

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

El marco teórico del presente estudio está dirigido a desarrollar los antecedentes que apoyan esta investigación así como la descripción de los fundamentos que permiten sustentar la temática del estudio. En el mismo, se abordan concepciones acerca del principio de competencia en materia de precios de transferencias; sobre las sub-dimensiones y unidades de análisis; asimismo, se construyó el cuadro de Matriz de análisis.

Plantea Tamayo y Tamayo (2009, p.148), “el marco teórico amplía la descripción del problema. Integra la teoría con la investigación y sus relaciones mutuas”. A la luz de lo planteado anteriormente, el marco teórico tiene el propósito de dar a la investigación un sistema coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que permitan abordar el problema.

#### **1. Antecedentes de la Investigación**

A fin de tener un conocimiento más profundo sobre el problema objeto de análisis se revisaron investigaciones previas, las cuales servirán como antecedentes a la presente, por la relación con la categoría de estudio planteada. Afirma, Tamayo y Tamayo (2009, p.149), que estos son “todo

hecho anterior a la formulación del problema que sirve para aclarar, juzgar e interpretar el problema planteado, constituye los antecedentes del problema”. Es así como los antecedentes presentados a continuación, aportan los recursos necesarios para el completo desarrollo del presente trabajo de investigación.

De esta manera, se encuentra el estudio desarrollado por Fuentes (2013), titulado “Propuesta de padrón de Contribuyentes Importadores Exportadores de Mercancías para la Aplicación del Sexto Método de los Precios de Transferencia”, realizado en la Universidad Galileo de Guatemala, para optar al grado de Doctor en Tributación.

La presente investigación constituye un tema novedoso, porque en Guatemala aun no ha sido abordado de manera teórico práctico, sus unidades de precios de transferencia se encuentran en proceso de formación en la fase de capacitaciones e investigación, pues solo se incluyó en la reforma tributaria del año 2012, en comparación de países como Argentina, Ecuador, Uruguay en donde se aplica este método.

El sustentante de,ostro un bune uso del método científico desde la recolección de información, la comprobación de variables expuestas en su hipótesis de trabajo y buena exposición en la conceptualización y generalización de su informe final. Asimismo, un análisis adecuado de la información recaba en el Ministerio de Economía y en la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, y en las Administraciones Tributarias de Argentina, Ecuador y Uruguay.

El investigador entrevistó a funcionarios de la Gerencia de la ventanilla única para las exportaciones (VUPE), dependencia del Ministerio de Economía, de la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala, así como funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP de Argentina, de la Dirección General Impositiva de Uruguay (DGI), y de la Unidad de Precios de Transferencia de Servicios de Rentas Internas de Ecuador (SRI).

Aspectos que permitió realizar análisis comparativo con éstos países Latinoamericanos que tienen un padrón unificado de contribuyentes importadores, exportadores de mercancías y que su existencia es de utilidad para la consulta de datos e información para la revisión de los Métodos de los Precios de Transferencia y la aplicación del Principio de Libre Competencia.

La consulta en fuentes primarias le permitió cumplir con los objetivos de la investigación dentro de los cuales se encuentra la propuesta de creación de un Padrón Unificado de Contribuyentes Importadores y Exportadores de Mercancías a nivel interinstitucional (SAT-MINECO) para la aplicación de la metodología de la fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, derivado de la vigencia del Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, y para ello presenta requisitos y criterios técnicos para su implementación.

Asimismo, el estudio realizado por Fuentes (2013), aporta valiosamente postulados acerca de la metodología de cálculo de precios de transferencia

los cuales son utilizados en las legislaciones comparadas, así como también describe de manera detallada la determinación del valor razonable según el principio de competencia en lo que respecta al elemento en cuestión que servirán de apoyo para este trabajo. Igualmente contribuyo en el desarrollo del objetivo referido el marco legal del principio de competencia.

En tal sentido, López (2011), desarrolló una investigación la cual se denomina “La planificación tributaria en materia de precios de transferencia, para las empresas vinculadas en Venezuela”, llevada a cabo en la Universidad Rafael Beloso Chacín para optar al grado de Magister en Gerencia Tributaria. A través de aspectos relevantes del régimen de precios de transferencia, los deberes formales los cuales son llevados en estas áreas, de igual forma, los procedimientos de determinación declaración y pago de transferencias entre las empresas vinculadas en Venezuela y por ultimo formular estrategias de Planificación Tributaria en materia de precios de transferencia.

El propósito de dicha investigación fue analizar la planificación tributaria en materia de precios de transferencia, para las empresas vinculadas en Venezuela. Sustentándose teóricamente por Parra (2006), Revilla y León (2005), Sánchez (2001), Moya (2006), Rivas (2000), Brennan y Buchanan (2000), Coronado y Vergara (2000) entre otros. La investigación fue documental, descriptiva con un diseño bibliográfico, para la recolección de datos se utilizo el método del análisis de contenido de los documentos siendo

esta una investigación jurídico teórica-documental, la cual se va por la rama de la dogmática jurídica.

Como resultado se obtuvo que los precios de transferencia llevado a cabo en empresas vinculadas en Venezuela requieren de una mejor aplicación tanto de los aspectos relevantes como de los deberes formales, lo que conllevaría a que el procedimiento de Declaración y Pago se desarrolle de acuerdo con lo establecido en los artículos 111 y siguientes de la Ley de ISLR (2007).

Además, que la planificación tributaria para las empresas que utilizan los precios de transferencias le permita reducir al máximo su carga tributaria, aprovechando las estructuras fiscales más económicas pero eligiendo la mejor alternativa posible que le permita la legislación de los respectivos países y como conclusión se obtuvo que el control sobre los precios de transferencia ha sido en los últimos diez años, uno de los temas centrales de las discusiones entre administraciones tributarias y empresas multinacionales.

El aporte viene dado por su contribución a las bases teóricas, sobre todo en lo referente a las empresas vinculadas en Venezuela, así como los aspectos de importancia que establece la legislación en relación al control de los precios de transferencia, además guardan coincidencia con los indicadores referidos a las características de las operaciones, las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

También se encuentra el estudio llevado a cabo por Naveda (2010), denominado “Gerencia Estratégica de los Precios de Transferencia como Control Fiscal en Venezuela” en la Universidad Dr. Rafael Bellosó Chacín, para optar al grado de Doctora en Ciencias Gerenciales, se traza como objetivo, analizar la gerencia estratégica de los precios de transferencia como control fiscal en Venezuela.

El estudio está fundamentado por varios autores expertos en la materia tributaria, entre ellos: D`Arrigo (2003), Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (1995), Bettinger (2005), Asovedefi (2006), Pittaluga (1998), SENIAT (2002); y legalmente, se sustentó en la Carta Magna (1999), el Código Orgánico Tributario (2001); Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007), y el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2003).

Este trabajo utiliza la metodología, de una investigación documental-descriptiva, el diseño es no experimental-bibliográfico. Por otra parte, posee una población mixta, por la parte cualitativa, se analizan los textos y documentos escritos con anterioridad a la investigación; y la cuantitativa, está conformada por 08 sujetos que laboran en el SENIAT. Como técnica de recolección de datos, se utilizó la observación directa mediante una entrevista con preguntas dicotómicas abiertas.

En cuanto a los resultados, el uso de los métodos de precios de transferencia, establecidos por la Ley, permite corregir los desvíos que los ingresos, costos y deducciones tributarias puedan sufrir si se utilizan los

precios pactados en las operaciones de compra y venta entre partes vinculadas en el extranjero.

De esa forma, la investigación concluyó en que a fin de educar al contribuyente en lo que respecta al régimen de precio de transferencia, la administración tributaria de Venezuela, no realiza suficientes foros y conferencias que instruyan al contribuyente en materia de precio de transferencia, sin embargo cabe destacar que las conferencias realizadas han sido en su mayoría en el Distrito Capital, quedando de esta forma aislada la educación para el resto del país.

Por ello, Naveda (2010), exhorta a la Administración Tributaria, realizar tres veces al año procesos de fiscalización, utilizando a funcionarios expertos, calificados en la materia, con el objeto de evaluar el cumplimiento de los deberes formales en materia de precios de transferencia.

El trabajo de Naveda (2010), es de gran utilidad para esta investigación, ya que explica de manera detallada cual es el funcionamiento del principio de competencia así como también los métodos de cálculo, deberes formales, y sanciones pertinentes a la materia, poniendo en evidencia que la autora de esta materia aborda de manera precisa pero muy concisa, el tema tratado, ayudando con el segundo objetivo específico del presente estudio el cual está referido analizar los criterios de Comparabilidad en materia de precios de transferencia aplicados en Venezuela y Perú.

Fula (2010), realizó un trabajo titulado “La subcapitalización y los precios de transferencia en el régimen tributario venezolano”, en la Universidad Dr.

Rafael Belloso Chacín, para optar al grado de Magister en Gerencia Tributaria, se dirigió a analizar la subcapitalización y los precios de transferencia en el régimen tributario venezolano. Se analizaron leyes, códigos y convenios internacionales, analizados con la analogía y síntesis. El tipo de investigación fue descriptiva, jurídica y documental; con diseño documental.

Los resultados indicaron la existencia de disposiciones sobre subcapitalización y precios de transferencia, establecidas por la Organización para la Cooperación, al igual que el Desarrollo Económico (OCDE) para regir las operaciones internacionales. Los resultados indicaron que las reglas de subcapitalización y precios de transferencia en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007), mantienen correspondencia con el Modelo de la OCDE (2005). Se evidenció que se utilizan métodos objetivos para la estimación tanto de la subcapitalización como para los precios de transferencia.

Se afirma que la subcapitalización como mecanismo de deducción tributaria, es abordada por la LISLR (2007), la cual introdujo reglas en lo relativo al monto deducible en concepto de intereses por las operaciones con partes vinculadas individualmente consideradas. Se afirma que el mecanismo de imputación permite que el país de residencia acepte acreditar los impuestos pagados en el país de la fuente, limitado a un monto máximo.

Fula (2010), señala que existen consecuencias jurídicas tributarias de la subcapitalización y los precios de transferencia en el régimen tributario venezolano, las cuales se vinculan con las sanciones a los ilícitos tributarios. Además recomienda aperturar charlas y foros que permitan ampliar el

conocimiento en cuanto a la concordancia que deben tener las normas internas con las establecidas internacionalmente para fomentar la armonización.

El trabajo realizado por Fula (2010), aporta criterios teóricos en materia de la relación jurídico tributaria entre el administrador y el administrado, al igual que la subcapitalización en materia de precios de transferencia criterio que está inmerso en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, vinculado con el principio de libre competencia, contribuyendo a la sustentación del tercer objetivo específico, direccionado a examinar la determinación del valor razonable según el principio de competencia en el cálculo de precios de transferencia en Venezuela y Perú.

En el mismo orden de ideas, Zambrano (2010) realizó una investigación titulada “El principio de neutralidad fiscal para evitar la doble tributación internacional” en la Universidad Rafael Beloso Chacin para optar al grado de Magister en Gerencia Tributaria. El estudio se dirigió a analizar el principio de neutralidad fiscal para evitar la doble tributación internacional. El tipo de estudio fue jurídico documental, con diseño documental bibliográfico. Se analizaron fuentes documentales, utilizando como instrumento la ficha de contenido y bibliográfica, cuya información fue interpretada con análisis documental.

Los resultados indicaron que el objeto del principio de neutralidad fiscal, se centra en simplificar las asignaciones de las cargas tributarias, existiendo la neutralidad económica, de exportación de capitales, y de importación de

capitales; considerándose la forma jurídica de la empresa, la dimensión empresarial y la actividad desarrollada. Tanto el establecimiento permanente como la potestad tributaria determinan la aplicación territorial del principio de neutralidad fiscal.

Se afirma que la cuantía de la exención, puede producir diferentes efectos sobre la neutralidad de los sistemas fiscales, sin causar efecto sobre el mercado. Se determinó la existencia de medidas unilaterales, convenios internacionales y la armonización como elementos que pueden contribuir con la neutralidad fiscal, especialmente los tratados y convenios para evitar la doble tributación internacional. Se resalta la necesidad de consagrar la no discriminación en el tratamiento tributario, expresada en los modelos de convenio internacional. Se concluye que el principio de neutralidad fiscal debe ser considerado como un aspecto esencial dentro del sistema tributario internacional.

En lo concerniente a este antecedente, sirvió de apoyo a la presente investigación a través de las definiciones hechas por diversos autores sobre doble tributación internacional, lo cual corresponde a la sub-categoría criterios de Comparabilidad en materia de precios de transferencia aplicados en Venezuela, además que ayudó a las unidades de análisis del segundo objetivo.

La investigación de Méndez (2009), titulada “Los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia en la legislación Venezolana”, presentada para

optar al grado de Magister en Gerencia Tributaria, en la Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín, estuvo dirigida a analizar los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia en la legislación Venezolana. Dentro de las bases teóricas se lograron establecer los criterios de diversos autores, entre los que destacan González (2006), Gómez (2005), Rubio (2002), Lata pi (2007), Godoy (2006), Cerdón (2008), entre otros.

Así mismo se utilizaron como bases legales del estudio: La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el Código Orgánico Tributario (2001), la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007) y su Reglamento (2003), el Código Fiscal de la Federación Mexicana (1995), Las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). El tipo de investigación fue documental, con un diseño no experimental bibliográfico, como técnica para recolectar la información fue utilizada la observación directa, el fichaje, el sistema folder y la computadora.

Para facilitar la interpretación de la información se consideró el análisis documental, llevándose a cabo de este modo el análisis e interpretación de los resultados. Se concluye los acuerdos anticipados sobre precios de Transferencia deberían establecerse en la legislación Venezolana como verdaderas transacciones tributarias, donde la Administración Tributaria y los contribuyentes, tomando en cuenta que es un procedimiento tanto complejo como costoso para ambas partes, donde se revela mucha información confidencial.

Cabe señalar, que deberían realizar mayores esfuerzos por concluir exitosamente con la suscripción del acuerdo, como por ejemplo las reuniones

preliminares que están ausentes en la legislación Venezolana, pero que han dado resultados positivos en otros países, en caso de no llegar a un acuerdo, estudiar la posibilidad de aplicar otra alternativa de solución de conflictos como el arbitraje tributario por vía Administrativa.

En lo que respecta a la categoría de más fuerza en esta investigación, la libre concurrencia, brinda un aporte importante, ya que describe como opera este principio y lo hace muy detalladamente, también da contribución desde el punto de vista de los métodos de precios de transferencia y su utilización, además de proporcionar conocimiento metodológico por ser un trabajo documental al igual que este, cabe agregar que el estudio contribuyo de igual forma para la estructura del último objetivo específico referido, a la aplicación del principio de competencia en materia de precios de transferencia entre Venezuela y Perú.

Por último, Morris (2009), realizó un estudio que lleva por título, “Determinación del ajuste fiscal en materia de precios de transferencia en Venezuela” en la Universidad Rafael Beloso Chacin para optar al grado de Magister en Gerencia Tributaria. El mencionado estudio se dirigió a la determinación del ajuste fiscal en materia de precios de transferencia en Venezuela. El tipo de estudio fue documental, jurídico y descriptivo, con aplicación del diseño documental bibliográfico. Se analizaron fuentes documentales, utilizando fichas en la recolección de datos, los cuales fueron analizados con la hermenéutica jurídica.

Los resultados indicaron la existencia de una normativa interna en Venezuela, específicamente dispuesta en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007), en los artículos 114 al 142, donde se incluyen disposiciones vinculadas con las operaciones comerciales en Venezuela, quedando obligados los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas a efectos tributarios.

Igualmente se señalan los lineamientos incluidos en las Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los cuales son comúnmente aceptados internacionalmente, tanto por las empresas como por la Administración Tributaria. Respecto a la facultad de determinación de la Administración Tributaria se indica que la misma cuenta con amplias facultades establecidas en el Código Orgánico Tributario (2001) artículos 93-94, 102, 108 y 169, tanto para las valoraciones, estimación de ajustes y determinación.

Se realizó un examen de los acuerdos anticipados indicándose que implican un convenio suscrito con anterioridad a la realización de determinadas transacciones entre empresas vinculadas, los cuales pueden ser valorados por la Administración Tributaria. Se analizó el método de precio comparable no controlado en Venezuela, indicando la importancia del grado de comparabilidad real para establecer el producto y precio comparable.

En relación a este antecedente, sirvió de aporte a la presente investigación a través del conocimiento de cómo se desarrolla el marco teórico de la investigación; de igual forma, ayudó a conocer cómo se

desarrolla la definición conceptual y operacional en las investigación en materia de precios de transferencia, con el fin de realizar la de este estudio.

## **2. Bases teóricas**

A continuación se presenta la visión de diversos autores que hacen referencia al Principio de Competencia en materia de Precios de Transferencia, para obtener una amplia formulación teórica de los diferentes elementos constitutivos de la categoría investigada.

Definen Finol y Camacho (2008, p.41) que “las bases teóricas constituyen el punto focal de la investigación en el sentido de que proveen al sujeto de las herramientas teóricas que servirán como: Medio de referencia teórica, que sustenta las categorías, sub-categorías, unidades de análisis”.

De lo anterior, las bases teóricas de la investigación son las que proporcionan las herramientas necesarias para el completo desarrollo del trabajo y para poder fijar posición en cuanto al tema objeto de estudio, es decir, son el corazón del trabajo de indagación debido a que a partir de ellas se construye el análisis de los resultados de la misma ya que es de allí de donde provienen los mismos.

### **2.1. Precios de Transferencia**

Es un mecanismo de control fiscal que persigue evitar el manejo artificial de los precios o contraprestaciones utilizadas en la transferencia de

bienes y servicios entre partes vinculadas, que lesionen los ingresos fiscales de las jurisdicciones involucradas, causen doble imposición y propicien litigios con las administraciones fiscales.

Rubio (2004, p.40), en la publicación del SENIAT, en materia de precios de transferencia afirma que:

Quando las empresas independientes negocian entre sí, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transmitidos y de los servicios prestados y las condiciones de la transmisión o de la prestación) vienen determinadas normalmente por las fuerzas de mercado.

En razón de lo anteriormente planteado, el principio de plena concurrencia o también llamado Arm's-Length, es el principio rector de los precios de transferencia, ya que busca determinar el valor de las operaciones de transferencia de bienes y servicios a valor de mercado, mediante la aplicación de los métodos de cálculo adoptados según el Modelo OCDE, a fin de evitar la doble imposición al mismo tiempo que la evasión fiscal ya que pueden afectar la imposición de rentas perjudicando, no solo a las administraciones tributarias sino también a las empresas involucradas en dichas operaciones.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) define este concepto de manera más general, como los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles o intangibles o presta servicios a empresas vinculadas.

Ramírez (2006, p. 30) considera, los precios de transferencia desde dos puntos de vista; desde el punto de vista económico:

“Los precios de transferencia representan el monto cobrado por un segmento a otro segmento de la misma organización por un producto, un servicio o un derecho, que el primero provee al segundo segmento”. Y desde el punto de vista fiscal, cita lo siguiente: “los precios de transferencia, representan los lineamientos internacionales aplicados por las autoridades tributarias de los países, a objeto de proteger la base gravable de las operaciones efectuadas entre empresas multinacionales dentro de sus respectivas jurisdicciones territoriales”.

González (2004), expone los principios para evitar el manejo artificial de los precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión a un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho o bien el doble o múltiple imposición para el grupo multinacional. Aunado a esto Ramírez (2006), define los precios de transferencia desde dos puntos de vista:

Económico-financiero, el cual no es otro que los valores a los cuales, históricamente, han sido transferido los bienes, servicios o derechos entre los grupos económicos integrados; su aspecto fiscal, aspecto este que genera, si se quiere el detonante por el cual el tema de los Precios de Transferencia, ha tenido una gran resonancia y relevancia en el mundo de los negocios.

Señalando además, que el fenómeno de la globalización e integración de las economías empresariales, ha dado origen, entre otras cosas, a un crecimiento importante en la inversión extranjera directa, un incremento significativo en los flujos del comercio internacional entre empresas de un mismo grupo multinacional; igualmente se ha logrado una reducción de las barreras arancelarias y no arancelarias.

En referencia a lo expuesto anteriormente, se comenta que el precio de transferencia es el pagado por las mercancías y servicios de una unidad económica a otra, suponiendo que las dos unidades están en distintos países pero pertenecen a la misma empresa multinacional y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre unidades no vinculadas.

## **2.2. Principio de Competencia**

El principio de competencia, se encuentra definido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en su artículo 137, cuando dispone: esta Constitución y la ley definen las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen.

Se entiende como la aptitud legal de los órganos del Estado, es decir, el conjunto de facultades, de poderes y de atribuciones que le han sido legalmente asignadas para actuar en sus relaciones con los otros órganos del Estado y con los particulares. Concede una facultad, pero establece una obligación y un límite dentro del cual puede actuar el órgano.

Por su parte, García y Girón (2012), afirman el principio de competencia o de distribución de materias. Este principio, que opera como regla complementaria del principio de jerarquía normativa, implica la atribución a un órgano o ente concreto de la potestad de regular determinadas materias o de dictar cierto tipo de normas con exclusión de los demás, para lo cual la Constitución establece ordenamientos o sistemas jurídicos autónomos que se corresponden usualmente con la atribución de autonomía establecidas en

organizaciones, aunque también se referencia al ejercicio de una función determinada.

Para los mencionados autores, este principio de competencia explica la coexistencia de subsistemas jurídicos autónomos de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales, engarzados con el general y entre sí por medio del principio de competencia.

El principio de competencia en sus distintas vertientes explica que en un mismo nivel jerárquico (por ejemplo, el de la ley) existan diversas categorías de normas (leyes del Estado, leyes autonómicas) y también actúa en el juego entre ordenamientos, así el principio de competencia actúa entre el Derecho interno, por una parte, por otra parte entre el Derecho del Estado y el Derecho de cada una de las Comunidades Autónomas.

En este sentido, el Principio de competencia, es la aptitud que tienen los órganos del Estado para dictar normas jurídicas dentro de cierto ámbito territorial, en relación a determinadas materias o asuntos, y sobre determinada población. Como es sabido por los conocedores de la materia el principio de libre competencia es el regulador primordial, está consagrado en el artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE, el cual expresa lo siguiente:

Cuando se establezcan o impongan condiciones entre...dos empresas [vinculadas] en sus relaciones comerciales o financieras que difieran de las que se habrían estipulado entre empresas independientes, entonces las utilidades que, a no ser por esas condiciones, hubieran resultado para una de las empresas, pero que por razón de tales condiciones no han resultado, se podrán incluir en las utilidades de esa empresa y sometidas a imposición.

Según la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (2004, p.18), es definido como principio de independencia y señala que “tiene por objeto evitar que, debido a las condiciones especiales que existen dentro de un grupo multinacional, se pueda establecer condiciones económicas especiales que difieren de aquellas que se hubiese establecido de haber actuado los miembros del grupo como empresas actuando en el mercado libre”.

El Principio de Competencia tiene por objeto evitar que, debido a las condiciones especiales que existen dentro de un grupo multinacional, se pueda establecer condiciones económicas especiales que difieran de aquellas que se hubiese establecido de haber actuado los miembros del grupo como empresas independientes en el mercado libre. Por su parte, el principio de competencia, es aquel principio en virtud del cual la potestad de dictar normas sobre determinadas materias corresponde en exclusiva a ciertas instancias o entidades, cuyo ámbito competencial no puede ser invadido por otras.

### **2.3. Marco Jurídico del Principio de competencia en Venezuela**

#### **2.3.1. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela/ Principios Constitucionales Tributarios.**

La base constitucional de los Tributos en Venezuela según Hernández (2006) está contemplada en los artículos 133 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999) que consagra el deber de pagar impuestos de la siguiente forma: Toda persona tiene el deber de coadyuvar a

los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.

De igual forma el Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) consagra el principio de justicia tributaria; en el entendido que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Se tiene igualmente entre la base constitucional de los tributos; el principio de la legalidad tributaria por el cual no podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio; de conformidad con el Artículo 317 de la Constitución (1999).

Por otra parte, explica Moya (2006) que el impuesto sobre la renta es competencia del Poder Nacional y su principio constitucional o de reserva legal se encuentra consagrado en la Constitución de la República (1999) en su artículo 156, numeral 12, el cual establece que la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, es de competencia del Poder Nacional. De esta forma los artículos de la Constitución anteriormente establecen claramente los parámetros de los principios tributarios a aplicarse en el país, a través del Poder Legislativo y del poder Ejecutivo Nacional.

### **2.3.2. Código Orgánico Tributario (2014) / Elementos de la obligación tributaria / Valoración de operaciones ejecutadas entre partes vinculadas / Sanciones**

Según Hernández (2006) con basamento a las normas y principios consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), anteriormente explicados; es que se promulgó el Código Orgánico Tributario (2001); con posterior reforma en el 2014, el cual constituye una pieza fundamental dentro del sistema, derivándose de él, los principios generales dirigidos a los distintos a los distintos tributos nacionales, estatales y municipales, regidos directa o indirectamente por sus disposiciones, en desarrollo a los preceptos establecidos en la Constitución (1999).

Por lo cual en primer lugar se recoge en su artículo 1 al ámbito espacial o territorial en que son aplicables las normas tributarias y las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos. Según explica Moya (2006) en el ámbito espacial o territorial del impuesto sobre la renta se aplica a los enriquecimientos provenientes de economías o bienes situados en el país. Los enriquecimientos provenientes de economías o bienes situados fuera del país, así mismo son gravados, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana o este domiciliado en el país.

Igualmente en el Artículo 3 ejusdem, contiene el principio de la legalidad en materia tributaria, ya consagrado en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), delegando a las leyes especiales tributarias la sujeción a las normas generales consagradas en el

Código Orgánico Tributario (2014), tales como las referidas a la obligación tributaria, el sujeto pasivo, el hecho imponible, exenciones y exoneraciones.

Por otra parte, en relación con los precios de transferencia el Código Orgánico Tributario (2014) lo regula en varios aspectos: En primer lugar, en su sección decima segunda, del artículo 230 al 239 regula los acuerdos anticipados sobre los precios de transferencia; que con fundamento con el artículo 131 ejusdem corresponde entre las facultades y atribuciones de la Administración Tributaria la aprobación de estos acuerdos.

Por lo cual el artículo 230 establece, que los contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán someter a la Administración Tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas, con carácter previo a la realización de las mismas.

La propuesta deberá referirse a la valoración de una o más transacciones individualmente consideradas, con la demostración de que las mismas se realizarán a los precios o montos que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. También podrán formular las propuestas a que se refiere el encabezamiento de este artículo, las personas naturales, jurídicas o entidades no residentes o no domiciliadas en territorio venezolano, que proyectaren operar en el mismo a través de establecimiento permanente o de entidades con las que se hallaren vinculadas.

En segundo lugar, establece el Código Orgánico Tributario (2014), las sanciones relacionadas con los precios de transferencia por ilícitos formales

que tienen que ver tanto con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria, así como las relacionadas con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria, todo con fundamento con los artículos 104 y 105 ejusdem.

### **2.3.3. Ley de Impuesto sobre la Renta / Principio de Renta Mundial / Principio de plena competencia**

La ley de Impuesto Sobre La Renta (2014), se considera actualmente uno de los tributos más importantes para el Estado, toda vez que a través de su recaudación se obtienen ingresos fundamentales para el desarrollo económico del país, es por ello que sobre la base de los principios constitucionales anteriormente explicados, el Artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2014), establece que salvo disposición en contrario, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él.

Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en Venezuela.

Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el

país, tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

El referido artículo señala la materia gravable y el ámbito de aplicación de esta Ley, toda vez que se refiere a la imposición de los enriquecimientos anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie por el contribuyente, entendiéndose como enriquecimientos en especie, conforme a la norma adjetiva, los constituidos por bienes distintos al dinero. Igualmente el artículo in comento incorpora el Principio de Renta Mundial, también denominado del domicilio o de la residencia, por el cual se consideran gravables en el país, todas las rentas percibidas por el sujeto cualquiera que sea su fuente, territoriales y extraterritoriales.

Cuando el legislador en el artículo 1 dispone la aplicación del Principio de Renta Mundial, automáticamente quedan suspendidas las potestades tributarias del Estado a los criterios de vinculación subjetiva, tales como el domicilio, la nacionalidad y la residencia que permiten establecer un nexo o conexión sustancial entre el Estado y la persona, con la finalidad de gravar la totalidad de las rentas obtenidas por este, sea de fuente nacional o extranjera.

Igualmente el principio de territorialidad, es consagrado, en el coexisten la teoría de la fuente productora y la teoría de la fuente pagadora. La primera referente a la imposición de todo enriquecimiento obtenido en el territorio nacional y la segunda, al territorio en virtud del cual surge la disponibilidad jurídica o económica del contribuyente.

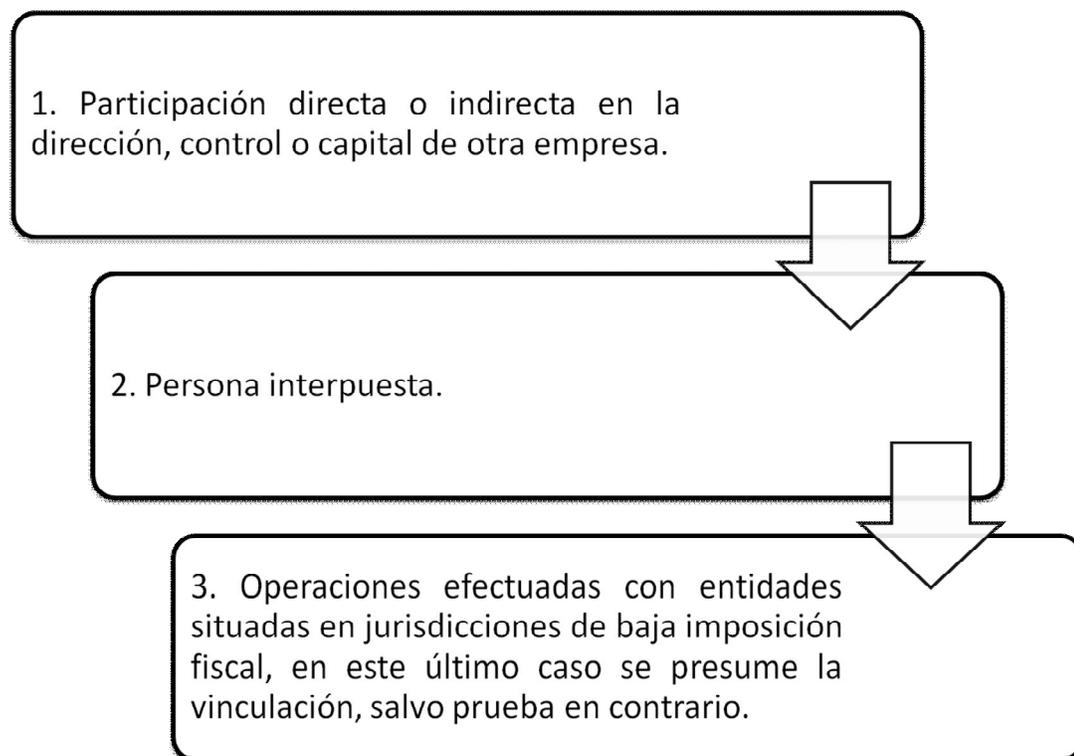
En relación con los precios de transferencia y el principio de competencia la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), los regula en el capítulo tercero de la misma que comprende los artículos 111 al 119; y en el cual se contempla el tratamiento fiscal de las operaciones de financiamiento realizadas entre partes vinculadas.

Las operaciones de los contribuyentes con partes vinculadas, son aquellas transacciones mercantiles realizadas entre partes relacionadas, representada por compañías filiales, subsidiarias, matrices, sucursales, establecimientos permanentes y aquellas relaciones comerciales no vinculadas al marco jurídico, pero si en el marco netamente económico.

En tal sentido, dispone la Ley del Impuesto Sobre La Renta (2014), que los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, a efectos tributarios, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizados con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para ello, y con fundamento con el artículo 116 ejusdem, se efectuara aplicando la metodología prevista en el capítulo tercero antes mencionado.

Las operaciones entre empresas vinculadas ocurren cuando en alguna forma tienen relación entre ellas. En tal sentido, se consideran en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), en los artículos 117 al 119 los siguientes supuestos para la determinación de la vinculación:

**Figura 1**  
**Determinación de la vinculación**



**Fuente:** Ley de Impuesto sobre la Renta (2014) Versión Johnson (2014).

Se entenderá como transacción no vinculada aquella que es efectuada entre partes independientes. Sin embargo una transacción no vinculada es comparable a una transacción vinculada si ninguna de las diferencias, si es que existen, entre las transacciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas transacciones comparadas afectarán materialmente al precio o al margen en el mercado libre.

Cabe señalar, que pueden efectuarse ajustes razonablemente exactos para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias. La Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014), define que la transacción no vinculada

podría ser comparable, siempre y cuando no existan diferencias, esto se refiere a la característica del elemento a utilizar como parte comparable. En caso de existir diferencias no se puede utilizar como comparable. Al menos que estas diferencias no sean materiales o siempre y cuando se puedan realizar ajustes económicos o contables para llevarlo a la similitud de la parte examinada.

En este capítulo relativo a los precios de transferencia se adoptó el "Principio Arm's Length", "Principio de Plena competencia o concurrencia" o "Principio del operador independiente" para transacciones entre compañías relacionadas o vinculadas; así lo refiere el artículo 118 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014).

Al establecer que cuando las condiciones que se aceptan o impongan entre partes vinculadas en sus relaciones comerciales o financieras difieran de las que serían acordadas por partes independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las partes de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, serán incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

#### **2.3.4. Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta / Providencias Administrativas**

Con relación a los precios de transferencia el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003) en su artículo 179, señala que la Administración

Tributaria dictará las providencias administrativas que sean necesarias para la interpretación y aplicación de las normas sobre precios de transferencia previstas en el Capítulo III del Título VII de la Ley.

Por ejemplo, Providencia No.0090 publicada en la Gaceta Oficial No. 39.577 de fecha 20/12/2010, mediante la cual se establece el procedimiento para el cálculo y uso del rango o intervalo de libre concurrencia, en materia de precios y transferencia que en ella se especifica.

### **2.3.5. La Ley de Promoción y Protección de Inversiones, dictada mediante Decreto N° 356 de 3 de octubre de 1999 (Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.390 del 22 de octubre de 1999)**

Tiene por objeto básicamente proveer tanto a las inversiones como a los inversionistas, nacionales y extranjeros, de un marco jurídico estable y previsible, en el cual puedan desenvolverse en un ambiente de seguridad, mediante la regulación de la actuación del Estado frente a tales inversiones e inversionistas

Se precisa en la propia Ley, sin embargo, que Venezuela puede celebrar tratados o acuerdos que pueden contener disposiciones que ofrezcan una protección más amplia a las inversiones que la prevista en la Ley, así como mecanismos de promoción de inversiones distintos a los en ella consagrados.

En tal sentido el artículo 12 de la ley garantiza a las inversiones internacionales y en su caso, los inversionistas internacionales, el derecho, previo cumplimiento de la normativa interna, al pago de los tributos a los que

hubiere lugar, a la transferencia de todos los pagos relacionados con las inversiones, tales como el capital inicial, al igual que las sumas adicionales necesarias para el mantenimiento, ampliación o desarrollo de la inversión; los beneficios, utilidades, rentas, intereses, dividendos; los fondos necesarios para el servicio y pago de los créditos internacionales vinculados a una inversión.

De igual forma las regalías y otros pagos relativos al valor y la remuneración de los derechos de propiedad intelectual; las indemnizaciones en caso de expropiaciones; el producto de la venta o liquidación, total o parcial, de una inversión y los pagos resultantes de la solución de controversias. El mismo artículo garantiza que dichas transferencias se deben efectuar sin demora, en moneda convertible, al tipo de cambio vigente el día de la transferencia de conformidad con las reglamentaciones de cambio en vigor para ese momento.

En estos casos, según explica Brewer (1999), a medida que imponga la limitación debe evitar todo daño innecesario a los intereses económicos, comerciales o financieros de las inversiones internacionales y de los inversionistas internacionales; debe ser liberada en la medida en que se corrija la situación extraordinaria que le hubiere dado origen y en consecuencia, disminuyan o se eliminen los graves trastornos de la balanza de pagos o de las reservas monetarias del país, o la amenaza de tales trastornos, según sea el caso.

## **2.4. Marco Legal del Principio de Competencia en Perú**

### **2.4.1. Constitución Política de Perú (1993) / Potestad Tributaria / Principios Tributarios.**

El Artículo 74 de la Constitución Política del Perú (1993) establece en principio la Potestad Tributaria del Estado, en los siguientes términos:

Artículo 74°. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Se observa en primer término el establecimiento de la Potestad Tributaria, llamada por algunos, Poder Tributario, es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución. De igual forma, señala expresamente sólo cuatro Principios del Derecho Tributario, que es lo mismo que decir los cuatro Límites que debe respetar quien ejerce potestad

tributaria: a) Reserva de Ley, b) Igualdad, c) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona, d) No Confiscatoriedad.

#### **2.4.2. Código Tributario Peruano (2013) / Fiscalización de los Precios de Transferencia / Infracciones**

El presente Código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario del Perú, tal como refiere la Norma 1 del Código (2013), la establece el contenido del mismo. El Principio de Legalidad es decir aquel por el se reserva a la Ley la creación, modificación y supresión de tributos, así como la concesión de exoneraciones y otros beneficios tributarios están contenidos en la Norma IV de la siguiente manera:

Norma IV: Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10º;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

En relación con el ámbito de aplicación, el Código Tributario del Perú (2013), dispone en la norma XI cuales son las personas sometidas a las mismas y demás normas tributarias

Norma XI: Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios.

También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él.

En relación con los precios de transferencia; el Código Tributario de Perú (2013), establece en primer término la fiscalización de la Administración Tributaria al consagrar en el Artículo 62 numeral 18 la posibilidad de la misma de requerir informes a los obligados en relación a la sustentación de reparos hallados como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

En virtud de esta facultad la Administración Tributaria tiene la reserva de la información recabada en materia de precios de transferencia y la obligación de mantenerla en absoluta reserva; con fundamento a lo establecido en los artículos 85 del Código Tributario (2013) en concordancia con el artículo 87 numeral 12 ejusdem.

Por otra parte, el Código Tributario de Perú (2013), señala las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones o bien, no exhibir o no presentar el Estudio Técnico que respalde el cálculo de precios de transferencia conforme a ley. Así como el procedimiento para apelar las declaratorias de las mismas.

De esta manera el Código Tributario del Perú (2013), pretende tres fines: la aplicación de las leyes según criterios uniformes, que la acción uniformadora que la codificación introduce perdure, y que exista una mayor seguridad en la recaudación y menor sensación de carga que de la misma deriva.

#### **2.4.3. Ley de Impuesto a la Renta del Perú (2007) / Principio de Renta Mundial contribuyentes, partes vinculadas.**

El Impuesto a la Renta grava en Perú según lo establecido en el Artículo 1 de la Ley de Impuesto del Perú lo siguiente: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. b) Las ganancias de capital. c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley. d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes: 1) Las regalías. 2) Los resultados de la enajenación de: (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización. (ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación. 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

En relación con el Principio de Territorialidad que establece la base jurisdiccional del impuesto el Artículo 6 que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

Se consideran domiciliadas en el país según lo dispone el artículo 7 ejusdem las siguientes:

a) Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de derecho común.

b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.

c) Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.

d) Las personas jurídicas constituidas en el país.

e) Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

f) Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley.

g) Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702 (1996), respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.

h) Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades a que se refieren el tercer y cuarto párrafos del artículo 14° de la Ley, constituidas o establecidas en el país.

Por otra parte, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana. En tal sentido igualmente la Ley de Impuesto a la Renta del Perú (2007), acoge el Principio de la Renta Mundial en artículo 9 ejusdem; considerando rentas de fuente peruana las siguientes:

a) Las producidas por predios y los derechos relativos a los mismos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la República.

b) Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.

c) Las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado

económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país. Se incluye dentro del concepto de pagador a la Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un Patrimonio Fideicometido y al fiduciario del Fideicomiso Bancario.

Las rentas pueden originarse, entre otros, por la participación en fondos de cualquier tipo de entidad, por la cesión a terceros de un capital, por operaciones de capitalización o por contratos de seguro de vida o invalidez que no tengan su origen en el trabajo personal.

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

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

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

f) Las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional.

g) Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, cuando son pagadas por un sujeto o entidad domiciliada o constituida en el país.

h) Las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.

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

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

j) La obtenida por asistencia técnica, cuando ésta se utilice económicamente en el país.

Ahora bien, en relación con los precios de Transferencia y el Principio de Competencia el Artículo 32, de la Ley de Impuesto sobre la Renta del Perú (2007) consagra 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. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

El literal c) del referido Artículo 32- A de la Ley de Impuesto sobre la Renta del Perú (2007) establece que se considera partes vinculadas; al disponer 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. Sin embargo dispone que será el reglamento quien señalará los supuestos en que se configura la vinculación.

El literal d) del Artículo en comento establece igualmente aquellos elementos o circunstancias que se deben tomar en cuenta para determinar si las transacciones son comparables; estos elementos o circunstancias deben

reflejar en mayor medida la realidad económica de las transacciones, y entre otros son los siguientes elementos: i) Las características de las operaciones.

ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación. iii) Los términos contractuales. iv) Las circunstancias económicas o de mercado. v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

En opinión de Barrantes (2008) la aplicación del Principio de Libre competencia en el Perú, se ve reflejado en la adopción de las directrices que la OCDE, establece para tal fin, mediante la utilización de una serie de métodos que tienen como fin común el buscar que la operación refleje el Principio de Libre competencia.

La verificación antes señalada se realiza mediante la exigencia a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia a presentar a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), un estudio técnico de las transferencias realizadas con indicación del método empleado que refleje lo que empresas independientes hubiesen obtenido en situaciones comparables. Además de una Declaración Jurada de las operaciones objeto del estudio técnico. Dentro de tal exigencia existen excepciones a dicha obligación como es el caso de aquellos contribuyentes que presenten un debido cumplimiento de las reglas de Precios de Transferencia.

En general la Legislación de Precios de Transferencia en el Perú, refleja en gran medida las directrices presentadas por la OCDE, permitiéndose incluso en razón del inciso H, del artículo 32-A, el uso de manera supletoria para efectos de interpretación los Lineamientos o Guías sobre precios de Transferencia de las OCDE, en tanto dichos lineamientos no se opongan a las disposiciones aprobadas por la legislación tributaria peruana.

También se permite el establecimiento de Acuerdos Anticipados de Valoración (Advanced price agreemented o APA's por sus siglas en inglés), en la cual los contribuyentes pueden acordar previamente los métodos de valoración a emplear; sin embargo, tales acuerdos se ven limitados con la nueva legislación que restringe tales acuerdos para empresas internacionales, eliminando tal opción a las empresas vinculadas locales.

Asimismo, la ley del Impuesto a la Renta de Perú (2007), delimita el ámbito de aplicación de las normas de precio de transferencia, señalando que serán aplicables únicamente cuando la valoración convenida por las partes vinculadas determine, en el país y en ejercicio gravable, un impuesto a la renta inferior al que hubiera correspondido por la aplicación del principio de valor de mercado.

#### **2.4.4. Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta de Perú (1994) / Ámbito de Aplicación, Criterios de Comparabilidad, Estudio Técnico. Convenios de Derecho Civil.**

Todo lo relativo a los precios de transferencia dentro del Reglamento en estudio se encuentra en su Capítulo XIX el cual fue incorporado al

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta mediante el artículo 3° del Decreto Supremo N°190-2005-EF, publicado el 31.12.2005 y vigente desde el 1 de Enero de 2006; y comprende desde el Artículo 108 al 119.

Entre las características más importantes se resaltan, en primer término en su artículo 108 indica los elementos para determinar el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a que se refiere el inciso a) del artículo 32°- A de la Ley de Impuesto a la Renta (2007).

De igual forma desarrolla en su artículo 110 los elementos o circunstancias establecidos en la Ley de Impuesto a la Renta (2007) que deben ser tomados en cuenta como criterios de comparabilidad en materia de precios de transferencia. En el artículo 113 establece el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, a que se refiere el inciso e) del artículo 32°-A de la Ley de Impuesto a la Renta (2007).

Por tanto, señala la documentación e información que podrá respaldar el cálculo de precios de transferencia; así como información que debe contener un estudio técnico de precios de transferencia; todo en concordancia con los artículos 116 y 117 del Reglamento (1994). En último término hace referencia a los acuerdos anticipados de precios de transferencia en su artículo 118; en tal sentido establece en su literal a, las características de estos acuerdos anticipados.

En tal sentido, son convenios de derecho civil celebrados entre la Administración Tributaria y los contribuyentes domiciliados que participen en

operaciones internacionales; los cuales tienen por objeto definir el precio, monto de contraprestación y/o margen de utilidad, así como la metodología que sustenta tales valores que el contribuyente utilizará para la determinación de sus precios en operaciones futuras que realice con partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. No pueden ser modificados o dejados sin efecto en forma unilateral, salvo en los casos señalados en el inciso de este Reglamento (1994); y tienen un plazo de vigencia de acuerdo a lo señalado por el inciso j ejusdem.

## **2.5. Criterios de comparabilidad en materia de precios de transferencia aplicados en Venezuela**

Según lo refiere Hidalgo (2007), implica la aplicación del Principio de Libre Concurrencia, conduce a la obtención de un único resultado confiable, que servirá para efectos fiscales. Este análisis de comparabilidad, permite asignar a cada empresa vinculada, un ratio deuda, capital libre de distorsiones propias de tales empresas.

Con ello, la OCDE busca asegurar que se asigne a cada país o territorio la materia imponible que le corresponde, evitando al mismo tiempo que se produzca entre ellos problemas de doble tributación internacional; es decir, con ello se busca corregir localizaciones de los beneficios entre las empresas vinculadas. En el caso de Venezuela la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2014) establece artículo 123, que para determinar las diferencias, se

tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran según el método utilizado considerando, entre otros, los siguientes elementos:

De esta manera, el régimen de precio de transferencia actualmente incorpora los principios aceptados que rigen la materia, entre los cambios más importantes se puede mencionar la reincorporación del concepto de parte vinculada y los métodos de evaluación, desarrolla los acuerdos anticipado sobre precios de transferencia, asimismo, señala expresamente que se aplican las directrices del OCDE.

### **Las características de las operaciones**

Las cuales con fundamento al artículo 124 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014), en el caso de transferencias de bienes materiales deben considerarse las características físicas de los bienes, su calidad, disponibilidad y volumen de suministro, entre otros. En el caso de prestación de servicio deberá efectuarse la comparación en base a las características referidas a la naturaleza y duración del servicio.

En el caso de bienes inmateriales deben considerarse las características referidas a la forma de la transacción (licencia o venta), la clase de derecho de propiedad (industrial o intelectual), la duración, el grado de protección y los beneficios previsibles por el uso de los derechos de propiedad.

En los Boletines informativos del SENIAT (2011), expresan que la operaciones entre partes vinculadas a los fines del impuesto sobre la renta,

se consideran operaciones entre partes vinculadas, aquellas operaciones entre personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en Venezuela y las personas naturales, jurídicas o entidades ubicadas o domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Sin embargo, Barbosa (2004), definen operaciones vinculadas mediante los supuestos para que una determinada operación pueda considerarse como tal a los efectos de aplicarle el régimen especial de precios de transferencia.

Por otro lado, Mecikovsky (2009), para que una operación se considere como vinculada o controlada es preciso que las partes que intervienen en la operación, ambas o sólo una de ellas, se puedan beneficiar de una posible manipulación de precios, es decir que el control que se realice a esas operaciones tenga como objetivo principal el que las utilidades globales del grupo económico y el capital aplicado para generarlas sufran la más eficiente composición de la carga tributaria, de forma tal de maximizar los beneficios empresariales.

**Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación**

La cual se basará en un análisis funcional que tendrá como objeto identificar, al igual que comparar las actividades económicamente significativas, además las responsabilidades asumidas por las partes independientes, por las partes vinculadas, prestando atención a la estructura y organización de las partes.

Deberán considerarse funciones tales como: diseño, fabricación, ensamblaje, investigación y desarrollo, servicios, compra, distribución, mercadeo, publicidad, transporte, financiamiento y dirección. Así mismo, se precisará la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y valor para las respectivas partes de la transacción.

Deberán identificarse las principales funciones llevadas a cabo por la parte objeto de análisis, con la finalidad de efectuar los ajustes para eliminar cualquier diferencia material en relación con las funciones asumidas por cualquier parte independiente considerada comparable. Tal como lo establece el artículo 125 de la Ley de Impuestos sobre la Renta (2014).

Igualmente el artículo 126 ejusdem establece en relación a este criterio que para identificar y comparar las funciones realizadas se debe analizar los activos que se emplean, considerando entre otros la clase de activos utilizados y su naturaleza, antigüedad, valor de mercado, situación, grado de protección de los derechos de propiedad disponibles, entre otros.

En relación con los riesgos, los tipos a considerar incluyen los del mercado, tales como las fluctuaciones en el precio de los insumos y de los productos finales; los riesgos de pérdidas asociados con la inversión y el uso de los derechos de propiedad, los edificios y los equipos; riesgos en el éxito o fracaso de la investigación o desarrollo; riesgos financieros como los acusados por la variabilidad del tipo de interés y del cambio de divisas; riesgos de los créditos y otros.

## **Los términos contractuales**

Definido según Hidalgo (2007), explícita e implícitamente, así como la conducta de las partes en la transacción y los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre partes independientes. Por otro lado, Cosín (2007), considera que los términos contractuales, a través de un análisis de las funciones, riesgos y activos transferidos en las partes intervinientes en la transacción, permitiendo realizar una valoración previa de la transacción de acuerdo con la función y riesgo que asume cada parte, y de esta forma ponderar el alcance del ajuste fiscal a realizar. Asimismo, se ponderan las dificultades que presenta el ajuste bajo los puntos de vista jurídico, económico y técnico.

En palabras de Villalón (2007), se trata de dilucidar como las responsabilidades, riesgos y beneficios son repartidos de manera explícita o implícita entre las partes de una operación controlada y su conocimiento permite precisar el análisis funcional anotado anteriormente. Se esperaría que si una empresa asume los mayores riesgos y costos por las funciones que desarrolla y activos que utiliza, ello se vea reflejado en las posiciones contractuales que asume.

## **Las circunstancias económicas**

Las cuales de lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014), se considerarán como tales a fin de determinar el

grado de comparación de los mercados en los que operan las partes independientes y las partes vinculadas, entre otros: la localización geográfica, el tamaño de los mercados, el nivel de competencia de los mercados.

De igual forma, explica Hidalgo (2007), las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores, posición de las empresas en el ciclo de producción o distribución, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de insumos y de demanda en el mercado, el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y extensión de las regulaciones gubernamentales del mercado, los costos de producción, los costos de transporte, el nivel de mercado (detallista o mayorista), la fecha y hora de las transacciones y otros.

**Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.**

Se considerarán como aspectos relativos a las características de las estrategias de negocios según el artículo 130 de la Ley de Impuestos Sobre la Renta (2014), la diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las leyes laborales existentes o previstas, estrategias de penetración o expansión de mercados; así como todos aquellos factores que se soportan en la marcha diaria de los negocios.

Ampliándose, como se observa, el rango de factores a considerar y que atienden a elementos de mercado, procesos políticos y aspectos laborales, dejando abierto un volumen significativo de elementos que puedan

afectar el análisis de costos o precios, al citar los negocios y los múltiples factores que en una u otra forma los afectan.

## **2.6. Análisis de comparabilidad. Criterios de comparación en materia de precios de transferencia aplicados en Perú**

Según el Artículo 32 literal d de la Ley de Impuestos Sobre la Renta del Perú (2007) 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, los siguientes elementos:

### **Las características de las operaciones**

Las cuales con fundamento a al artículo 110 del Reglamento de la Ley de impuesto a la Renta (1994) son elementos tales como: (i) El monto del principal. (ii) Plazo o período de amortización. (iii) Garantías. (iv) Solvencia del deudor. (v) Tasa de interés. (vi) Monto de las comisiones. (vii) Calificación del riesgo. (viii) País de residencia del deudor. (ix) Moneda. (x) Fecha. (xi) Cualquier otro pago o cargo, que se realice o practique en virtud de las mismas.

En el caso de prestación de servicios, elementos tales como: (i) La naturaleza del servicio. (ii) La duración del servicio. En el caso de transacciones que impliquen la enajenación, arrendamiento o cualquier otra modalidad de cesión en uso de bienes tangibles, elementos tales como: (i)

Las características físicas. (ii) Calidad y disponibilidad del bien. (iii) Volumen de la oferta.

En el caso de cesión definitiva o en uso de bienes intangibles, elementos tales como: (i) La forma contractual de la transacción: Licencia, franquicia o cesión definitiva. (ii) La identificación del intangible (derechos de la propiedad intelectual o de la propiedad industrial) así como la descripción de cualquier método, programa, procedimiento, sistema, estudio u otro tipo de transferencia de tecnología. (iii) La duración del contrato. (iv) El grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso.

En el caso de enajenación de acciones, participaciones u otros valores mobiliarios representativos de derechos de participación, se considerarán elementos tales como: (i) El valor de participación patrimonial de los valores que se enajenen, el que será calculado sobre la base del último balance de la empresa emisora cerrado con anterioridad a la fecha de enajenación o, en su defecto, el valor de tasación. (ii) El valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados. (iii) El valor de cotización que se registre en el momento de la enajenación, tratándose de enajenaciones bursátiles. (iv) El valor promedio de apertura y cierre registrado en la bolsa de valores o mecanismo centralizado de negociación, tratándose de enajenaciones extrabursátiles de acciones u otros valores que coticen en bolsa.

En general, explica Barrantes (2008) se puede decir que el tema de la vinculación económica, importa en la medida que la presencia de dicho elemento, erosiona la recaudación por causas ajenas al mercado. Pues, si

bien las empresas independientes asignan a sus operaciones, precios competitivos; en contraste las empresas vinculadas no tienen esa necesidad.

**Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.**

Según lo dispone el Artículo 110 numeral 2 del Reglamento del Impuesto a la Renta de Perú (1994), la comparación de las funciones llevadas a cabo por las partes está basada en un análisis funcional que tiene como objeto identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas por las partes independientes y por las partes vinculadas, con incidencia en su estructura y organización.

En este análisis se atenderá a la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y valor para las respectivas partes de la transacción. Deberán identificarse las principales funciones llevadas a cabo por la parte objeto de análisis, con la finalidad de efectuar los ajustes para eliminar cualquier diferencia material en relación con las funciones asumidas por cualquier parte independiente considerada comparable.

Asimismo, en dicho Reglamento, las funciones o actividades a considerar, entre otras, son: a) Investigación y desarrollo. b) Diseño e ingeniería del producto. c) Fabricación, extracción y ensamblaje. d) Compra y manejo de materiales. e) Distribución, comercialización y publicidad.

f) Transporte, almacenamiento y servicios de postventa. g) Servicios de apoyo a la gestión. h) Servicios administrativos, legales, de contabilidad y finanzas, de crédito y cobranza.

Para identificar y comparar las funciones llevadas a cabo por las partes de la transacción, se tomará en cuenta, adicionalmente:

a) Los activos utilizados: entre los cuales se debe observar los siguientes elementos: (i) La clase de activos utilizados. (ii) Su naturaleza. (iii) Antigüedad. (iv) Valor de mercado. (v) Situación jurídica.

b) Los riesgos de la operación, entre cuyos elementos se debe observar: (i) Riesgos de mercado, incluyendo fluctuaciones en el precio de los insumos y de los productos finales. (ii) Riesgos financieros, incluyendo fluctuaciones en tipo de cambio de divisas extranjeras y tasas de interés. (iii) Riesgos de pérdidas asociados con la inversión. (iv) Riesgo de crédito y cobranza. (v) Riesgos en la calidad del producto. (vi) Riesgos comerciales generales relacionados con la posesión de bienes, plantas y equipo. (vii) Riesgos relacionados con el éxito o el fracaso de las actividades de investigación y desarrollo.

### **Los términos contractuales**

Los cuales son a tenor de lo establecido en el artículo 110 numeral 3 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta (1994) son:

a) Condiciones de pago. b) Volumen de ventas o compras. c) Responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos entre las partes que

podrían basarse en: (i) Las cláusulas contractuales definidas explícita e implícitamente. (ii) La conducta de las partes en la transacción y los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre partes independientes. d) Duración del contrato. e) Realización de transacciones colaterales o relaciones comerciales continuas entre el comprador y vendedor, incluyendo acuerdos para la presentación de servicios auxiliares.

### **Las circunstancias económicas o de mercado.**

Entre las circunstancias económicas establecidas por el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta de Perú (1994) en su artículo 110 numeral 4 se encuentran que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados, entre otros:

a) Ubicación geográfica. b) Nivel de mercado o fase de comercialización: Distribuidos, mayorista, minorista. c) Dimensión del mercado y grado de desarrollo económico de cada mercado. d) El nivel de competencia de los mercados. e) Las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores. f) La participación en el mercado de los productos, bienes y servicios. g) La disponibilidad de bienes y servicios sustitutos. h) La condición económica de la industria, incluyendo si está en contracción o expansión. i) Los costos de producción y los costos de transporte. j) La naturaleza y extensión de las regulaciones públicas que inciden en los mercados.

**Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.**

El numeral 5 del artículo 110 del Reglamento del Impuesto a la Renta de Perú (1994), establece que estas estrategias serian aquellas como: a) La innovación y el desarrollo de nuevos productos. b) El grado de diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las leyes laborales existentes o previstas. c) Las estrategias de penetración, permanencia o ampliación de mercados.

Dispone igualmente el referido numeral del artículo 110 del Reglamento (1994) que adicionalmente se podrá tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores. Asimismo, se podrá utilizar información de años anteriores con el fin de determinar el origen de las pérdidas declaradas, cuando las mismas son parte de otras pérdidas generadas en transacciones comparables o son el resultado de condiciones concretas de años anteriores.

Es importante acotar que no se consideran transacciones comparables, entre sí, las realizadas por personas, empresas o entidades, conformantes de agrupamientos o asociaciones, join venture, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial no consideradas como persona jurídica para efecto del Impuesto a la Renta, derivadas de un contrato o acuerdo bajo el cual dichas partes transfieren o prestan bienes o servicios por precios idénticos y que el adquirente o contraparte sea la misma entidad o empresa.

## **2.7. Determinación del valor razonable según el principio de competencia en el cálculo de precios de transferencia en Venezuela**

La aplicación del Principio de Libre concurrencia requiere la aplicación de una metodología para la obtención del valor para efectos fiscales. Dicho valor como, corresponde al valor de mercado que empresas independientes consiguiesen bajo la única influencia de factores de mercado. Es decir, los métodos permiten determinar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre empresas vinculadas son conformes con el principio de Libre Concurrencia.

Por lo que el valor normal o razonable de mercado, es el que establecerá el valor para efectos fiscales; de esta manera, la administración tributaria se asegura que los sujetos pasivos reflejen la totalidad de los ingresos generados en operaciones atribuibles tanto en las transacciones controladas, como en las no controladas y prevenir la abstención del pago del impuesto sobre la renta, pues tanto los contribuyentes independientes como los que guarden vinculación deberán ser tratados fiscalmente igual.

Asimismo; la Norma Internacional de Información Financiera 13, (NIIF 13), se aplicará cuando se requiera o permita mediciones a valor acertado o información a revelar sobre mediciones a valor razonable, excepto en circunstancias específicas, siendo este valor como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición (es decir, un precio de salida).

Esa definición, enfatiza que el valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de una entidad. Al medir el valor, una entidad utiliza los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo en condiciones de mercado presentes, incluyendo supuestos sobre el riesgo. En consecuencia, la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo no es relevante al medir el valor.

Así se tiene que la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014) en su artículo 131 al 135 establece unas pautas generales para la determinación del valor razonable; las cuales se pueden resumir de la siguiente forma:

La determinación del valor de que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comerciales de bienes o servicios que fueron efectuadas entre partes vinculadas, se realizará transacción por transacción; excepto los casos en los que las transacciones separadas se encuentren estrechamente ligadas o sean continuación una de otra, no pudiendo valorarse adecuadamente transacción por transacción; debiendo evaluarse juntas usando el mismo método.

De esta manera, la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), señala en aquellos casos en que varias transacciones hayan sido contratadas como un todo, deben ser evaluadas separadamente y, de esta forma, obtener el precio de transferencia para cada elemento, a objeto de considerar si el precio de la transacción como un todo sería el que hubiesen pactado partes independientes.

Para la determinación del precio que habría sido utilizado entre partes independientes, en transacciones comparables, serán utilizados precios o márgenes únicos. Sin embargo podrán ser utilizados rangos o intervalos que resulten de la aplicación del método o los métodos, cuando la determinación del precio que hubiesen utilizado partes independientes no resulte en un precio o margen exacto y sólo produzca una aproximación a esas operaciones y circunstancias comparables.

Siguiendo el mismo orden de ideas, la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014) indica que el rango o intervalo de libre competencia, comprende precios o márgenes aceptables para considerar que el precio o margen de una transacción vinculada se adecua al principio de libre competencia y son resultado de la aplicación del mismo método de determinación de precios de transferencia a diferentes transacciones comparables, o bien de la aplicación de diferentes métodos de determinación de precios de transferencia.

A tal efecto podrán ser utilizados datos de años anteriores o posteriores en la determinación del precio de transferencia, a objeto de determinar, entre otras circunstancias, el origen de las pérdidas declaradas (si las mismas son parte de otras pérdidas generadas en transacciones similares o son el resultado de condiciones económicas concretas de años anteriores), el ciclo de vida del producto, los negocios relevantes, los ciclos de vida de productos comparables, las condiciones económicas comparables, las cláusulas contractuales y condiciones reales que operan entre las partes.

Asimismo, Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), analizará las diferencias existentes entre las condiciones en que se efectuaron las transacciones entre partes vinculadas y las efectuadas entre partes independientes relativas a la intervención del Estado, que afecten los precios o márgenes comparados, tales como: control de precios, control de tasas de interés, controles de cambio, controles sobre los pagos de servicios y gastos generales de dirección y administración, controles sobre los pagos por regalías, subvenciones a sectores particulares, obligaciones antidumping o políticas de tipos de cambio.

Por otra parte, la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), establece una serie de métodos internacionalmente aceptados para la determinación del precio que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, tal como lo establece el artículo 136 ejusdem; estos métodos son los siguientes:

a) El método del precio comparable no controlado (comparable uncontrolled price method):

Consiste en comparar el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción vinculada, con el precio cobrado por transferencia de propiedad o servicios en una transacción no vinculada comparable, en circunstancias comparables.

b) El método del precio de reventa (resale price method):

Se basa en el precio al cual un producto que ha sido comprado a una parte vinculada es revendido a una parte independiente. Este precio de

reventa es disminuido con el margen de utilidad calculado sobre el precio de reventa, que representa la cantidad a partir de la cual el revendedor busca cubrir sus gastos de venta y otros gastos operativos y, obtener un beneficio adecuado tomando en cuenta las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos.

c) El método del costo adicionado (cost plus method):

Se basa en los costos en los que incurre el proveedor de estos bienes, servicios o derechos, en una transacción vinculada por la propiedad transferida o los servicios prestados a una parte vinculada, añadiéndose a éste un margen de utilidad, calculado sobre el costo determinado, de acuerdo a las funciones efectuadas y a las condiciones de mercado.

d) El método de división de beneficios (profit split method):

Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a la utilidad de operación global la cual se determina mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación; considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas.

En caso de existir un beneficio residual, que se obtiene disminuyendo la utilidad de operación asignada a las partes vinculadas involucradas de la utilidad de operación global, que no pueda ser asignado a ninguna de las

partes; este beneficio residual se distribuirá entre las mismas partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

e) El método del margen neto transaccional (transactional net margin method):

Consiste en determinar en transacciones entre partes vinculadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujo de efectivo.

Por último y en virtud de lo dispuesto en el artículo 142 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014) a pesar de la existencia de los distintos métodos; existe la obligación para el contribuyente de considerar el método del precio comparable no controlado como primera opción a fines de determinar el precio o monto de las contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en transacciones comparables a las operaciones de transferencia de bienes, servicios o derechos efectuadas entre partes vinculadas. En tal sentido; la Administración Tributaria evaluará si el método aplicado por el contribuyente es el más adecuado de acuerdo a las características de la transacción y a la actividad económica desarrollada.

## **2.8. Determinación del valor razonable según el principio de competencia en el cálculo de precios de transferencia en Perú.**

En principio se debe partir por lo establecido en la Ley de Impuesto a la Renta de Perú (2007), en relación con el valor de mercado; en tal sentido el artículo 32 ejusdem dispone 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 Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia. La SUNAT podrá ajustar el valor convenido aun cuando no se cumpla con el supuesto anterior, si dicho ajuste incide en la determinación de un mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas.

A si explica Freyre (2003), que fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones -según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento de aplicar el método respectivo- genera para el Impuesto a la Renta.

Ahora bien, según el literal e del artículo 32-A del Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de los precios de transferencia serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación; así señala los siguientes métodos:

a) 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.

Sin embargo, en las operaciones de importación o exportación de bienes entre partes vinculadas en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de dichos bienes, o en las operaciones de importación o exportación realizadas desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se considerará como valor de mercado; el valor de cotización; bien tratándose de bienes con cotización conocida en el mercado internacional, bolsas de comercio o similares (“commodities”).

O bien; en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), tratándose de bienes agrarios y sus derivados, hidrocarburos y sus derivados, harina de pescado, y concentrados de minerales, cuyo precio se fije tomando como referencia el precio de un commodity en el mercado internacional, bolsas de comercio o similares.

b) El método del precio de reventa

Consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio 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.

Según la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), el margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

c) 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.

La Ley de Impuesto sobre la Renta (2014), el margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

d) El método de la partición 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.

e) El método residual de partición de utilidades

Consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios, 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) del artículo 32-A, 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.

f) 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. Por último establece la Ley de Impuesto a la Renta que mediante Decreto Supremo se regularán los criterios que resulten relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.

### **3. Sistema de Categorías**

#### **3.1. Categoría N° 1. Definición Nominal**

Principio de Competencia.

#### **3.2. Definición Conceptual**

Según García y Girón (2012), afirman el principio de competencia o de distribución de materias. Este principio, que opera como regla complementaria del principio de jerarquía normativa, implica la atribución a un órgano o ente concreto de la potestad de regular determinadas materias o de dictar cierto tipo de normas con exclusión de los demás, para lo cual la Constitución establece ordenamientos o sistemas jurídicos autónomos que se corresponden usualmente con la atribución de autonomía establecidas en organizaciones, aunque también se referencia al ejercicio de una función determinada.

#### **3.3. Definición Operacional**

El principio de plena competencia, es la condición o el hecho de que las partes en una transacción son independientes y en pie de igualdad. Una

transacción que se conoce como una transacción entre partes independientes. La presente categoría será abordada según los postulados de García y Girón (2012); la cual presenta en el análisis de la categoría.

### **3.4. Categoría N° 2. Definición Nominal**

Precios de Transferencia

### **3.5. Definición Conceptual**

Los Precios de Transferencia, son según (ASOVEDEFI, p.17) los principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión a un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional.

### **3.6. Definición Operacional**

Los precios de transferencia, son los precios o valores que partes relacionadas acuerden entre sí en sus transacciones transfronterizas. De allí que en el presente estudio el riesgo tributario será analizado mediante las subcategorías Criterios de Comparabilidad en materia de precios de transferencia aplicados en Venezuela y Perú, siguiendo a las unidades de análisis.

A continuación se presenta la matriz de análisis y las categorías que forman parte del diseño documental, que permite visualizar gráficamente

todas las posibilidades de análisis que son necesarias para lograr un objetivo específico y todos los objetivos específicos en una investigación documental.

**Cuadro 1**  
**Matriz de Análisis de las Categorías**

Objetivo específico	Categorías de análisis	Sub-categorías	Unidades de análisis
Examinar el marco legal del principio de competencia en Venezuela y Perú	Principio de Competencia	Marco legal del principio de competencia en Venezuela	-Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999): Arts. 133,316,317, 152 numeral 12 -Código Orgánico Tributario (2014): Arts. 1, 3, 220 al 229, 104 y 105 -Ley de Impuesto sobre la renta (2014): Art. 1, Capítulo III: Arts. 112 al 170 -Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003), Gaceta Oficial N°5.390, Gaceta Oficial N°5.566: Art. 179 -Providencia Administrativa 0090 que establece el procedimiento para el cálculo y uso del rango o intervalo de libre concurrencia, en materia de precios de transferencia. Publicada en Gaceta Oficial 39.577 del 20 de diciembre de 2010: Art 12
		Marco legal del principio de competencia en Perú	-Constitución Política del Perú (1993): Art. 74 -Código Tributario Peruano (2013): Título Preliminar: Normas I, IV y XI. Art. 62. Numeral 18, Art. 85 y Art. 87. Numeral 12 -Ley de Impuesto a la Renta (2004): Arts. 1 6, 7, 9 y 32-A. Art. 32-A Inciso H - Reglamento de La ley de Impuesto a la Renta de Perú (1994): Decreto Supremo N°190-2005-EF (Capítulo XIX) Arts. 108 al 119 -Inciso "a" del Art. 32-A. (art. 108), 110, 113, 116, 117
Analizar los criterios de Comparabilidad en materia de precios de transferencia aplicados en Venezuela y Perú	Precios de transferencia	Criterios de Comparabilidad en materia de precios de transferencia aplicados en Venezuela	- Características de las operaciones - Funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación - Términos contractuales - Circunstancias económicas - Estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado
		Criterios de Comparabilidad en materia de precios de transferencia aplicados en Perú	- Características de las operaciones - Funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación - Términos contractuales - Circunstancias económicas - Estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado
Examinar la determinación del valor razonable según el principio de competencia en el cálculo de precios de transferencia en Venezuela y Perú		Determinación del valor razonable según el principio de competencia en el cálculo de precios de transferencia en Venezuela	NIIF13: se aplicará cuando se requiera o permita mediciones a valor razonable o información a revelar sobre mediciones a valor razonable Ley de Impuesto sobre la Renta (2007): artículo 131, 132,133,134, 135: pautas generales para la determinación del valor razonable 136: métodos internacionalmente aceptados para la determinación del precio,142: obligación para el contribuyente de considerar el método del precio comparable no controlado como primera opción

**Cuadro 1 (Cont )...**

Examinar la determinación del valor razonable según el principio de competencia en el cálculo de precios de transferencia en Venezuela y Perú		Determinación del valor razonable según el principio de Competencia en el cálculo de precios de transferencia en Perú	Ley de Impuesto a la Renta de Perú (2007): Artículo 32: casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción numerales 1), 2), 3), 4) y 6) del artículo 32-A ; literal e del artículo 32-A: métodos de cálculo de los precios de transferencia.
Comparar la aplicación del principio de competencia en materia de precios de transferencia entre Venezuela y Perú.		Este objetivo se alcanzara con la información obtenida en los objetivos anteriores	

**Fuente:** Johnson (2015)