuestos previstos en el artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. Según la declaración jurada informativa, cuando el contribuyente no utiliza los métodos tradicionales sino "otros métodos", deberá realizar "ajustes positivos" y "ajustes negativos". En tales casos, ¿cuáles son las reglas generales que el contribuyente debe tomar en cuenta para efectuar tales ajustes?
3. ¿La aplicación del ajuste se realizará solo en la medida que se cause perjuicio al interés fiscal?
4. Si el monto de las operaciones incluyen todos los gastos devengados (inclusive de la pérdida por diferencia de cambio, los sueldos de los accionistas que trabajan en la empresa, etc.) o si sólo está referido a los gastos por servicios con terceros y financieros.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Resolución de Superintendencia Nº 167-2006-SUNAT, que establece excepciones a la obligación de presentar declaración jurada anual informativa y de contar con estudio técnico de precios de transferencia, publicada el 14.10.2006, y norma modificatoria.

ANALISIS:

1. Conforme al artículo 2º de la Resolución de Superintendencia Nº 167-2006-SUNAT, la misma establece los contribuyentes que están obligados al cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas con la presentación de la declaración jurada anual informativa y con el estudio técnico de precios de transferencia a que se refiere el literal g) del artículo 32º-A de la Ley (1):

Por su parte, el artículo 3º de la Resolución antes citada dispone que los contribuyentes que, de acuerdo a la Ley, tenga la condición de domiciliados en el país deberán presentar una declaración jurada anual informativa cuando el ejercicio gravable al que corresponda la declaración:

- a) El monto de operaciones supere los doscientos mil nuevos soles (S/. 200,000.00); y/o,
- b) Hubieran realizado al menos una transacción desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Agrega que las transacciones que serán objeto de la declaración a que se refiere el párrafo anterior, en el supuesto del inciso a), serán todas las realizadas con sus partes vinculadas; mientras que el supuesto del inciso b) serán todas las realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Conforme a las normas citadas, a través de la Resolución de Superintendencia No 167-2006-SUNAT, expresamente la Administración Tributaria ha dispuesto que contribuyentes se encuentran obligados a la presentación de la declaración jurada anual informativa, así como ha señalado que contribuyente se encuentra exceptuados de tal obligación (2)

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que dicho dispositivo establece como referente el "monto de operaciones" para el cumplimiento de dicha obligación, sin que aluda a otros parámetros o supuestos condicionantes.

En tal sentido, para que los contribuyentes domiciliados en el país estén en la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa, bastará que se encuentren en uno de los supuestos del artículo 3º de la Resolución de Superintendencia No 167-2006-SUNAT.

2. En cuanto a la segunda consulta, cabe señalar que el inciso e) del artículo 32º -A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de dicho artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación:

1) El método del precio comparable no controlado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

2) El método del precio de reventa

Consiste en determinar el valor del mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

3) El método del costo incrementado

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, multiplicando el costo incurrido por tal proveedor, por el resultado que proviene de sumar a la unidad el margen de costo adicionado que habitualmente obtiene ese proveedor en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

4) El método de la participación de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios a través de la distribución de la utilidad global, que proviene de la suma de utilidades parciales obtenidas en cada una de las transacciones entre partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes, teniendo en cuenta, entre otros, las ventas, gastos, costos, riesgos asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes vinculadas.

5) El método residual de participación de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios de acuerdo a lo señalado en el numeral 4 de dicho inciso, pero distribuyendo la utilidad global de la siguiente forma:

- (i) Se determinará la utilidad mínima que corresponda a cada parte vinculada, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos aprobados en los numerales 1), 2), 3), 4) y 6) de dicho inciso, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
- ii) Se determinará la utilidad residual disminuyendo la utilidad mínima de la utilidad global. La utilidad residual será distribuida entre las partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes.

6) El método del margen neto transaccional

Consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Como puede apreciarse de la norma citada, la misma hace mención a metodologías de determinación de precios, debiendo considerarse la que resulte más apropiada para efectos de reflejarse la realidad económica de la operación.

Por su parte, la OCDE, en su directriz 2.1.sobre Precios de Transferencia (3), hace mención a los métodos de precio comparable no controlado o método CUP, el método de precio de reventa RPM, y el método de costo más margen CPLM, como aquellos métodos de transacción tradicionales que se usan para aplicar el principio de arm's length (4).

En el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los citados métodos tradicionales se encuentran en los numerales 1, 2 y 3 del inciso e) del artículo 32º-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, y en atención a ello, los contenidos en los otros numerales (4, 5 y 6) serían los "otros métodos" a los que se alude en la consulta.

Ahora bien, en los artículos 113º, 114º, y 115º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se hace mención a determinados criterios para efectos de seleccionar el método de valoración mas apropiado, establecer el rango de precios, la determinación del cálculo del rango intercuartil y el cálculo de la mediana.

A su vez, en el artículo 112º del citado Reglamento se indica que la determinación del valor de mercado se realizará transacción por transacción, cuando corresponda, de acuerdo al método que resulte más apropiado, excepto en los casos en los que las transacciones separadas se encuentren estrechamente relacionadas o se trate de operaciones continuadas en las que no es posible efectuar una evaluación independiente de cada transacción, en cuyo caso la evaluación de las transacciones se realizará en formas conjuntas usando un mismo método.

Agrega que en aquellos casos en que varias transacciones hayan sido contratadas de forma integrada corresponderá efectuar una evaluación separada de las mismas a fin determinar independientemente el valor de mercado para cada elemento, para posteriormente determinar si el valor de la transacción de forma integrada, sería el que hubiesen pactado partes independientes.

Como puede apreciarse, el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento han regulado consideraciones generales a ser observadas por los contribuyentes que aplican las reglas de precios de transferencia, mediante la utilización de los "otros métodos", para los ajustes correspondientes

3. Respecto a la tercera interrogante, es del caso mencionar que el artículo 32º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el valor del mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación, o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

El numeral 4 del aludido artículo indica que para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se considera valor de mercado a los precios y montos 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 32º-A de dicho TUO.

Ahora bien, de acuerdo con el inciso a) del artículo 32º-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado. Agrega que, en todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos:

- 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas.
- 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria.
- 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos seis (6) ejercicios gravables.

Según se observa, como regla general, para las transacciones entre partes vinculadas, los ajustes al valor de mercado deberán efectuarse cuando se determine un menor Impuesto a la Renta en el Perú. Sin

embargo, a continuación la norma emplea la expresión “la cual denota una no dependencia a la regla general señalada.

Ello queda corroborado con lo previsto en el inciso a) del artículo 108° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual las normas de precios de transferencia se aplicarán en los siguientes casos:

1. Cuando la valoración convenida por las partes determine, en el país y en el ejercicio gravable respectivo, un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado.
Agrega dicho numeral que ocasionan una menor determinación del Impuesto, entre otros, la comprobación del diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar.
2. Cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.
Añade dicho numeral que la pérdida tributaria a que se refiere el numeral 3 del inciso a) del artículo 32°-A antes citado, es la que resulta de las actividades comprendidas en el artículo 28° del citado TUO, que se haya generado en cualquiera de los últimos seis (6) ejercicios gravables cuyo plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto ya hubiera vencido.
3. En transacciones celebradas a título oneroso o gratuito, incluyendo las que corresponde a la cesión gratuita de bienes muebles a que se refiere el inciso h) del artículo 28° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tal como se observa, el ajuste previsto en las normas de precios de transferencia será de aplicación:

- a) Cuando la valorización convenida hubiera determinado un perjuicio fiscal en el país; y,
- b) Tratándose de los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del artículo 32°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, sin que se haya determinado un menor Impuesto a la Renta.

La afirmación antes mencionada se corrobora por el hecho que estos supuestos se encuentren en numerales distintos de la norma reglamentaria

4. En lo que concierne a la cuarta consulta, entendemos que la misma busca determinar qué debe entenderse por “monto de operaciones” a que se refiere la Resolución de Superintendencia No 167-2006-SUNAT.

Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

En numeral 3 del artículo 1° de la resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT define por “monto de operaciones” a la suma de los montos numéricos pactados entre las partes, sin distinguir signo positivo o negativo, de los conceptos que se señalan a continuación y que correspondan a las transacciones realizadas entre partes vinculadas (5):

- (i) Los ingresos devengados en el ejercicio.
- (ii) Las adquisiciones de bienes y/o servicios realizadas en el ejercicio.

Agrega dicho numeral que tratándose de transferencia de propiedad a título gratuito, el transferente y el adquirente deberán considerar el importe del costo computable del bien.

Finalmente, señala que para efecto de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se incluirán las transacciones realizadas entre partes vinculadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Ahora bien, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española (6), la segunda acepción del término “transacción” es “trato, convenio o negocio”.

A su vez, Guillermo Cabenellas en su Diccionario Jurídico Elemental (7) define por transacción: i) la concesión que se hace al adversario, a fin de concluir una disputa, causa o conflicto, aún estando cierto de la razón o justicia propia, ii) adopción de un término medio en una negociación; ya sea en el precio o en alguna otra circunstancia, iii) ajuste, convenio, iv) negocio y v) operación mercantil.

De acuerdo con las definiciones citadas, para efecto de determinar el “monto de operaciones” a que se refiere la Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT, deben considerarse los ingresos y las adquisiciones de bienes y/o servicios que se originen en una relación entre partes vinculadas.

En ese sentido, atendiendo a los alcances del término “transacción”, los sueldos de las accionistas que trabajan en un empresa se encuentran comprendidos en “el monto de operaciones” a que se refiere la

Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT si es que provienen de una relación laboral entre partes vinculadas (5) . Si no existiera vinculación, el importe no estaría comprendido dentro de dicho monto. Ahora bien, toda vez que la diferencia de cambio no es un efecto directo de la relación entre partes vinculadas sino de un factor externo a dicha relación como es la devaluación o apreciación de la moneda (8), el importe de dicha diferencia no debe computarse para establecer el “monto de operaciones”.

CONCLUSIONES:

1. Para que los contribuyentes domiciliados en el país estén en la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa, bastará que se encuentren en uno de los supuestos del artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT.
2. El TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento han regulado consideraciones generales a ser observadas por los contribuyentes que aplican las reglas de precios de transferencia, mediante la utilización de los métodos distintos a los tradicionales, para los ajustes correspondientes.
3. El ajuste previsto en las normas de precios de transferencia será de aplicación cuando la valorización convenida hubiera determinado un perjuicio fiscal en el país.
Sin embargo, tratándose de los supuestos previstos los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del artículo 32°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el ajuste previsto en las normas de precios de transferencia es aplicable sin que se haya determinado un menos Impuesto a la Renta.
4. Para efecto de determinar el “monto de operaciones” a que se refiere al Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT, deben considerarse los ingresos devengados en el ejercicio y las adquisiciones de bienes y/o servicios realizadas en el ejercicio, que se originen en una relación entre partes vinculadas.

Lima, 03 de setiembre de 2007.

Clara Rossana Urteaga Goldstein
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídica

Impuesto a la Renta: Precios de Transferencia.

(1) Se entiende por “Ley” al TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, según el numeral del artículo 1° de la mencionada Resolución de Superintendencia.

(2) Según lo dispuesto en el artículo de la mencionada Resolución.

(3) Cabe recordar que el inciso h) del artículo 32°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobados por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley.

(4) La OCDE establece como principio rector para la determinación de los precios de transferencia de operaciones entre empresas asociadas el precio normal de mercado (también denominado “principio arm’s length” o “principio de plena concurrencia”). Definiendo a éste como el precio que se hubiera acordado en una transacción entre partes independientes llevada a cabo en condiciones iguales o análogas a las de la transacción controlada (En: PABLO CAMPAGNALE, Norberto. El impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Editorial La Ley, Buenos Aires, 2000, pág. 100).

(5) El artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece los supuestos por los que se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas.

(6) [Htt:// www.rae.es/](http://www.rae.es/)

(7) CABANELLAS TORRES Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires – 1982, pág. 315.

(8) DICCIONARIO ECÓNOMICO EMPRESA. Editado Por el Instituto de Investigaciones Empresa & Cambio. Lima 1998. págs. 18 y 95:

Apreciación Monetaria.- Ganancia de Valor de una moneda respecto de otra.

Devaluación.- Pérdida de valor de una moneda frente a otra, decretada por la autoridad monetaria. Constituye una variación del tipo de cambio y se utiliza como mecanismo de protección, para frenar las importaciones y promover las exportaciones.

* * *