

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES

ESCUELA DE CONTABILIDAD



**ANÁLISIS DE CONTINGENCIAS TRIBUTARIAS EN PRECIOS DE
TRANSFERENCIAS PARA ESTABLECER UN ACUERDO
ANTICIPADO (APA) EN EL GRUPO Z**

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO

AUTOR

YORELY PAOLA SILVA NUÑEZ

ASESOR

LEOPOLDO JANNIER CARBONEL MENDOZA

<https://orcid.org/0000-0002-9848-049X>

Chiclayo, 2020

**ANÁLISIS DE CONTINGENCIAS TRIBUTARIAS EN
PRECIOS DE TRANSFERENCIAS PARA ESTABLECER UN
ACUERDO ANTICIPADO (APA) EN EL GRUPO Z**

PRESENTADA POR:

YORELY PAOLA SILVA NUÑEZ

A la Facultad de Ciencias Empresariales de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el Título de

CONTADOR PÚBLICO

APROBADO POR:

Maribel Carranza Torres
PRESIDENTE

Carranza Garcia Jauner
SECRETARIO

Leopoldo Jannier Carbonel Mendoza
VOCAL

Dedicatoria

A Dios por permitirme llegar a culminar mi carrera universitaria. A mi madre Luz Consuelo, quien es un ejemplo de madre trabajadora que se preocupó por darle lo mejor a sus hijas, Mileny y Paola. A mi querido Derek por darme las fuerzas necesarias para continuar y cumplir con mis objetivos.

Agradecimiento

A Dios por la vida y salud durante estos años. A mi familia por darme el apoyo incondicional y por motivarme a continuar por sobre las dificultades; el sacrificio fue grande pero necesario. A mis queridos profesores quienes brindaron sus conocimientos para formar jóvenes con visión y liderazgo.

Resumen

Las contingencias tributarias que se presentan por las recientes modificaciones efectuadas a la Ley del Impuesto a la Renta, con respecto al artículo 32-A (Precios de transferencias), han sido significativas para las empresas que realizan operaciones con sus partes vinculadas, pues al no ajustarse a esta normativa cometen infracciones tributarias que afectan su liquidez y rentabilidad, además de problemas tributarios con los entes de recaudación.

Por tal motivo, esta investigación tiene como objetivo analizar las contingencias tributarias para precios de transferencia y establecer un acuerdo anticipado (APA) para el Grupo Z. La investigación se delimitó a la metodología descriptiva – no experimental con diseño de investigación transaccional; teniendo como técnica las entrevistas al área de contabilidad para conocer el estado de la situación tributaria y las fichas respectivas para la información bibliográfica.

Se pudo concluir, el Grupo Z no aplica de forma correcta la normativa, pues la interpretación de las reglas de valor de mercado es confusa y tiene derivación internacional a la OCDE tanto para métodos como para el análisis de comparabilidad; el grupo solo cuenta con dos comparables de acceso público pudiendo recurrir a otras de costos elevados; calculando el costo beneficio de adquirirlas. Cabe mencionar que las infracciones tributarias que derivan de los precios de transferencia implicarían desembolsos adicionales de los previstos.

Finalmente, el estudio permitió establecer un acuerdo anticipado (APA) para minimizar las contingencias tributarias referentes a los precios, el cual servirá de garantía para posibles cuestionamientos del valor de mercado entre las partes vinculadas del grupo.

Palabras claves: Precios de transferencia, contingencias tributarias, acuerdo anticipado, partes vinculadas, valor de mercado.

Clasificaciones JEL: M41 Y M49.

Abstract

The tax contingencies that are presented by the recent modifications made to the Income Tax Law, with respect to article 32-A (Transfer pricing), have been significant for companies that carry out operations with their affiliates. As they do not comply with these regulations, they commit tax violations that imply affecting their liquidity and profitability, as well as tax problems with the collection entities.

For this reason, this research aims to analyze tax contingencies for transfer pricing and establish an early agreement (APA). This research is limited to the descriptive methodology - not experimental with transactional research design; having as technique the interviews to the accounting area to know the state of the tax situation and the respective cards for the bibliographic information.

It could be concluded, Group Z does not correctly apply the regulations, since the interpretation of the market value rules is confusing and has an international derivation to the OECD both for methods and for the comparability analysis; The group only has two comparable public access and can use other high-cost ones; Calculating the cost benefit of acquiring them. It is worth mentioning that the tax infringements that derive from the transfer prices would imply additional disbursements of those planned.

Finally, the study allowed the establishment of an early agreement (APA) to minimize tax contingencies regarding prices, which will serve as a guarantee for possible questions of market value between the group's related parties.

Keywords: Transfer prices, tax contingencies, advance agreement, related parties, market value.

JEL Classifications: M41 and M49.

ÍNDICE

Dedicatoria	
Agradecimiento	
Resumen	
Abstract	
I. Introducción.....	12
II. Marco teórico.....	15
2.1. Antecedentes del problema.....	15
2.2. Bases teóricas.....	21
2.2.1. Precios de transferencia	21
2.2.1.1. Partes vinculadas a las operaciones	23
2.2.1.2. Ámbito de aplicación de los precios de transferencias	25
2.2.1.3. Análisis de comparabilidad	25
2.2.1.4. Métodos para calcular los precios de transferencias.....	26
2.2.1.5. Principio de Arm's Length o Principio de Libre Concurrencia	29
2.2.1.6. Valor de mercado.....	29
2.2.1.7. Ajustes	30
2.2.1.8. Obligaciones Tributarias	30
2.2.1.9. Infracciones Tributarias.....	32
2.2.2. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencias	33
2.2.3. Contingencias tributarias	34
III. Metodología.....	35
3.1. Método de la investigación.....	35
3.2. Nivel y Tipo de investigación.....	35
3.4 Población, muestra y muestreo.....	36
3.5. Criterios de Selección.....	36
3.6. Operacionalización de variable.....	36
3.7. Técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	38
3.8. Procedimientos.....	39
3.9. Plan de procesamiento y análisis de datos.....	39
3.10. Matriz de consistencia.....	39

3.11. Consideraciones éticas.....	41
IV. Resultados y Discusión.....	42
4.1. Resultados.....	42
4.1.1. Describir los aspectos generales de los integrantes del Grupo Z; las operaciones que se realizan y analizar bajo que supuesto de vinculación se encuentran.	42
4.1.2. Analizar las contingencias que se presentan antes de la aplicación de precios de transferencia.....	57
4.1.3. Identificar las contingencias que se presentan durante la aplicación de precios de transferencia a través del reporte local.	60
4.1.4. Calcular las posibles consecuencias tributarias que se presenten con posterioridad a la aplicación de precios de transferencia	64
4.2. Discusión.....	66
V. Conclusiones.....	77
VI. Recomendación.....	78
VII. Lista de Referencias.....	79
VIII. Anexos.....	83

Índice de tablas

Tabla 1: Operacionalización de variables	37
Tabla 2: Matriz de Consistencia.....	40
Tabla 3: Actividad Económica de los Integrantes del Grupo Z.....	44
Tabla 4 Establecimientos anexos del conjunto de empresas del grupo Z	45
Tabla 5: Porcentaje de participación de socios por empresas vinculadas del grupo Z	46
Tabla 6: Poder de decisión de cada socio	54
Tabla 7: Consolidación de ingresos expresados en millones de soles de los integrantes del Grupo Z	56
Tabla 8: Costos de especialización que contengan el tema de precios de transferencia	58
Tabla 9: Costos de elaboración de reportes para precios de transferencia	59
Tabla 10:Costos para adquisición de bases de datos de precios de transferencia	60
Tabla 11: Resumen de aplicación de precios de transferencia empresa 2	63
Tabla 12: Cálculo de multas tributarias para la empresa de mayores ingresos empresa 2	65

Índice de figuras

Figura 1: Integrantes del Grupo Z.....	42
Figura 2: Organización del Grupo Z	43
Figura 3: Vinculación económica bajo el numeral 1 y 7 del artículo 24° del Reglamento Del Impuesto a la Renta en consorcio 10.....	52
Figura 4: Vinculación Económica en el Exterior bajo el numeral 10) del artículo 24° del reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.	54
Figura 5: Control interno de reportes por área del grupo Z.	57

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Porcentaje de participación de cada socio dentro del grupo económico	47
Gráfico 2: Porcentaje total por tipo de operaciones	47
Gráfico 3: Operaciones nacionales e internacionales por empresa.	48
Gráfico 4: Clasificación promedio de tipo de operaciones en el grupo Z	49
Gráfico 5: Porcentaje por cada tipo de operación en cada empresa vinculada.	50
Gráfico 6: Clasificación de operaciones entre partes vinculadas del Grupo Z	51
Gráfico 7: Participación de los socios en las empresas que configura vinculación bajo en numeral 4) del Art 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.	53
Gráfico 8: Porcentaje de Ingresos netos por integrante del Grupo Z	60

I. Introducción

Los precios de transferencia son los costos con los cuales una empresa puede transferir a otros bienes tangibles o intangibles, prestar servicios o realizar otro tipo de transacciones con sujetos, guardando una vinculación económica. (Polo, 2018). Es por ello que según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la economía global va en aumento, y cerca del 70% del comercio mundial es realizado entre empresas asociadas a un mismo ramo económico, donde se negocian precios sobrevalorados o subvalorados.

Estos tienen su origen en la globalización, produciendo cambios en el comercio internacional y en los negocios. Por tanto, cada país vio la obligación de regular esta normativa al incorporar en sus legislaciones reglas especializadas para su tratamiento a partir de las directrices OCDE y respetando el principio de plena competencia o Arms Length. Perú es uno de los 45 países que cuenta con dicha legislación, el cual se destaca en su artículo 32°- A de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 24° del Reglamento para los Supuestos de Vinculación Económica.

En la actualidad, al considerar el aumento del volumen de sus transacciones, los grupos económicos nacionales e internacionales recurren a asesores externos y a un equipo especializado para poder documentar sus operaciones, transacciones, transferencias de bienes tangibles e intangibles, prestación de servicios, así como planificar sus decisiones o estar preparados ante eventuales cuestionamientos del ente recaudador en atención al valor de mercado determinado y los precios.

Para la determinación de este valor se cuenta con dos comparables de acceso público (Superintendencia del Mercado de Valores y Bolsa de valores de Lima) en el Perú, que reflejan con mayor exactitud la realidad económica. También se pueden usar otras comparables públicas o privadas de otros países, siempre y cuando la calidad y cantidad de información cumpla con los requisitos y criterios del análisis de comparabilidad descrito en el Reglamento del Impuesto a la Renta.

Con base en los aspectos citados, la Administración Tributaria es la encargada de analizar las transacciones comparables en una fiscalización de precios, teniendo como soporte una base de datos interna que permite el acceso a todas las operaciones empresariales del país y de otros países. Así mismo, el Tribunal Fiscal mediante RTF N° 11054-2-2014, sostiene que dentro del análisis de comparabilidad regulado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, la Administración Tributaria deberá efectuar una comparación de operaciones iguales o similares a efecto de establecer correctamente el valor de mercado.

Es así que el Grupo Z, uno de los grupos empresariales más importantes a nivel nacional dedicado a la producción y comercialización de materiales de construcción, transporte de carga por carretera, construcción de obras civiles, mineras y otras, en los últimos periodos fiscales ha tenido contingencias tributarias, las cuales según Rivera (2017) son un riesgo para la actividad económica desarrollada por una empresa, y tiene su comienzo en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, además de la errónea interpretación y análisis de las normas.

Estas contingencias tributarias se suscitaron por la determinación del valor de mercado de las transacciones del Grupo Z con sus empresas relacionadas, teniendo como causas, factores internos y externos, alquileres y préstamos debajo del rango de los precios de transferencia, documentación de las operaciones entre las empresas vinculadas no sustentadas de manera adecuada, trayendo como consecuencia que se necesite base de datos privadas, asesorías externas para una correcta interpretación de las leyes y llevar un adecuado control de sus operaciones, y por consiguiente, genera problemas con la Administración Tributaria, por cuanto van a tener los costos elevados por la adquisición de las bases de datos privadas y la asesoría externa, a la vez de cuestionar el uso de comparables, elección del mejor método, ajustes, supuestos de vinculación, entre otros mencionados en la Ley, lo que puede conllevar a una doble imposición.

Para evitar estas contingencias tributarias y como medida para solucionar los problemas, se establecen los acuerdos de precios anticipados de transferencias (APA), que es un acuerdo que determina de forma anticipada las operaciones entre las empresas vinculadas. De igual forma, determina el método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes de los precios sobre los servicios que se van a prestar. Con un acuerdo anticipado y tomando en cuenta el problema de investigación, se hace necesaria la consulta: ¿Permitirá un acuerdo anticipado de precios de transferencia minimizar las contingencias tributarias que se presentan en el Grupo Z?

Este estudio tuvo como objetivo general analizar las contingencias tributarias cuando se aplican los precios de transferencia en sus tres escenarios (antes, durante y después), para establecer un acuerdo anticipado de precios, del cual convergen los objetivos específicos describiendo los aspectos generales de los integrantes del Grupo Z y sus operaciones. La justificación de la investigación está dada ante la necesidad de análisis de las contingencias tributarias y como influiría un acuerdo anticipado de precio en sus operaciones, considerando la normativa de precios de transferencia y su implicancia en la determinación del valor de mercado de las partes vinculadas del grupo. La finalidad de este trabajo fue presentar al grupo

económico el acuerdo anticipado de precios, aplicando la normativa tributaria vigente a sus operaciones.

En el presente estudio el lector encontrará el desarrollo expresado en capítulos, el cual consta de una breve introducción al tema y su problemática, así como contenido de relevancia que conforma el marco teórico vigente. Posteriormente se abordará los aspectos metodológicos, el análisis y discusión de los objetivos planteados en atención a las contingencias de precios de transferencia. Por último, se expondrán las conclusiones y recomendaciones del análisis efectuado y los anexos necesarios.

II. Marco teórico

En este capítulo se describen los elementos que confieren la sustentación teórica al presente trabajo de investigación. En atención a ello, seguidamente se exponen algunos aspectos fundamentales referentes a los precios de transferencia, contingencias tributarias y acuerdos anticipados de precios. Es una serie de elementos conceptuales que sirven de bases a la indagación a realizar, el mismo generalmente, se estructura de dos elementos: antecedentes de la investigación, bases teóricas.

2.1. Antecedentes del problema

El presente trabajo de investigación busca analizar las contingencias tributarias por la aplicación de los precios de transferencia en el Grupo Z, contempla la recopilación de informes y tesis a nivel nacional e internacional, tomando en cuenta las variables estudiadas.

Andrade (2015), en su trabajo de investigación titulado “Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APA por sus siglas en inglés): correcta sustentación a efectos de su implementación en Ecuador, de la Pontificia Universidad Católica Del Ecuador”. Quito, Ecuador. En este trabajo de investigación primero se analizó el régimen jurídico tributario, luego se estudió de manera minuciosa lo que son los APA, cuáles son sus componentes principales, incluyendo un análisis completo de la legislación local y las directrices de la OCDE.

El autor concluyó que hay muchas herramientas que dan soluciones a los problemas y conflictos por los precios de transferencias, pero la que más llama la atención y, quizás la más efectiva, son los Acuerdos Anticipados de Precios de transferencia. Sin embargo, cabe destacar que el uso de estos acuerdos puede generar situaciones que se deben resolver. De igual manera, los precios de transferencia son un añadido para la Administración Tributaria aun cuando se hace necesario desarrollar las normas y leyes relacionadas.

Aunque existen países más avanzados en lo que respecta a la normativa de precios de transferencia, solo existe una vía para evitar contingencias tributarias, las cuales se muestran a través de los acuerdos anticipados de precios de transferencia, por lo que el grupo debería aplicar estos procedimientos para minimizar riesgos que pueden afectar la liquidez de las empresas conformantes. Este estudio está relacionado con la presente investigación, por cuanto expresa la importancia de los precios de transferencia y los acuerdos anticipados que se pueden establecer.

Blum (2015), en su investigación titulada “Estudio de factibilidad para la implementación de acuerdos anticipados de precios de transferencia en el Ecuador dentro del sector camaronero, del Instituto de Altos Estudios Nacionales”. Guayaquil, Ecuador.

Este trabajo de investigación tuvo como objetivo general el estudio de los Acuerdos Anticipados en materia de Precios de Transferencia (APA por sus siglas en inglés), con la idea de establecer un mecanismo correcto para la aplicación de precios de transferencia y como los acuerdos anticipados contribuyen a dar seguridad y confianza a los sujetos pasivos en sus operaciones y transacciones.

El autor concluyó que por medio de los APA se busca facilitar el trabajo del contribuyente y de la Administración Tributaria porque proporcionan veracidad a sus transacciones, operaciones y al método usado para que se vean reducidas las fiscalizaciones, revisiones y auditorías. En este estudio se mostró los beneficios por el establecimiento de un Acuerdo Anticipado de Precios, incluyendo a la Administración Tributaria y al contribuyente, entendiéndose que esos beneficios están representados por la seguridad jurídica que ellos otorgan, la disminución de costos que representa el ser objeto a auditorías o revisiones periódicas con respecto a sus operaciones con partes relacionadas. Es un antecedente importante para el presente trabajo de investigación, por cuanto vuelve a establecer la importancia de los acuerdos anticipados de precios.

Por lo tanto, se puede comentar que los acuerdos anticipados de precios de transferencia son aquellos que buscan tener una mayor certeza del valor de mercado determinado para cada operación de las partes vinculadas a un grupo económico, por lo cual minimiza las contingencias tributarias que se puedan presentar tanto en la determinación como en la fiscalización de estos para así asegurar al grupo ante cuestionamientos de los entes de recaudación.

Campos (2015), en su estudio titulado “Los precios de transferencia y su aplicación en la república de Guatemala” para optar al grado académico de Magister en Asesoría en Tributación, en la Universidad Rafael Landívar, Guatemala, tuvo como objetivo desarrollar un tema de actualidad que va desde la forma en que se ha aplicado los precios de transferencias en la República de Guatemala y como ha sido incluido en la administración tributaria del país, analizándose los principios y procedimientos jurídicos y tributarios de los precios de transferencias e integrando los puntos mercantiles, económicos y jurídicos de las transacciones y del valor del mercado.

Se concluyó que la adopción de la normativa de precios de transferencia en otros países es un tema de gran interés, lo cual requiere que los interesados sean quienes busquen mecanismos para la capacitación, pues necesitan tener un conocimiento base para la aplicación de temas tributarios internacionales y se relaciona estrechamente con el análisis de contingencias tributarias, en vista que el origen está en el surgimiento de nuevos conocimientos

por partes de los profesionales para ser aplicados a los grupos económicos. Cabe mencionar que la legislación aplicable a precios desde años anteriores ha traído consigo un vital logro para los países que la acojan en su normativa, ya que los acerca a los parámetros internacionales de la OCDE.

Cevallos (2015), en su trabajo de investigación denominado: “Análisis y aplicación de precios de transferencia en empresas importadoras de fertilizantes en el Ecuador” para optar al título de Magister en Tributación y Finanzas de la Universidad de Guayaquil. Guayaquil, Ecuador. Esta investigación tuvo como objetivo general elaborar un análisis de cómo afecta los precios de transferencia en una empresa del rubro de fertilizantes a la vez de verificar si existe riesgo de precios de transferencia.

El autor concluyó que se identificaron los riesgos que están presentes en los precios de transferencia de las importaciones que ha realizado estas industrias y también se evaluó la aplicación de esos precios de transferencia para confirmar cuáles serían los ajustes que hay que realizar para que las transacciones se puedan comparar entre sí y se pueda determinar cuál fue verdaderamente el perjuicio para el Estado ecuatoriano.

Como se ha planteado en párrafos anteriores, existen riesgos en la aplicación de Precios de transferencia, de modo que debe tener minucioso cuidado cuando se encuentra el valor de mercado para las operaciones, pues disminuir las contingencias tributarias es un proceso que requiere la toma de decisiones que beneficien a las empresas y no perjudiquen a los entes recaudatorios con la fijación de los precios.

Jurado (2015), en su estudio titulado “Evaluación de la eficacia de los precios de transferencia en el control tributario de contribuyentes ecuatorianos vinculados a empresas offshore: 2010-2014” para optar al título de Magister en Tributación y Finanzas en la Universidad de Guayaquil. Guayaquil, Ecuador. Este estudio tuvo como objetivo general identificar las disposiciones legales y reglamentarias en el control de los precios de transferencia en los contribuyentes ecuatorianos que estén vinculados con un tipo de empresas, para lo cual se debía verificar el marco institucional de la gestión tributaria y como es el mecanismo de precios de transferencia que se han convertido en uno de los puntos principales para evitar la evasión tributaria.

En este estudio se concluyó que hay dos vertientes, por un lado, se nota el importante éxito de parte del gobierno en el control de las salidas de los flujos de fondos, por otro lado, se está desmotivando para el mal uso de los precios de transferencias, dando a entender que el gobierno ecuatoriano tiene imprevistos añadidos para la recaudación de los tributos por cuanto existen numerosas medidas que usan los contribuyentes para ocultarlos.

Se comenta que en la regulación de precios de transferencia en Ecuador se ha desmotivado a los contribuyentes por el mal uso de precios de transferencia, sin embargo, esto ha servido para que el contribuyente oculte sus ingresos a través de los paraísos fiscales, ya que son aquellos que no proporcionan información y lo mantienen bajo reserva.

Es preciso mencionar que el estudio de la normativa peruana parece más sancionador que afecto a la regulación de las transacciones, por lo que si no se llega a adecuar correctamente sucedería de forma similar que en países vecinos, ya que las grandes empresas se sentirían atacadas directamente. Esta situación se relaciona con el tema en investigación porque sería una causal de contingencias tributarias.

Martínez (2015), en su trabajo de investigación titulado “Elementos para la seguridad jurídica en materia de determinación de precios de transferencia” para optar al título de Magister en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, Quito, Ecuador, tuvo como objetivo general analizar tres puntos jurídicos: la determinación tributaria, seguridad jurídica y precios de transferencia, cómo interactúan entre sí y cuáles son los aspectos principales que se deben estudiar para obtener seguridad jurídica en el momento en que se llevan a cabo actos de determinación tributaria en materia de precios de transferencia.

Se concluyó que los conflictos que se pueden generar con los entes recaudatorios llegan en algunos casos hasta la última instancia, donde lo que se busca es justificar la determinación del valor de mercado, lo cual podría ser anticipado mediante un acuerdo previo con los entes recaudatorios.

Belleza y Blas (2019), en su trabajo de investigación denominado: “Precios de transferencia y su impacto tributario y financiero en las empresas vinculadas del sector textil en el distrito de Ate, año 2017”, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú, tuvo como objetivos realizar un análisis de los precios de transferencia y determinar el impacto tributario y financiero de las empresas vinculadas del sector textil, ubicado en el distrito de Ate, año 2017. Los aspectos tributarios y financieros se evalúan mediante el análisis de consistencia estadística y las pruebas de hipótesis. Es una investigación de tipo experimental, analítica y con un enfoque mixto, además posee un nivel de estudio exploratorio, descriptivo, correlacional y explicativo.

Se obtuvieron los datos a través de una entrevista en profundidad y un cuestionario, por lo que se obtuvieron unos sujetos de estudio y una muestra. Se concluyó que los Precios de Transferencia tienen un impacto tributario y financiero en las empresas vinculadas del sector textil del distrito de Ate, año 2017. Este estudio guarda relación con la presente investigación

por cuanto expresa la importancia de los precios de transferencia y la relación que tiene con la tributación y cómo influye en ella.

Catacora (2016), en su trabajo de grado titulado “Aplicación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas y su incidencia en la determinación del impuesto a la renta caso: Transportes Kala S.A.C. Arequipa-2015”, para optar al título de Contadora Pública en la Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa, Arequipa, Perú, tuvo como objetivo verificar cómo inciden los precios de transferencia al momento de determinar y calcular el Impuesto a la Renta de la empresa citada, considerando que realizan sus transacciones contrarias al precio del mercado, lo que origina efectos tributarios que deben ser corregidos antes que la Administración Tributaria haga las respectivas fiscalizaciones y los sancione por no cumplir con la norma establecida. La investigación se apoyó en un estudio descriptivo y explicativo, además se utilizó el método de análisis y síntesis.

El estudio concluyó que se desconoce la aplicación de las normas y reglas de los precios de transferencia establecidas por el ente regulador, por lo tanto, la empresa en estudio no aplica correctamente los precios de transferencia a través de las operaciones realizadas porque no tienen el debido conocimiento y la experiencia necesaria, llevando a cometer errores al fijar los precios y como resultado se generen inconsistencias en la tributación del período fiscal.

El desconocimiento de la aplicación de la normativa vigente de precios de transferencia ocasiona que las contingencias tributarias se vean inmersas en la determinación de valor de mercado para las vinculadas en un determinado grupo económico. Finalmente, se recomendó la utilización correcta de la normativa de los precios de transferencia a fin de contribuir en la reducción de la evasión y el fraude fiscal.

Chiclote y Salinas (2015), en su trabajo de investigación titulado “El efecto de la adecuada aplicación de los precios de transferencia en el cálculo del impuesto a la renta empresarial de la Empresa Agroindustrial Laredo S.A.A de la ciudad de Trujillo al año 2015” para optar al título de Contador Público en la Universidad Privada Antenor Orrego en Trujillo, Perú, tuvo como objetivo primordial evaluar cómo se aplica correctamente los precios de transferencia para calcular el Impuesto a la Renta en una empresa en particular, para dar a conocer cuál era la normativa relacionada. Esta investigación se apoyó en un estudio de tipo transeccional, descriptiva, simple, no experimental.

En todo esto se puede decir que en la legislación peruana la norma está vigente desde el año 2001 y ha ido teniendo constantes cambios, por lo que es considerable que los profesionales en materia tributaria siempre estén actualizándose. Para ayudar a evitar contingencias tributarias en la aplicación de estos temas de interés a las partes intervinientes, se requiere sustentar todas

las operaciones que se realicen dentro de las partes económicas para minimizar sanciones tributarias.

Fiestas (2015), en su trabajo de investigación titulado “Implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 inventarios en los precios de transferencia en el Perú a partir del 1 de enero de 2013”, para optar al grado de Maestro en Contabilidad con mención en Tributación de la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote, Chimbote, Perú, tuvo como objetivo analizar la Norma Internacional de Contabilidad 2, (NIC 2) relacionada con los inventarios y qué implicaciones tributarias tiene esta norma en los precios de transferencia.

La investigación estuvo centrada en un enfoque cualitativo con un método bibliográfico documental. Tuvo como sujetos de estudio aquellos que se asocian al régimen de precios de transferencia. Se concluyó que después de hacer el análisis de la NIC 2 y cuál es la implicación que tiene en materia tributaria se reconoce que se deben aplicar a lo menos dos métodos de valoración del régimen de precios de transferencia, se aplica de igual forma el importe del costo de ventas a valores históricos sí y solo sí dicho costo sea menor que el valor neto realizable y no cuando el costo de ventas es mayor al valor neto realizable.

Es de suma importancia tener conceptos claros de precios de transferencia, puesto que se puede apreciar las implicancias de la NIC 2 inventarios en el tema tributario, pues servirá para la elección del precio a considerar dentro del rango al medir el valor de mercado. Desde allí se originaría contingencias tributarias que afectan a las empresas, teniendo en consideración ambos temas contables y tributarios.

Poma (2015) en su estudio titulado: “Aplicación del método del margen neto transaccional para determinar el margen de utilidad de libre competencia en las transacciones realizadas por la Empresa Agrícola Tal S.A. y sus empresas vinculadas en el ejercicio 2013” para optar al grado de Contador Público en la Universidad Nacional de Trujillo, Trujillo, Perú, tuvo como objetivo aplicar el método del margen neto transaccional para la determinación del margen de utilidad de libre competencia, de forma tal que la aplicación de ese método pudiera dar los resultados esperados. Fue una investigación aplicada y descriptiva analítica que se apoyó en una revisión bibliográfica y el análisis de la información para el tratamiento de los datos.

Al final se concluyó que el análisis de comparabilidad sirve para buscar las empresas comparables y requiere de un gran estudio, pues no se puede optar por cualquier comparable, si no seleccionar la que tenga menores ajustes y la información de manera confiable. Esta investigación demuestra una variación, pues a nivel nacional solo se cuenta con dos bases de datos públicas que muestran la realidad económica peruana. Se puede afirmar que esto es una

causal de contingencias tributarias cuando apliquen el valor de mercado para precios de transferencia.

Considerando cada uno de estos estudios, los cuales fueron revisados a profundidad, se evidencia una relación con este trabajo de investigación y sus respectivas variables de estudio, siendo las contingencias tributarias, los precios de transferencia y los acuerdos anticipados de precios de transferencia, a la vez de referir la importancia que conlleva los precios de transferencia, cómo influyen en la determinación del impuesto a la renta, y que sucedería si no se establecen los acuerdos anticipados de precios, cuáles serían las contingencias tributarias así como su impacto en la tributación de los sujetos pasivos, en el ente regulador y recaudador.

2.2. Bases teóricas

El objetivo de las bases teóricas es enriquecer el problema planteado mediante un conjunto de conocimientos sólidos y actualizados, que permita orientar la búsqueda de información científica, a través de una conceptualización adecuada de los términos. La fundamentación teórica, durante el desarrollo de la investigación está sustentada por la literatura de diferentes autores que proporcionan teorías aplicadas al problema de investigación, con la finalidad de obtener como resultado una perspectiva teórica que permita abordar el problema con más claridad.

2.2.1. Precios de transferencia.

El concepto Precios de Transferencia para Polo Vergara (2018) se refiere al estudio y asignación de costos, precios y valores a las transacciones entre partes relacionadas, las cuales pueden ser el cambio de activos tangibles e intangibles o la prestación de servicios entre las empresas que son comunes o que pertenecen al mismo ramo empresarial. Esto corrobora lo que establece la OCDE cuando expresa que los precios de transferencias son los costos ya mencionados anteriormente (OCDE, 2003).

Cabe destacar que por medio de ellos se transfieren utilidades entre ambas empresas, tanto que pueden vender estos activos por encima o por debajo precio de mercado. De igual forma se aplica también en la prestación de un servicio. Por lo tanto, el precio de transferencia no siempre sigue las reglas de una economía de mercado, es decir, no siempre se regula mediante la oferta y la demanda. Un aspecto contrario lo señala De la Vega (2015), quien argumenta que los precios de transferencias le otorgan a las Administraciones Tributarias un control más completo, conciso y seguro de las operaciones comerciales entre sujetos vinculados.

El tema de los precios de transferencia en Perú ha avanzado mucho en los últimos años. Según Loayza (2018) la normativa actual de precios de transferencia no toma en cuenta algunos aspectos que son imprescindibles, de los cuales es necesario mencionar que no se nota la eliminación de la doble imposición económica o doble tributación, tomando como base el Artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta, que circunscribe el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a situaciones donde la valoración convenida pudiese determinado un pago del Impuesto a la Renta inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado.

Es necesario resaltar que los precios de transferencias se fijan con la finalidad, desde el punto de vista de las empresas, de conseguir beneficios fiscales en el momento de fijar valores, costos y precios para llevar a cabo sus transacciones con el grupo de empresas al que pertenecen. De igual manera, la fijación de precios de transferencias para la Administración Tributaria, es beneficiosa por cuanto le permite incluir en su legislación, normas y reglamentos que le ayudan a tratar con los precios de transferencias y así evitar la elusión y evasión fiscal.

También es necesario acotar que el origen de los precios de transferencias data del siglo XX, cuando los primeros pasos se dieron en consonancia con el auge de las empresas multinacionales, a la vez que, países como Gran Bretaña y Estados Unidos (EEUU), adoptaron en su legislación las normas impositivas de los precios de transferencias. Pero en el año 1979, cuando la OCDE da a conocer las primeras tendencias llamadas *Transfer Pricing Guidelines*, y que tenían como base las reglas, los métodos, los procedimientos, la normativa y experiencia de los EEUU. Es importante resaltar que los mismos son actualizados cada cierto tiempo, por lo que se mantiene actuales y se han convertido en la base fundamental para que los países asociados constituyan reglas y normas para los precios de transferencias, de esta forma se evita que las empresas multinacionales tengan ajustes impositivos dados por la Administración Tributaria de diferentes países.

La legislación aplicable en materia de los precios de transferencia en Perú viene dada por la legislación vigente desde el 1 enero de 2001, mediante la Ley N° 27356 que sustituyó los numerales 32° del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR). Con el paso de los años existió una reforma de ese Artículo, modificándose y creando un nuevo Artículo denominado 32°- A (mediante Decreto Legislativo N° 945, publicado el 18 de octubre de 2000 y vigente desde el 01 de enero del 2001). A raíz de esto y por la falta de una norma reglamentaria se emitió la sustitución del Artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR), mediante Decreto Supremo N° 190-2005-EF (publicado el 31 de diciembre de 2005 y vigente desde el 01 de enero de 2006). Conjuntamente, se emitieron Resoluciones de

Superintendencia (RS) orientadas a regular aspectos formales de los precios, tales como la RS 167-2006 y RS 008-2007 a ser considerados por los contribuyentes. Hasta la fecha, existe una reciente modificación de la LIR mediante Decreto Legislativo N° 1312 (publicado el 31 de diciembre del 2016 y vigente desde el 1 de enero del 2017) que nació a fin de adecuar en la legislación nacional, los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE.

Los precios de transferencias abarcan numerosos puntos que sin ellos no serían llamados de esa forma, pero para efectos de esta investigación se mencionan los relacionados con las partes vinculadas a las operaciones, los supuestos de vinculación, el ámbito de aplicación, el análisis de comparabilidad, los métodos para calcular los precios de transferencias y el principio de libre concurrencia o *Arm's Length* sobre el cual está apoyado toda la materia de los precios de transferencias. Estos puntos se desarrollan a continuación.

2.2.1.1. Partes vinculadas a las operaciones.

Se califica que dos o más personas u organizaciones están vinculados cuando una de ellas o grupo de ellas coopera y colabora, bien sea de forma directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra.

Es la misma idea que refiere la LIR en Perú, específicamente en el inciso “b” del Artículo 32° A, cuando señala que debe entenderse por “partes vinculadas” (empresas vinculadas económicamente), 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 y entidades. Igualmente indica que también opera la vinculación cuando la transacción sea realizada con el uso de personas interpuestas, cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas. Sobre el particular, el Artículo 24° del RLIR ha desarrollado esta definición general, estableciendo situaciones específicas en las que un contribuyente debe incurrir para configurar una vinculación económica entre partes relacionadas.

Para que estas empresas estén vinculadas tiene que existir algo que las vincule, bien sea que pertenezcan a un mismo grupo multinacional o por la participación directa e indirecta de unas en otras. Estos son los llamados supuestos de vinculación, que en Perú están establecidos en el RLIR.

Con respecto al tipo de vinculación económica, según el RLIR - DS N° 122-94-EF y modificatoria, existen doce (12) supuestos en los que puede existir vinculación:

- El primer supuesto de vinculación económica está definido en el numeral 1 del Artículo 24°, inciso 1 del RLIR. Se evidencia cuando una persona bien sea natural

o jurídica, tiene más de treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, que puede ser de forma directa o por medio de un tercero.

- En el segundo supuesto de vinculación se da cuando una persona percibe más del treinta por ciento (30%) del capital de dos o más personas jurídicas (Artículo 24°, inciso 2 del RLIR).
- El tercer supuesto de vinculación es el que está dado por parentesco, el cual más del treinta por ciento (30%) del capital de dos o más personas jurídicas puede pertenecer a esposos o personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad. (inciso “c” del Artículo 24° del RLIR).
- El siguiente supuesto es por propietarios comunes. Esto ocurre cuando el capital de dos o más personas jurídicas pertenezca a socios comunes de estas.
- El siguiente supuesto ocurre cuando las entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores o personal de confianza que tengan poder en la toma de decisiones de los acuerdos financieros, operativos y comerciales.
- El siguiente supuesto está relacionado con la consolidación de Estados Financieros y se da cuando dos o más personas naturales o jurídicas consoliden sus estados financieros, por cuanto la casa matriz y la subsidiaria pertenecen a una sola unidad económica.
- El otro supuesto de vinculación es formar parte de un contrato donde las partes que sean integrantes del contrato intervengan de manera directa o indirecta en el patrimonio del contrato, o en su defecto uno de los integrantes tenga poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que vayan en consonancia con el desarrollo del acuerdo (numeral 7 del Artículo 24° del RLIR).
- El siguiente supuesto se origina cuando existe un contrato de colaboración entre empresas sin contabilidad independiente (numeral 8 del Artículo 24° del RLIR).
- Otro de los supuestos de vinculación es cuando existe un contrato de asociación en participación, en donde los involucrados actúan directa o indirectamente en los resultados o en una de las operaciones o transacciones de asociante (numeral 9 del Artículo 24° del RLIR).
- El siguiente supuesto de vinculación es por tener establecimientos permanentes en el país, existiendo la vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes (numeral 10 del artículo 24° del RLIR).
- Otro de los supuestos en el cual se produce vinculación es cuando una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante en las decisiones de los órganos de

administración de una o más personas jurídicas o entidades (numeral 11 del Artículo 24° del RLIR).

Es necesario acotar que, en todos estos supuestos de vinculación, las partes vinculadas deben poseer al menos el treinta por ciento (30%) de la participación, realizada de manera directa o por medio de terceros. Sin embargo, no pueden vincularse las partes si no están de acuerdo con los términos del contrato.

2.2.1.2. Ámbito de aplicación de los precios de transferencias.

De acuerdo con el inciso “a” del Artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta, las reglas y normas de los precios de transferencias se aplicarán a las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes o sujetos pasivos del impuesto con sus partes vinculadas o de aquellas operaciones que se realicen en países de poca o nada imposición.

Cabe destacar que, teniendo como base las directrices de la OCDE, cada país ha establecido su propia jurisdicción y su propio marco regulatorio, tomando como base el principio de libre concurrencia, a la vez que cada una de esas regulaciones tengan los principios necesarios para normar cuando se presenten situaciones particulares tales como: relaciones de exclusividad, volúmenes de producción, establecimientos permanentes, e incluso operaciones entre contribuyentes residentes en la misma jurisdicción están alcanzados por las obligaciones de precios de transferencia.

2.2.1.3. Análisis de comparabilidad.

Para Gallegos (2019), el análisis de comparabilidad, también conocido como Comparabilidad de Precios, es un proceso necesario y relevante en los precios de transferencias. En la presente investigación se va a determinar si las operaciones de las partes que pueden estar vinculadas son comparables, a la vez que se convierte en el método eficaz para conocer las características básicas de las empresas, la información económica y financieras de las mismas.

El autor citado acota que la OCDE tiene en su normativa aspectos básicos e importantes para la comparabilidad de precios, los cuales se mencionan: los atributos de los bienes y servicios, el estudio práctico, los términos contractuales, las condiciones económicas y financieras y las técnicas para las actividades comerciales. En atención al primer punto se hace necesario comparar precios y luego los márgenes de beneficios. El segundo punto da a entender que se valoran las actividades, los activos y los riesgos, tratando de identificar y comparar las transacciones comerciales para separar correctamente los beneficios. El tercer punto se refiere a los términos contractuales donde se establecen los deberes y derechos de la entidad estudiada.

El siguiente punto está relacionado con las condiciones económicas. La intencionalidad es que las diferencias entre las entidades vinculadas no afecten considerablemente el valor o el costo. También, si hay una incidencia se pueda ajustar correctamente. De igual forma, otras condiciones económicas pueden darse por la ubicación geográfica, la amplitud de los mercados y su posición con la competencia, la situación con los proveedores, la demanda y la oferta, entre otras. El último punto se asocia a las técnicas de las actividades comerciales, las cuales están relacionadas con la presentación de un nuevo producto, cómo se trata a la competencia, la promulgación de nuevas normativas y las transformaciones políticas.

En este mismo orden de ideas, el Artículo 110 del RLIR regula el análisis de comparabilidad para efectos de establecer si las operaciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso “d” del artículo 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Para determinar si las operaciones son comparables hay que tomar en cuenta una serie de características, ya sea el caso que sean operaciones financieras, prestación de servicios, operaciones que impliquen la venta, alquiler o cualquier otra modalidad de cesión en uso de bienes tangibles y en el caso de cesión definitiva o en uso de bienes intangibles, a la vez que también debe estudiarse las funciones o actividades económicas.

2.2.1.4. Métodos para calcular los precios de transferencias.

En continuidad con los planteamientos sobre los precios de transferencias, hay que definir cuáles son los métodos para la determinación de precios entre entidades vinculadas y asociadas, cómo se lleva a cabo el proceso y cómo se calculan. Sobre este particular, la OCDE ha determinado una serie de métodos que muchos países lo han adoptado en sus niveles regulatorios y han sido de ayuda para normar el tema.

Este organismo internacional propone cinco (5) métodos que van desde los tradicionales o comunes hasta los transaccionales. Éstos determinan si el valor cobrado está en consonancia con el Principio de Libre Concurrencia o *Arm's Length*. A continuación, se describen los métodos señalados:

Métodos Tradicionales

El método del precio comparable independiente ("cup")

También llamado precio comprable no controlado. Consiste en calcular el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas, tomando en consideración el monto de la contraprestación de bienes y servicios que se hayan pactado entre las partes y en operaciones comparables.

La OCDE lo define como la determinación del precio o del valor, tomando como base una comparación entre los bienes y servicios transferidos en una operación relacionada con los transferidos en una operación independiente y que estén dadas las circunstancias en las que sea posible comparar. Igualmente expresa que lo más importante de este método es la igualdad en los bienes o servicios y se hace comparable las operaciones si las diferencias que existen no afectan el costo.

El método de la Reventa

Consiste en calcular el precio o valor de mercado de compra de bienes y servicios en que incurre un comprador relacionado con su parte vinculada, multiplicando el precio de reventa por el resultado que proviene de disminuir el margen de utilidad bruta que obtiene el comprador en operaciones comparables con partes independientes. El margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas. El margen de costo adicionado se calculará al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas.

Según la OCDE, por medio de este método se determina el valor restando del precio de venta cobrado en la operación, una comisión o margen bruto de ingresos que constituyen el monto que el vendedor necesita para cubrir sus costos y gastos, de esta forma se podrá alcanzar una ganancia. Es oportuno destacar que la ventaja que tiene este método con respecto al anterior es que el primero no toma mucho en cuenta las diferencias en los bienes y servicios vendidos como el Método de la Reventa, porque no tendrían tanta relación y afectaría en un porcentaje bajo al margen de ingreso en vez del precio.

Método del Costo Adicionado

Este método se usa principalmente en las empresas de producción, manufactureras o las que proveen servicios a las partes relacionadas. Se fundamenta en los costos y precios incurridos por el agente que provee bienes y servicios en una operación con una parte relacionada, y agrega un margen de ingreso con la finalidad de evidenciar una ganancia razonable, considerando las operaciones llevadas a cabo y las condiciones en que se encuentra el mercado.

Los costos que se consideran para determinar el precio de transferencia abarca todos los costos relacionados con el proceso productivo ya sean directos e indirectos, pero no incluye los gastos operacionales, a la vez se toma en cuenta los costos que están a nombre o en beneficio del proveedor.

Métodos Transaccionales

Partición o División de Utilidades

Según el Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000, este método establece el valor de mercado de los bienes y servicios a través de la división de la utilidad global, que tiene su origen en la suma de los beneficios parciales obtenidos en cada una de las operaciones entre las partes vinculadas y en consonancia con la participación con quien hubiese sido repartida entre las partes independientes, tomando en consideración todas las transacciones hechas por las partes vinculadas.

En este mismo orden de ideas, Hurtado (2011) expresa que para utilizar este método se debe determinar primeramente la utilidad o beneficio que va a ser distribuido entre las partes de la operación para luego dividir esa utilidad o beneficio entre estas partes. Este método es recomendado por la OCDE al momento de usar intangibles únicos en vista que las partes involucradas tienen como propósito dividir utilidades de acuerdo al aporte de cada una de ellas.

Siguiendo con este método, la OCDE presenta dos (2) opciones para llegar a obtener el precio. La primera es el *Método de División de Utilidades* propiamente dicho, el cual reparten o dividen los beneficios totales de la transacción, en conformidad con lo que hayan pactado las partes independientes. La segunda opción es el *Método Residual de Utilidades*, donde el precio se alcanza en dos pasos: el primero les da valor a los aportes de las partes “no únicas”, considerando las tareas llevadas a cabo, mientras que en el segundo el remanente de los beneficios es asignado entre las partes involucradas.

Método del margen neto transaccional

De acuerdo con el Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000, este método consiste en establecer los beneficios que obtienen las partes independientes, considerando las variables de rentabilidad como activos, pasivos, gastos, costos directos o indirectos, efectivo y cómo es el flujo del mismo. Este método es seguro cuando una de las partes efectúa la contribución de los activos únicos para llevar a cabo una transacción.

Una de las ventajas de este método es que al tomar como base el resultado final de la organización, puede ser usado si hay diferencias entre las operaciones realizadas de una empresa controlada y una independiente. De acuerdo con Hurtado (2011), la desventaja de este método es que no está cerca del concepto de libre competencia o principio *Arm's Length*.

Es necesario indicar que el uso de un método u otro depende de las circunstancias en que están inmersas las partes involucradas. Hay casos donde los métodos tradicionales pueden funcionar para el establecimiento de precios, pero hay momentos en los cuales los métodos transaccionales son más adecuados, para ello debe usarse el método que presente resultados confiables, efectivos y verdaderos, tomando como base los hechos y las circunstancias, además

de tener en cuenta el grado de comparabilidad, veracidad y calidad de la información que se utiliza en este procedimiento. Igualmente se considera la situación y la realidad de cada país.

Ahora bien, cuando se calculan los precios de transferencias por los métodos ya mencionados, hay que darle un grado de confianza a esos precios, y eso se obtiene a través del cálculo de Rango Intercuartil y de la mediana, que son métodos estadísticos y una práctica común que busca aumentar la confiabilidad del análisis económico. En Perú está regido por el artículo 115 del RLIR, donde explica claramente cómo se obtiene, primeramente se obtiene la mediana, para luego obtener el rango intercuartil, obteniéndose como valor mínimo el percentil 25 y como valor máximo el percentil 75.

2.2.1.5. Principio de Arm's Length o Principio de Libre Concurrencia.

Para García (2015) este principio se basa en el punto de que todas las organizaciones o entidades de un grupo de empresas son independientes que estarían en la obligación de buscar los mejores precios, valores y costos para comprar y vender. Esto traería como consecuencia unos beneficios iguales a los que poseen las entidades independientes basadas en lo que se obtiene del mercado y no por lo que establezca el grupo.

Hurtado (2011) señala que, dependiendo de este principio, los integrantes de un equipo internacional deben ser tratados como empresas operativas separadas en lugar de partes inseparables de un solo negocio. Por lo tanto, las operaciones que lleven a cabo entre ellas deben tener el mismo principio de independencia que las operaciones que realizan partes no relacionadas. Este principio impulsa el crecimiento internacional y la inversión en consonancia con la globalización en los mercados.

Para la aplicación de este principio es necesario realizar un análisis y comparación de las condiciones económicas en que se encuentra una operación controlada con las condiciones económicas relevantes para una operación independiente. Sin embargo, esto no indica que estas dos operaciones deban ser iguales, sino que debe tener algo de comparación para obtener un resultado. Este análisis de comparabilidad es un punto importante en los precios de transferencias, siendo un aspecto comentado en párrafos anteriores.

2.2.1.6. Valor de mercado.

El valor de mercado es el costo o precio de un activo, producto o servicio relacionado con la oferta y la demanda del mercado en un tiempo específico, en otras palabras es el monto total por el cual se vendería o compraría ese activo o servicio en un momento determinado.

En relación con los precios de transferencia, el valor de mercado se estipula según el artículo 32 de la Ley de Impuesto a la Renta, señalando que en las situaciones de ventas, transacciones de transferencia de propiedades, prestación de servicios y todas las operaciones dadas en las empresas vinculadas, el valor de esas operaciones viene dado al que está en el mercado. En este sentido, en caso de que el valor de todas estas transacciones no es el mismo que el valor de mercado, estando por encima o debajo, la SUNAT tiene la potestad de ajustarlo.

2.2.1.7. Ajustes

Estos ajustes mencionados anteriormente, se realizan porque existen transacciones entre las partes vinculadas que se llevan a cabo entre países o hacia ellos donde es baja o nula la imposición que son los llamados paraísos fiscales siendo una de sus principales características la aplicación de un formato tributario muy beneficioso para su gente, y que puede abarcar también que empresas extranjeras no residentes en ese territorio, pero que pueden colocar y registrar allí su domicilio. Perú estaba en la lista de los países considerados por la Unión Europea como paraíso fiscal, pero fue el año pasado, y por cambiar su normativa sobre los precios de transferencias, adecuándose a lo establecido por la OCDE, que fue sacado de esa lista, y está en concordancia con los lineamientos OCDE.

Siguiendo con los ajustes, en Perú, es necesario cumplir con lo establecido en numeral 4 del Artículo 32 de la LIR y el Artículo 109 del RLIR, estableciéndose tres (3) formas de ajustes que son: primario, correlativo y secundario. Los ajustes primarios vienen dados por dos aspectos, primero si se trata del Impuesto a la Renta el ajuste se hace de forma unilateral cuando el efecto es sobre el sujeto domiciliado en el país, o bilateral cuando el efecto del ajuste recae sobre las dos partes involucradas.

El segundo aspecto es cuando se trata del Impuesto General a las Ventas o del Impuesto Selectivo al Consumo, y el ajuste se da cuando se imputa sobre los periodos en los cuales se hicieron las transacciones y otra forma se da cuando dicho ajuste puede prorratearse considerando todas las operaciones realizadas por las partes vinculadas. Los ajustes correlativos se norman por las disposiciones de los Convenios Internacionales para evitar la doble tributación y los ajustes secundarios están relacionados con la no obtención de dividendos.

2.2.1.8. Obligaciones Tributarias

Según la Universidad Tecnológica de Chile (2018), la obligación tributaria consiste en la unión o relación que, desde el punto de vista jurídico, el Estado o sujeto activo demanda del sujeto pasivo el pago de una prestación pecuniaria. Es por ello que las partes vinculadas en los contribuyentes sujetos a ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, deben

cumplir con el artículo 32-A inciso “g” de la LIR, en donde se establece que deben presentar una Declaración Jurada Informativa de todas aquellas operaciones que se lleven a cabo entre las partes vinculadas y en países donde haya baja o nula imposición.

Es necesario comentar que todos los documentos, datos e información de cada transacción deben estar detallados en un estudio técnico que de confianza al cálculo de los precios de transferencia, siendo establecido por la SUNAT. Se exceptúan a algunos contribuyentes que no presenten la declaración jurada informativa o no cuenten con el estudio técnico necesario.

De acuerdo con esto, se presenta una resolución de la SUNAT que detalla las normas precisas en estos casos, conocida como la Resolución de Superintendencia N° 167-2006/SUNAT, donde se presentan los supuestos por los cuales los contribuyentes tienen la obligación formal de presentar la Declaración Jurada Anual informativa, el Estudio Técnico de Precios de Transferencia y las excepciones de las mismas, donde se señalan que están obligados a presentar la declaración jurada informativa aquellos contribuyentes que hayan superado los doscientos mil soles (S/200.000,00) en las operaciones con sus partes vinculadas o que haya realizado al menos una transacción con países donde haya baja o nula imposición.

En atención a la Resolución citada, están en la obligación de presentar el Estudio Técnico de Precios de Transferencia aquellos sujetos pasivos o contribuyentes domiciliados en el país cuyos ingresos fuesen más de seis millones de soles (S/6.000.000,00) o el monto de sus transacciones entre las partes vinculadas supere el millón de soles (S/1.000.000,00).

Cabe destacar que a partir del ejercicio fiscal 2016 hubo una modificación en las normas peruanas con la finalidad de ingresar en la OCDE, modificándose el RLIR a fin de concretar las reglas para las nuevas obligaciones de precios de transferencia. Belleza y Blas (2019) citando a Vidal expresa que se cambió el Estudio Técnico de Precios de Transferencia y se agregaron tres reportes: Reporte Local, Reporte Maestro y Reporte País por País, que de acuerdo con la OCDE, las compañías que realizan transacciones con entes vinculados y sobrepasan ciertos niveles de materialidad deben presentar esas tres nuevas declaraciones juradas informativas, a la vez que el ajuste por precio de transferencia puede realizarse en la respectiva Declaración Jurada del Impuesto a la Renta.

La declaración jurada informativa Reporte Local debe presentarse por aquellos contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de los precios de transferencias cuando sus ingresos gravados superen las dos mil trecientas (2300) Unidades Impositivas Tributarias (UIT), mientras que los contribuyentes que sus ingresos sean más de veinte mil UIT deben presentar de forma anual la declaración jurada informativa Reporte Maestro, la cual debe contener la estructura organizacional, la descripción del negocio o negocios y las políticas de

precios de transferencia en materia de intangibles y financiamiento del grupo y su posición financiera y fiscal. De igual forma los contribuyentes que pertenezcan a un grupo multinacional deben presentar de forma anual la declaración jurada informativa Reporte País por País, que debe tener información relacionada con la distribución global de los ingresos, impuestos pagados y actividades de negocio de cada una de las entidades pertenecientes al grupo

2.2.1.9. Infracciones Tributarias

Al no cumplir con las obligaciones tributarias tipificadas en la ley, se presentan las infracciones tributarias que según la SUNAT representan un desacato a las normas tributarias, y por ende, se establecen las sanciones, que son ejecutadas por la Administración Tributaria. Estas infracciones tributarias están tipificadas en la ley, en un primer lugar en el numeral ocho (8) del artículo 175 del Código Tributario cuando establece que se convierte en infracción tributaria al momento de no presentar almacenada correctamente toda la información retenida, y de igual forma el artículo 177 del mismo código. Sin embargo, estos artículos fueron sustituidos por lo establecido en los artículos 43 y 44 del Decreto Legislativo N° 981 de fecha 15 de marzo de 2017 y vigente a partir del 1 de abril del mismo año, los cuales establecen que se convierten en infracción no conservar la información tributaria necesaria, a la misma vez la no presentación del Estudio Técnico ya mencionado anteriormente y la omisión de información relacionada con los precios de transferencias.

También hay que hacer notar lo establecido en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, donde se establece que es una infracción tributaria la no inclusión en la declaración de ingresos las ganancias, rentas, tributos, o la aplicación de porcentajes o tasas diferentes a los establecido para la determinación de los pagos, o en su defectos presentar esta información de manera errónea. En su defecto estos casos se consideran infracciones tributarias y por ende generan una sanción tributaria, también tipificadas en el Código Tributario o en el Decreto ya mencionado. Estas sanciones tributarias pueden establecerse de acuerdo a unidades impositivas tributarias o el total de ventas netas.

Ahora bien para estas infracciones, existen unas sanciones tributarias. Una sanción tributaria se da cuando se ha cometido una infracción tributaria, es por ello cada una de las infracciones mencionadas anteriormente tienen su sanción y son las siguientes: por no presentar las declaraciones o comunicaciones en los plazos establecidos un treinta por ciento (30%) de las unidades impositivas tributarias o un cero coma seis por ciento (0,6%) de los ingresos netos, por no presentar el estudio técnico de precios de transferencias (ahora reporte local) un cero coma seis por ciento (0,6%) de los ingresos netos y por no presentar la información

correspondiente que respalde el cálculo de los precios de transferencias, igual un cero coma seis por ciento (0,6%) de los ingresos netos.

Cuando se declara datos falsos o se omite información, si la Administración Tributaria así lo determina, la sanción sería el cincuenta por ciento (50%) del tributo omitido, o el quince por ciento (15%) de la pérdida declarada indebidamente, o el cien por ciento (100%) del monto obtenido de manera indebida si se trata de una devolución de impuestos. A esta infracción antes mencionada, se le puede aplicar una serie de incentivos, previstos en el artículo 179 del Código Tributario, en la cual se puede reducir la sanción hasta un noventa por ciento (90%), setenta por ciento (70%) o cincuenta por ciento (50%) dependiendo de que si se subsana esa situación con la intervención de la Administración Tributaria.

2.2.2. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencias.

Un acuerdo anticipado de precios (APA) es un instrumento por medio del cual un sujeto pasivo o contribuyente se une a otro, también aplica a la administración tributaria de un país para hacer negocios de forma anticipada. De igual manera, establece un grupo de aspectos mencionados anteriormente, como son el método de cálculo, el análisis de comparabilidad, los supuestos de vinculación y los ajustes para la determinación de los precios de transferencias aplicados a las transacciones que puedan llevarse a cabo entre las partes relacionadas. Los APA tienen como propósito cumplir con los componentes tradicionales de naturaleza administrativa, judicial y de tratados capaces de solucionar las situaciones problemáticas derivadas de los precios de transferencia.

Los planteamientos de Alva (2016), así como lo estipulado en el literal “a” del Artículo 118 del RLIR, exponen que los acuerdos anticipados de precios tienen una serie de características: La primera es que son convenios o acuerdos de derecho civil porque son reglamentados por el Código Civil del país, igualmente debe determinarse la forma en que se realicen las operaciones y el precio de los bienes o servicios. Otra de las características es que no pueden ser modificados o cambiados por una sola de las partes. La última cualidad es que tienen un periodo de validez que, de acuerdo a la legislación peruana, es de tres (3) años.

Cuando se quiere realizar un acuerdo anticipado de precios, bien sea entre contribuyentes o un sujeto pasivo con la administración tributaria, siendo en este caso la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), la propuesta del acuerdo debe llevar unos aspectos importantes, los cuales son: una presentación detallada de las operaciones que estarán en el acuerdo, las partes vinculadas, el método de valoración idóneo, la elección de las entidades u operaciones comparables y las referencias que sirvan de base, la información

financiera y económica, los ajustes y cambios, el rango de precios (si refiere el caso) y las hipótesis sobre la cual se formula la propuesta.

2.2.3. Contingencias tributarias.

Las contingencias tienen que ver con la posibilidad de que algo suceda en cualquier momento, un riesgo de que algo está allí pero que no se ha manifestado, pudiendo ser positivo o negativo. Ahora bien, dando paso a los planteamientos sobre las contingencias tributarias, Bahamonde (2019) expresa que este término está vinculado al mundo contable y se refiere a los percances que posee una entidad económica por la aplicación de las reglas tributarias.

Asimismo, Rivera (2017) expresa que las contingencias tributarias son un riesgo para la actividad económica desarrollada por una empresa y tiene su comienzo en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, además de la errónea interpretación y análisis de las normas. En vista que las contingencias tributarias vienen dadas por una incorrecta aplicación y análisis de las normas tributarias, en la presente investigación se tomarán en cuenta algunas relacionadas con los precios de transferencia y los acuerdos que se hacen. Éstas ocurren antes, durante y después de la aplicación de los precios de transferencias, las cuales están entre la búsqueda de encargados, definir cuáles son los comparables, los análisis de comparabilidad y la elección del método de valoración. Todas estas son descritas en los instrumentos de recolección de datos y desarrolladas en la presentación de los resultados.

Cabe destacar que por la aplicación incorrecta de las normas, se pueden presentar consecuencias tributarias tales como acciones inductivas, auditorías tributarias, ajustes fiscales, presunciones tributarias y por último, y no menos importante las sanciones tributarias, por la cual se supone que se ha cometido una infracción, y por lo tanto se acarrearán costos y gastos a las empresas, entendiéndose por esos gastos la multa en dinero que la Administración Tributaria ha impuesto, de igual manera se mencionan los fraccionamientos, la cobranza coactiva, proceso contencioso, un proceso judicial, entre otras. Todas estas contingencias tributarias son descritas en los instrumentos de recolección de datos y desarrolladas en la presentación de los resultados.

III. Metodología

Al realizar esta investigación se tuvo presente una estrategia metodológica que permitió afianzar el camino para el abordaje del problema planteado, utilizando técnicas de documentación y análisis de datos con el propósito de alcanzar mayor exactitud y confiabilidad.

3.1. Método de la investigación

El método adoptado para esta investigación fue analítico-sintético, ya que se utilizó el análisis documental referido a las normas de precios de transferencia aplicadas a las partes vinculadas del Grupo Económico, para luego elaborar la síntesis y las conclusiones del estudio. Al respecto Rodríguez y Pérez (2017), señalan que este método consiste en la separación de las partes de un todo con la finalidad de conocerlas, estudiarlas y obtener una síntesis del problema estudiado. Cabe destacar que, como su nombre lo indica, viene de análisis y síntesis, así como el significado de cada palabra.

3.2. Nivel y Tipo de investigación

Uno de los aspectos fundamentales en toda investigación es la decisión sobre el tipo de estudio que se va a realizar, el cual deber ser apropiado a la naturaleza del problema planteado. En tal sentido, el tipo de investigación debe ajustarse al enfoque que se persigue. Por ello se utilizó el tipo básica–descriptiva y de campo, con un nivel analítico y enfoque cuantitativo, pues está orientado a la determinación y análisis de las contingencias tributarias de la aplicación de las normas de precios de transferencia entre las partes vinculadas del Grupo Z. Estos planteamientos son consistentes con el método seleccionado. Una investigación descriptiva es la que señala las características y elementos de la situación en estudio y en este caso fue las contingencias tributarias relacionadas con los precios de transferencia. Su carácter como estudio de campo se justifica porque va al lugar de los hechos para obtener los datos y la información.

Según Hernández, Fernández y Baptista (2018), el enfoque cuantitativo es el que está dado por un grupo de procesos, pasos y etapas secuenciales, tiene como principio una idea o situación problemática que es planteada lo más exacta posible, posteriormente se plantean los objetivos, finalidades, interrogantes, hipótesis, así como la manera de comprobarlas mediante las variables, y al final se definen y analizan los resultados.

3.3. Diseño de investigación

El diseño de esta investigación fue de tipo no experimental - transversal, en vista que se basó en el estudio de la realidad y la verificación de premisas básicas sin modificar las variables. Se analizó todo lo concerniente a las contingencias tributarias que se presentan por la aplicación de las normas de precios de transferencia. Hernández, Fernández y Baptista (2018) expresan que una investigación no experimental se refiere a estudios que no modifican las variables independientes para ver su efecto sobre las otras variables. En tal sentido, se ven los problemas en su entorno natural y se explican tal como ocurren. Este orden de ideas, el diseño no experimental tiene unos rangos en los cuales se basó en el estudio transeccional, que según los autores citados, recogen los datos en un solo momento.

3.4 Población, muestra y muestreo

Hernández, Fernández y Baptista (2018) expresan que la población es el grupo de todos los casos que tienen las mismas características. La muestra es un subgrupo de esa población. En el presente estudio, la población estuvo conformada por las partes integrantes del Grupo Z, las cuales están constituidas por nueve (9) empresas. La muestra se determinó por las partes vinculadas que realizaron o llevaron a cabo funciones menos complejas y de mayor movimiento para el análisis de precios de transferencia en este caso la empresa dos (2) y siete (7). El tipo de muestreo fue no probabilístico- intencional, ya que es un procedimiento donde las unidades muestrales no se seleccionan al azar, sino que fueron elegidas por la investigadora para realizar el muestreo correspondiente. Los autores citados señalan que en este tipo de muestreo la elección de la muestra no depende de la probabilidad sino de las características y objetivos de la investigación.

3.5. Criterios de Selección

Se basó en el criterio del investigador y por los requisitos de cumplimiento de normas de precios de transferencia mostrados en el reporte local de las empresas vinculadas, considerando las operaciones menos complejas para ser analizadas según la normativa.

3.6. Operacionalización de variable

Para Espinoza (2019), la operacionalización de variables busca la separación de todos los componentes de las hipótesis para medir con exactitud cuál es el problema. Con ella se pueden conocer cuáles son los elementos que lo componen, cuantificar y registrar para obtener las conclusiones. En este trabajo de investigación, la operacionalización de variables es la siguiente:

Tabla 1.

Operacionalización de variables

VARIABLE	DEFINICION CONCEPTUAL	DEFINICION OPERACIONAL	DIMENSIONES	SUBDIMENSIONES	INDICADOR
P R E C I O S D E T R A N S F E R E N C I A	Los precios de transferencia son los precios pactados en las transacciones realizadas entre empresas vinculadas económicamente durante un ejercicio económico.	Comprende: las partes vinculadas tanto a nivel nacional como internacional; las operaciones que se realizan entre estas; el ámbito de aplicación; el análisis de comparabilidad para las transacciones; los diferentes métodos de valoración que se adecuan a cada transacción; el valor de mercado y las fuentes de interpretación.	Partes vinculadas	Vinculación económica	Directa, Indirecta, Control y Administración.
			Ámbito de aplicación	Operaciones nacionales e internacionales	Importaciones, Exportaciones, título gratuito, título oneroso, inafectación, exoneración, regímenes diferenciados, perdidas tributarias, convenios de estabilidad, paraísos fiscales y otros países.
			Análisis de la comparabilidad	Comparables nacionales e internacionales	Características de las operaciones. Funciones, activos y riesgos asumidos en cada operación. Términos contractuales. Circunstancias económicas. Estrategias de negocio.
			Métodos	Tradicional	Precio comparable no controlado; precio de reventa; costo incrementado.
				No tradicionales	Partición de utilidades, residual de participación de utilidades y margen neto transaccional.
				Autóctonos	6to Método y Otros.
			Valor de mercado	Ajustes	Primario, Correlativo, Secundario, Otros.
			Fuentes de interpretación	Nacionales	Leyes, Reglamentos, Informes, Jurisprudencia, Resoluciones.
				Internacionales	Directrices y Guías de la OCDE, otros.
				Internas	Memorias y Otros.
Obligaciones	Formales y sustanciales	Informativas y determinativas.			
C O N T I N G E N C I A S T R I B U T A R I A S	La contingencia tributaria hace alusión a los riesgos a los que se expone la empresa por la aplicación de normas tributarias, en este caso por la aplicación o presentación del análisis de precios de transferencia que inciden en una declaración jurada, su rectificatoria y su infracción imputable por dicha causa.	Comprende: el proceso de aplicación de precios de transferencia y el desenlace post aplicativo, es decir riesgos antes, durante y después de la aplicación de precios de transferencia	Antes de la aplicación	Busca de encargados	Personal capacitado, especialistas, firmas auditoras, entre otras.
			Durante la aplicación	Uso de información para comparables	Información pública y privada.
				Análisis de comparabilidad	Bases nacionales y extranjeras públicas, bases privadas, otras.
				Elección del método de valoración	Compatible con el giro del negocio. Calidad y cantidad de información. Grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones. Menor nivel de ajustes.
				Información mínima de los reportes	Transacciones con partes vinculadas. Operaciones que se aplican precios de transferencia. Información funcional. Información económica financiera. Elección del método.
			Después de su aplicación	Consecuencias tributarias	Acciones Inductivas, Auditorías Tributarias, Ajustes Fiscales, Presunciones Tributarias, Sanciones Tributarias, Fraccionamientos, Cobranza Coactiva, Proceso Contencioso Proceso Judicial, Entre otros.

3.7. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

3.7.1. Técnicas de recolección de datos

Es el conjunto de normas, reglas y procedimientos que se usa para el establecimiento de la relación con la situación de investigación. En este estudio se usaron las técnicas de la observación, la encuesta y la revisión documental.

- La observación: es el registro de lo que ocurre en una situación real. Consiste en visualizar de forma sistemática cualquier hecho, fenómeno o situación que se produce en la naturaleza o en la sociedad, en función de unos objetivos de investigación preestablecidos. En esta investigación, la observación se dio cuando se fue al lugar donde está la situación de estudio y se observaron los hechos.
- La encuesta: es la obtención de datos e información de los sujetos acerca de la situación, así como opiniones, experiencias, actitudes o sugerencias.
- Revisión documental: se basó en la consulta de diversos documentos, textos, guías y estudios anteriores, con el propósito de conocer informaciones relacionadas con las variables de forma independiente y conjunta.

Finalmente, estas técnicas contribuyeron al proceso de análisis realizados en la investigación. La recolección de los datos garantizó su confiabilidad y veracidad, lo cual permitió obtener un mejor panorama de los precios de transferencia y su aplicación.

3.7.2. Instrumentos de recolección de datos

Son los mecanismos que utilizan los investigadores para la búsqueda, la obtención y el registro de los datos e información de cualquier estudio. Estos instrumentos son consistentes con las técnicas adoptadas. En esta investigación, se usaron como instrumentos la ficha de observación, la lista de control y el diario de campo. Todos ellos asociados con la técnica de observación, mientras que los relacionados con la técnica de la encuesta fueron la entrevista y el cuestionario. En cuanto a la revisión documentaria se utilizaron las fichas.

La entrevista consistió en un encuentro personal con el representante legal del Grupo Z, permitiendo un diálogo cordial y práctico. En ella se pudo obtener información necesaria, además de documentos importantes para este estudio, tales como la declaración jurada anual del impuesto a la renta, los estados financieros del año 2016-2017, el reporte anual del grupo y el reporte local de precios de transferencias 2017. Éste último, se mantuvo de forma confidencial.

El cuestionario es un instrumento que puede ser contestado de manera impresa o electrónica, cuya finalidad es obtener datos sobre el problema en estudio. En este estudio, se utilizó un cuestionario de veintitrés (23) preguntas, que fueron respondidas por el personal encargado de la contabilidad y administración de las empresas sujetas a estudio. A este cuestionario le fue aplicado la prueba de validez, que consistió en tres (3) expertos en el tema analizaron y estudiaron minuciosamente cada una de las preguntas del cuestionario, para confirmar que cumplía con todos los requerimientos en cuanto a veracidad, validez, redacción, contenido.

Para la revisión bibliográfica, se utilizaron las fichas de registros conocidas como Fichajes, que permitieron fijar conceptos y datos relevantes a partir de la elaboración y utilización de diversos tipos para registrar, organizar y precisar aspectos importantes en las diferentes etapas de la investigación. Las fichas utilizadas fueron la ficha de resumen, las fichas textuales, fichas bibliográficas y fichas de síntesis.

3.8. Procedimientos

Durante la investigación, realizó una entrevista con el representante legal del grupo económico para expresar la intención investigativa y la recolección de la información, luego se solicitaron los documentos necesarios para el proceso de análisis que permitieron generar las conclusiones y recomendaciones pertinentes. De igual forma, se aplicó un cuestionario al personal encargado de la contabilidad y administración a fin de obtener datos e información relevante con el problema abordado.

3.9. Plan de procesamiento y análisis de datos

La información proporcionada por el grupo económico se analizó en su totalidad, luego se organizaron los datos así como la presentación de las tablas, figuras y gráficos mediante el uso de programas ofimáticos, como el procesador de texto Microsoft Word, el editor de diapositivas Microsoft Power Point y el editor de hojas de cálculo Microsoft Excel, los cuales sirvieron para llevar a cabo el análisis de los precios de transferencia y las contingencias tributarias que se presentaron. Finalmente, se plasmó el acuerdo anticipado de precios de transferencia.

3.10. Matriz de consistencia

A continuación, se presenta la matriz de consistencia que describe los elementos metodológicos adoptados para el presente estudio.

Tabla 2

Matriz de Consistencia

Título: Análisis de contingencias tributarias en precios de transferencias para establecer un acuerdo anticipado (APA) en el Grupo Z						
Formulación del problema	Justificación	Variables	Marco teórico	Hipótesis	Objetivos	Diseño Metodológico
¿Permitirá un acuerdo anticipado de precios de transferencia minimizar las contingencias tributarias que se presentan en el Grupo Z?	La normativa de precios de transferencia tiene implicancia en la determinación del valor de mercado de las vinculadas de un grupo económico. A través de un acuerdo anticipado de precios se documenta las operaciones frente a otras transacciones. Para prevenir y reducir conflictos con la administración tributaria.	Independiente	Precios de transferencia	Un acuerdo anticipado de precios de transferencia minimizará las contingencias tributarias en la aplicación de precios de transferencia en el Grupo Z.	<p>General: Analizar las contingencias tributarias antes, durante y después de la aplicación de precios de transferencia para establecer un acuerdo anticipado APA para el Grupo Z.</p> <p>Específicos: Describir los aspectos generales de los integrantes del Grupo Z; las operaciones que se realizan y analizar bajo que supuesto de vinculación se encuentran.</p> <p>Analizar las contingencias que se presentan antes de la aplicación de los precios.</p> <p>Identificar las contingencias que se presentan durante la aplicación de precios a través del reporte local.</p> <p>Calcular las posibles consecuencias tributarias que se presenten con posterioridad a la aplicación de precios de transferencia</p>	<p>Tipo de Investigación Aplicada-descriptiva.</p> <p>Diseño de investigación No experimental-transversal.</p> <p>Método Analítico</p> <p>Técnicas Observación, entrevista y revisión documental.</p> <p>Instrumentos Ficha de observación. Diario de campo. Guía de entrevista. Fichas de información. Partidas Electrónicas. Reporte local. Reporte anual Estados financieros. Declaración jurada anual.</p>
		Precios de transferencia	Contingencias Tributarias			
		Dependiente	Contingencias tributarias			
		Complementaria	Acuerdo anticipado de precios de transferencia	Acuerdos Anticipados		

Fuente: Elaboración propia.

3.11. Consideraciones éticas

Para presentar este estudio, se otorgó el consentimiento del uso de información por parte del representante legal del Grupo económico. En él se menciona que toda la información proporcionada será usada con fines académicos. Por tanto, todos los documentos están en estado de confidencialidad, pues no se podrá hacer una divulgación exacta de los nombres reales de las empresas vinculadas al Grupo económico y así respetar el derecho a la reserva tributaria y confidencialidad.

IV. Resultados y Discusión

4.1. Resultados

4.1.1. Describir los aspectos generales de los integrantes del Grupo Z; las operaciones que se realizan y analizar bajo que supuesto de vinculación se encuentran

a) Aspectos generales

El Grupo Z fue constituido en el año 1982 como un grupo empresarial dedicado a producción y comercialización de materiales de construcción, transporte de carga por carretera, construcción de obras civiles, mineras y otras actividades afines. También presta servicios en general como: asesoría y supervisión de todo tipo de obras, alquiler de vehículos y maquinaria pesada. Está conformado por nueve (9) empresas como se muestra en la Figura 1.

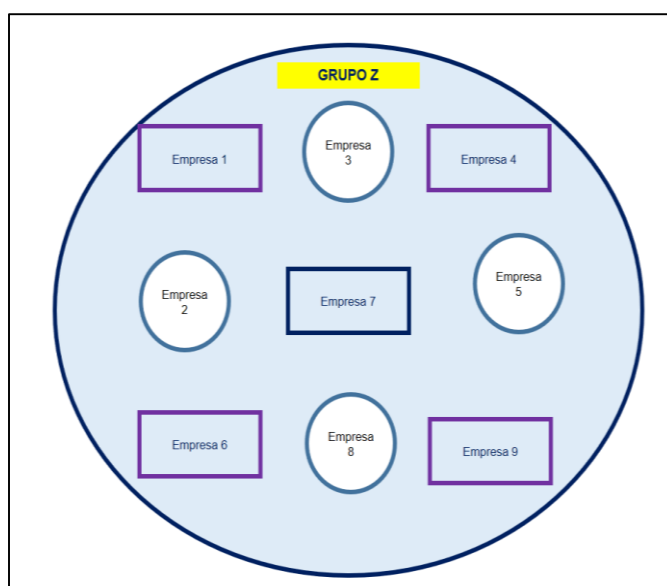


Figura 1: Integrantes del Grupo Z

Fuente: Tomada de Reporte Anual 2017.

Nota: Elaboración propia.

La organización general del Grupo Z esta agrupada por áreas que controlan todas las operaciones de los integrantes del grupo económico, como se muestra en la siguiente Figura 2. Posee cuatro (4) Departamentos que ejercen el control de todos los integrantes de la organización, siendo el más importante el Departamento de Administración y Contabilidad el cual proporcionó toda la información usada en el presente estudio.

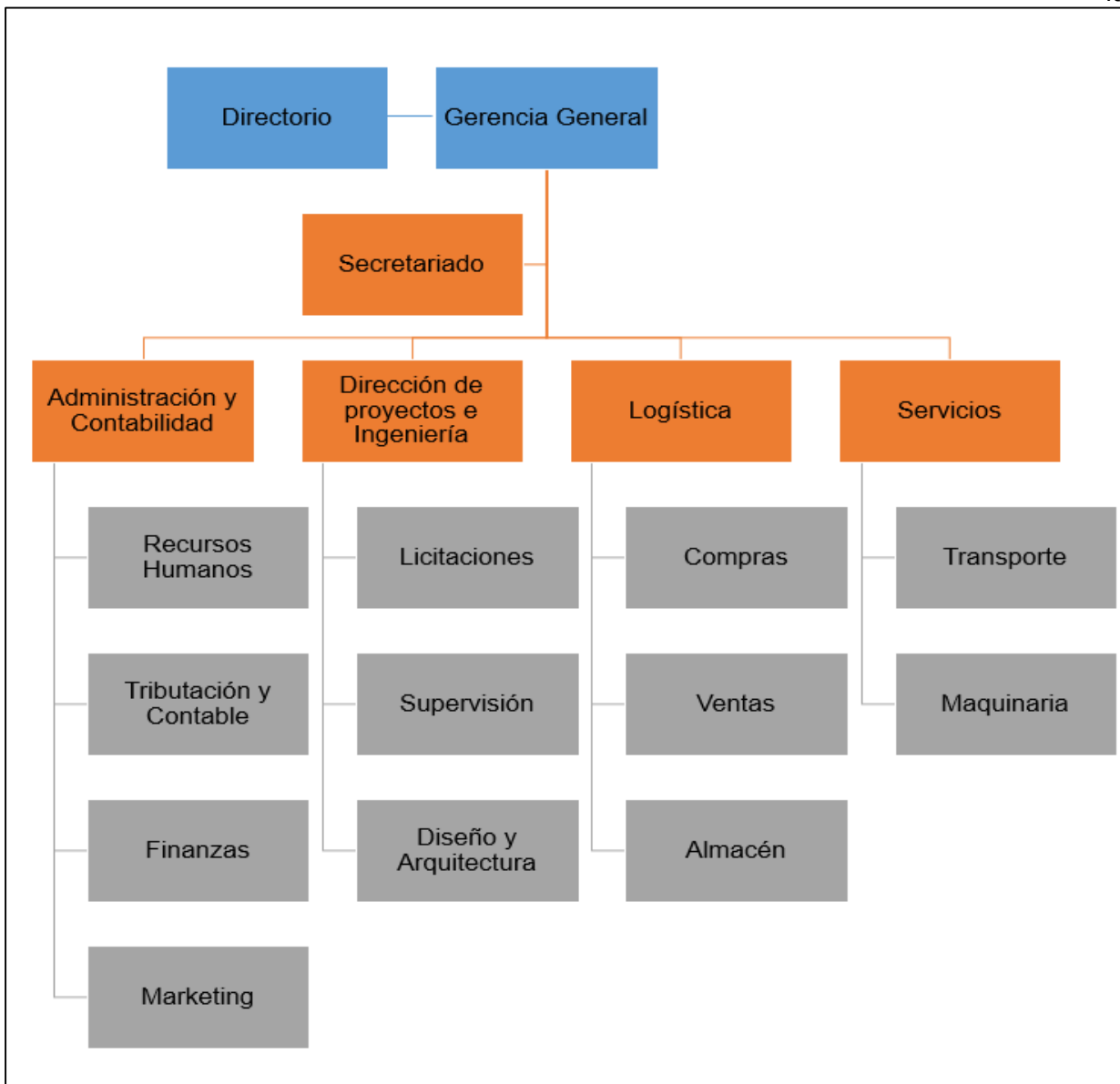


Figura 2: Organización del Grupo Z

Fuente: Tomado de Reporte Anual 2017.

Nota: Elaboración propia.

La descripción de la actividad económica principal de los integrantes del Grupo empresarial se muestra en la siguiente Tabla, en ella se observa el lugar de constitución. Dos (2) de las empresas fueron constituidas en Lima, dos (2) en la zona de la Amazonia amparadas en la Ley N.º 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía y una (1) tienen sus operaciones en Ecuador.

Tabla 3.

Actividad Económica de los Integrantes del Grupo Z

EMPRESAS	CIU	ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL	LUGAR DE CONSTITUCIÓN
Empresa 1	4100	Construcción de edificios	Lambayeque
Empresa 2	4663	Venta al por mayor de materiales de construcción, artículos de ferretería y equipo y materiales de fontanería y calefacción.	Jaén
Empresa 3	4752	Venta al por menor de artículos de ferretería, pinturas y productos de vidrio en almacenes especializados.	San Ignacio
Empresa 4	4730	Venta al por menor de combustible para vehículos automotores en almacenes especializados.	Cajamarca
Empresa 5	7110	Actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de consultoría técnica	Lima
Empresa 6	4520	Mantenimiento y reparación de vehículos automotores	Chiclayo
Empresa 7	4330	Terminación y acabado de edificios	Lima
Empresa 8	4321	Instalaciones eléctricas	Libertad
Empresa 9	4923	Transporte de carga por carretera.	Lima

Fuente: Reporte Anual 2017

Nota: Elaboración propia.

Los establecimientos con los que cuentan las empresas del grupo son de diversos tipos y están distribuidos en diferentes Departamentos del Perú. En la Tabla 4, se observa que entre los más importantes son los que tiene la empresa dos (2), la cual tiene diez (10) depósitos generales de mercadería en Lima, veinte (20) locales comerciales y diez (10) sucursales como se muestra en dicha Tabla. Cabe mencionar que la partida “otros” comprende lugares nacionales e internacionales no mencionados en esa Tabla.

Tabla 4.

Establecimientos anexos del conjunto de empresas del grupo Z

N°	Tipo De Establecimiento	Lugar	E.1	E.2	E.3	E.4	E.5	E.6	E.7	E.8	E.9	Total
1	Depósitos	Lima	8	10	7	2	0	0	1	1	8	37
2	Depósitos	Lambayeque	1	4	2	0	0	1	0	0	2	10
3	Depósitos	Arequipa	4	2	1	0	0	2	0	0	2	11
4	Depósitos	Trujillo	1	2	2	8	0	0	0	0	3	16
5	Depósitos	Otros	5	8	5	0	0	2	2	2	5	29
6	Local Comercial	Lima	0	20	9	3	0	2	0	2	0	36
7	Local Comercial	Lambayeque	0	5	8	2	0	1	0	1	0	17
8	Local Comercial	Piura	0	3	4	2	0	1	0	1	0	11
9	Local Comercial	Trujillo	0	6	5	7	0	1	0	1	0	20
10	Local Comercial	Otros	0	9	6	6	0	5	0	4	0	30
11	Sucursal	Lima	0	10	0	3	2	1	0	1	0	17
12	Sucursal	Lambayeque	0	1	1	2	1	1	1	1	1	9
13	Sucursal	Cajamarca	0	1	1	1	0	1	1	1	1	7
14	Sucursal	Trujillo	0	1	1	0	2	2	1	0	1	8
15	Sucursal	Otros	0	9	8	6	3	3	6	3	10	48
Totales			19	91	60	42	8	23	12	18	33	306

Fuente: Ficha RUC 2017 del conjunto de empresas

Nota: Elaboración propia

La participación en el capital de las empresas que conforman el Grupo económico la constituyen diez (10) socios, los cuales tienen participación en diversas empresas como se muestra en la Tabla 5. El socio uno (1) es participe de la empresa cuatro (4) con un treinta por ciento (30%) de participación, de la empresa cinco (5) con un diez por ciento (10%), de la empresa uno (1) con un veinte por ciento de participación (20%) y veinticinco por ciento (25%) de la empresa siete (7). De igual manera, el socio nueve (9) tiene el cincuenta por ciento (50%) del capital de la empresa ocho (8), ochenta por ciento (80%) en la compañía nueve (9) y treinta por ciento (30%) de la empresa siete (7).

Tabla 5

Porcentaje de participación de socios por empresas vinculadas del grupo Z

Socios	E. 1	E. 2	E. 3	E. 4	E. 5	E. 6	E. 7	E. 8	E. 9
1	20%			30%	10%		25%		
2		25%				40%	25%		
3	50%							40%	
4		40%			20%		5%		
5						40%	15%		
6		15%		70%					
7			100%					10%	
8	30%								20%
9							30%	50%	80%
10		20%			70%	20%			
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fuente: Partidas electrónica de los integrantes del grupo económico, actualizada con modificaciones vigentes en el hasta el ejercicio 2017.

Nota: Elaboración propia.

El porcentaje promedio de participación en el capital de cada socio del grupo de empresas vinculadas se muestra en el siguiente gráfico. Se puede apreciar que el socio nueve (9) tiene un porcentaje promedio de participación del setenta por ciento (70%) de participación, el socio siete (7) tiene el cincuenta y cinco por ciento (55%), el socio uno (1) tiene el veintiún por ciento (21%) de participación. Por otro lado, el socio cinco (5) tiene un cincuenta y cinco por ciento (55%), mostrando así mayor participación del total de las empresas estudiadas.

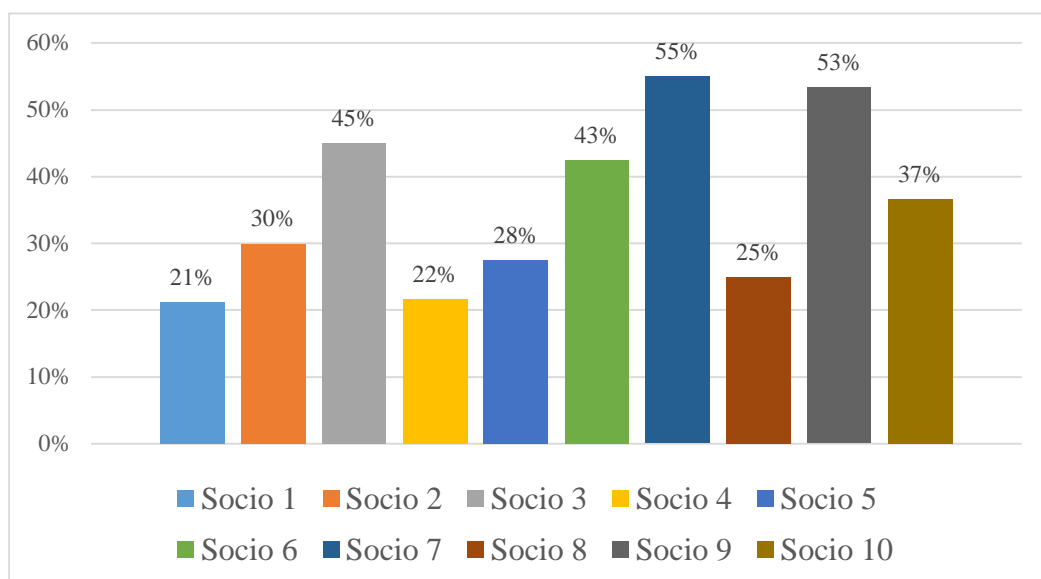


Gráfico 1: Porcentaje de participación de cada socio dentro del grupo económico.

Fuente: Tomado de Partidas electrónica de los integrantes del grupo económico, actualizada con modificaciones vigentes en el hasta el ejercicio 2016.

Nota: Elaboración Propia.

b) Operaciones o Transacciones.

En relación con las operaciones del grupo se observó que el 61.7% de las actividades se llevaron de forma internacional y 38.3% de las operaciones se realizaron en el Perú. Como puede verse en el siguiente gráfico, fue menos constante el movimiento en los Departamentos de este territorio y mayor en el marco internacional. Se puede deducir que dichas operaciones al ser analizadas en transacciones de exportación, deberían estar al valor de mercado.

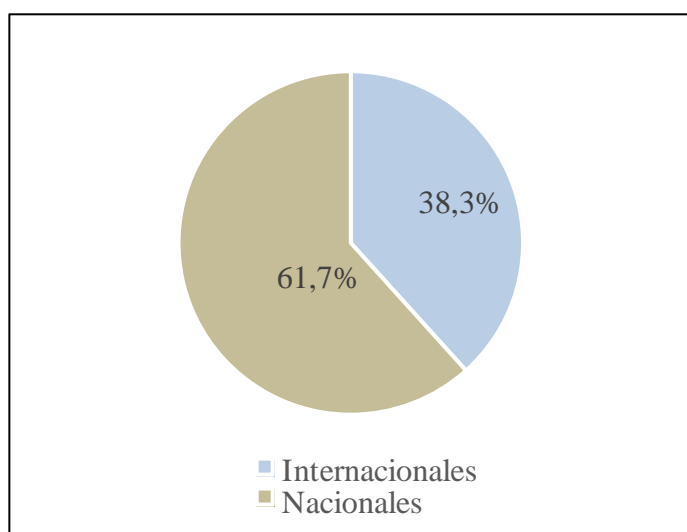


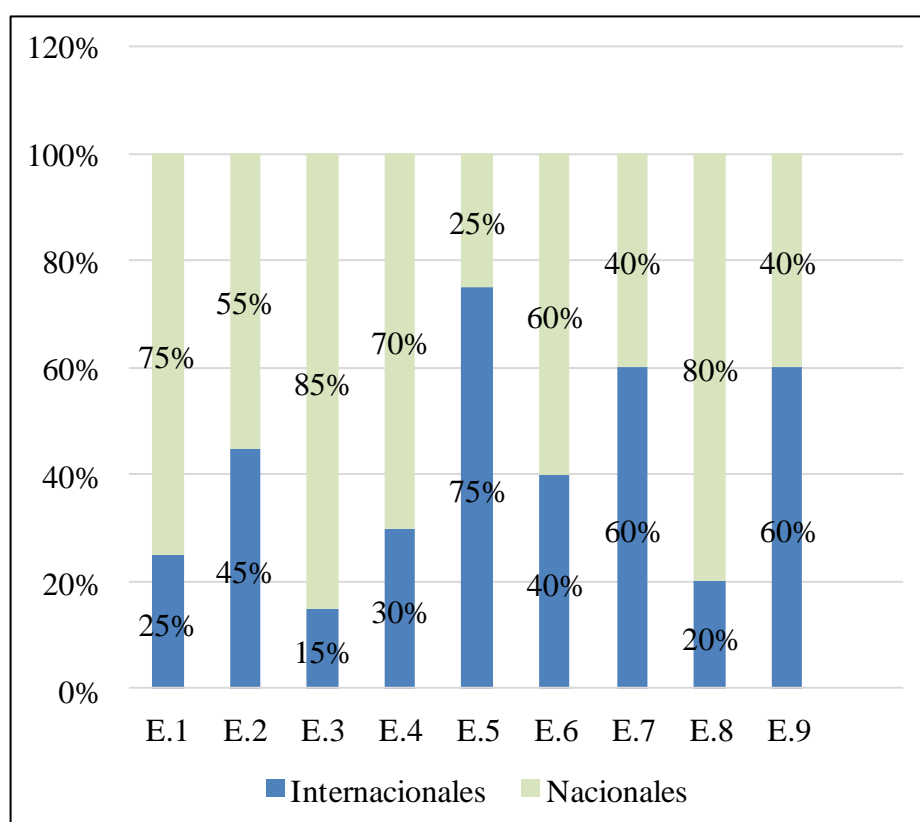
Gráfico 2: Porcentaje total

por tipo de operaciones.

Fuente: Tomado de registro de operaciones.

Nota: Elaboración propia.

De acuerdo al tipo de operaciones realizadas por empresa, considerando el registro de compras y ventas promedio de cada empresa y las transacciones realizadas, la empresa que alcanzó mayor nivel en el ámbito internacional fue la cinco (5), con un setenta y cinco por ciento (75%), siendo considerada como de mayor representación. En este orden de ideas, la empresa tres (3) solo tuvo un quince por ciento (15%) de operaciones internacionales y ochenta y cinco por ciento (85%) de operaciones nacionales. También, la empresa dos (2) y (7) tuvieron un cuarenta y cinco por ciento (45%) y sesenta por ciento (60%) respectivamente.



Gráfico

Operaciones nacionales e internacionales por empresa.

Fuente: Tomado de Registro de operaciones.

Nota: Elaboración Propia.

3:

Con respecto a la clasificación de operaciones que se realizan dentro del Grupo económico con las partes vinculadas, tienen mayor relevancia o realización son las de compras y ventas de existencias relacionadas con la finalidad de la empresa, luego sigue la prestación de servicios entre si y los préstamos que surgen entre las partes vinculadas, debido a que existe alta rotación de dinero entre ellas. En el siguiente gráfico se puede observar que, de acuerdo a todas las partidas, las operaciones de compra y venta de existencias representan el cincuenta y

dos por ciento (52%) de la totalidad de las operaciones, la prestación de servicios tiene un veintisiete por ciento (27%) y el diecisiete por ciento (17%) corresponde a los préstamos. El restante corresponde a actividades como los activos fijos con un catorce por ciento (14%), los servicios con un quince por ciento (15%), los alquileres con un doce por ciento (12%) y las transferencias bancarias con un siete por ciento (7%).

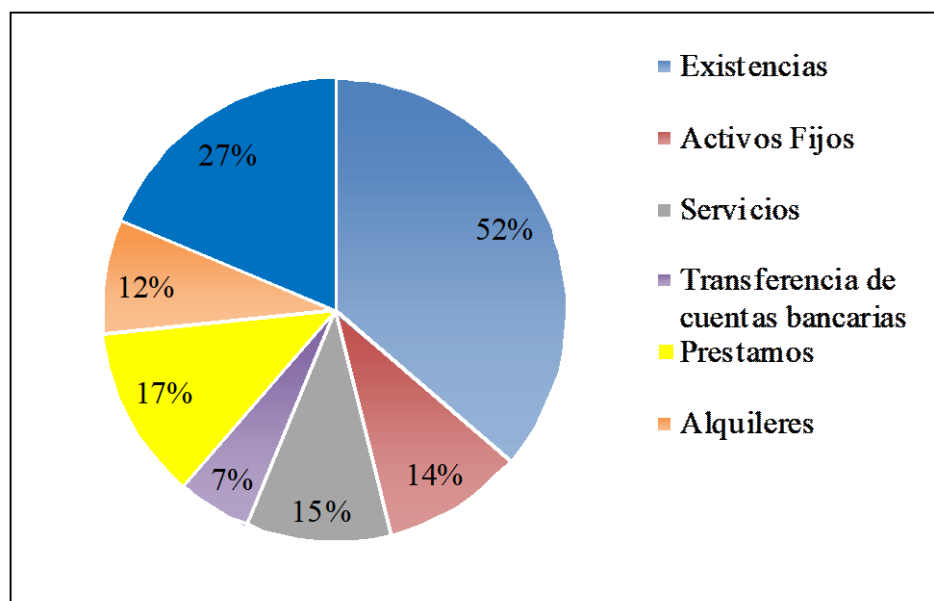


Gráfico 4: Clasificación promedio de tipo de operaciones en el grupo Z.

Fuente: Registro de operaciones.

Nota: Elaboración Propia.

En continuidad con la clasificación de cada operación de las partes vinculadas al Grupo económico Z, se muestra en el Gráfico 5 que el mayor porcentaje de las existencias lo tiene la empresa dos (2) con un noventa y cinco por ciento (95%), en vista que esta empresa se dedica a la comercialización de materiales de construcción y otros relacionados. Con respecto al mayor movimiento de préstamos, lo evidencia la empresa nueve (9), la cual representa el treinta y cuatro por ciento (34%). Esto se debe a que fue constituida recientemente, y por tanto necesita financiamiento para desarrollar sus actividades.

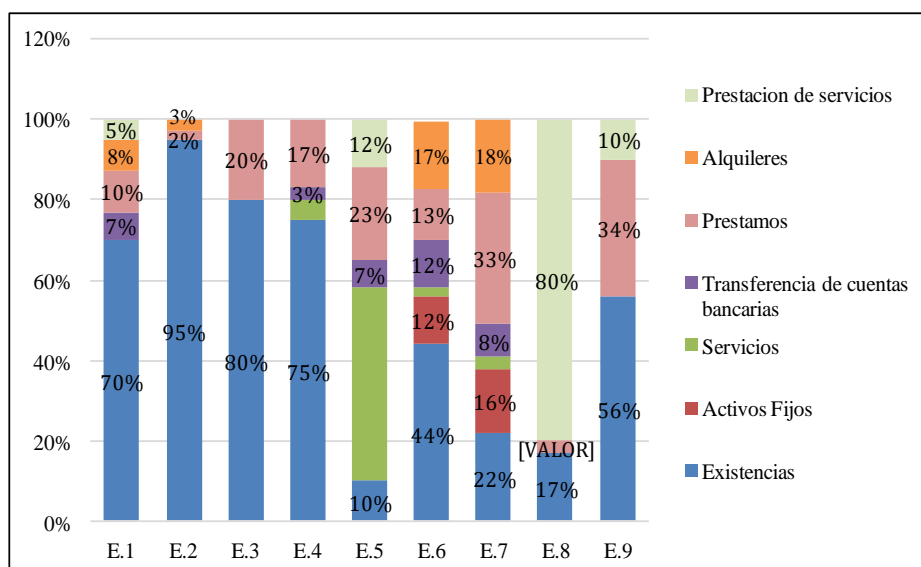


Gráfico 5: Porcentaje por cada tipo de operación en cada empresa vinculada.

Fuente: Registro de operaciones.

Nota: Elaboración Propia.

En lo que respecta a la clasificación de las operaciones a título gratuito y título oneroso realizadas entre las partes vinculadas, se determinó que tres (3) de las empresas realizaron operaciones a título gratuito con mayores porcentajes de representación y que son actos que no llevan aparejada contra prestación, tomando en cuenta que los préstamos, alquileres y donaciones son las principales operaciones a título gratuito. Al verificarse todas las empresas vinculadas, se pudo observar que la empresa seis (6) se convierte en la más representativa en este tipo de operaciones con un cuarentena por ciento (40%), la empresa dos (2) con un treinta y cinco por ciento (35%) y la empresa uno (1) con un treinta por ciento (30%).

Las operaciones de título oneroso son las que llevan aparejada contraprestación de las partes, como por ejemplo la compraventa de existencias. Se observa en el siguiente gráfico que la empresa dos (2) fue la más representativa con un sesenta y cinco por ciento (65%), la empresa ocho (8) con un noventa y cinco por ciento (95%) y las empresas tres (3) y siete (7) con un noventa por ciento (90%) cada una.

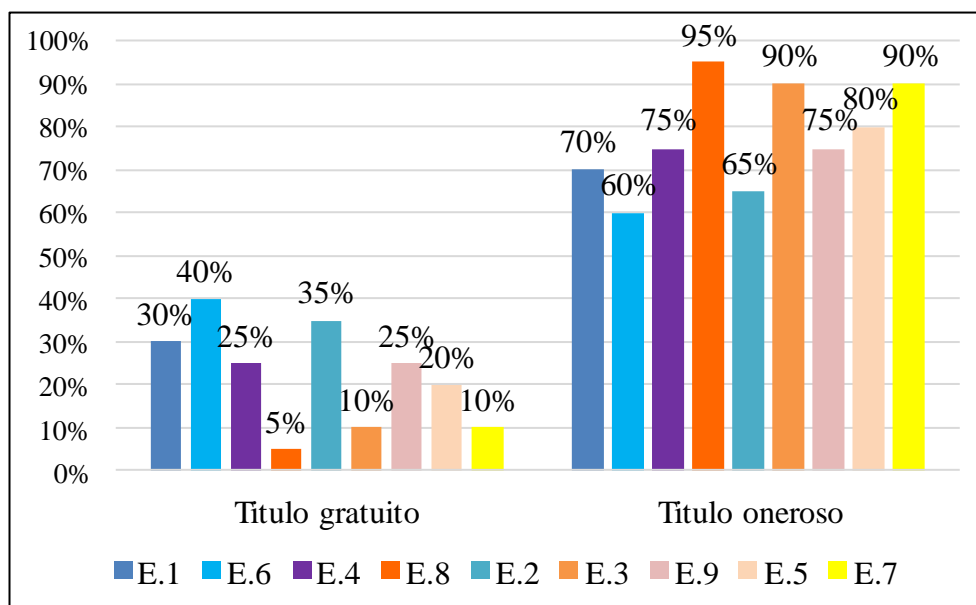


Gráfico 6: Clasificación de operaciones entre partes vinculadas del Grupo Z.

Fuente: Registro de operaciones.

Nota: Elaboración propia.

c) Supuestos de vinculación.

Para el análisis correspondiente al tipo de vinculación se consideró la información obtenida de la entrevista y la lista de control, así como lo estipulado en el Artículo 32-A inciso “b” sobre partes vinculadas, pudiéndose agrupar en conformidad con el Artículo 24 de la LIR, donde el primer lugar está relacionado con la participación del capital de la empresa.

Aquí se encontró el siguiente escenario donde los conformantes del grupo con respecto al consorcio diez (10) poseen veinte por ciento (20%), cuarenta por ciento (40%), quince por ciento (15%) y diez por ciento (10%) a la empresa uno (1), seis (6), ocho (8) y cuatro (4) respectivamente, de tal forma que la empresa seis (6) queda automáticamente vinculada bajo el numeral 1 del inciso citado, donde indica que una persona natural o jurídica que posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero, está vinculada, así también queda en vinculación bajo el numeral 7 ya que es parte de un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente y las empresas cuatro (4) y ocho (8) quedan vinculadas bajo este supuesto, pues ejercen poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos del contrato mencionado.

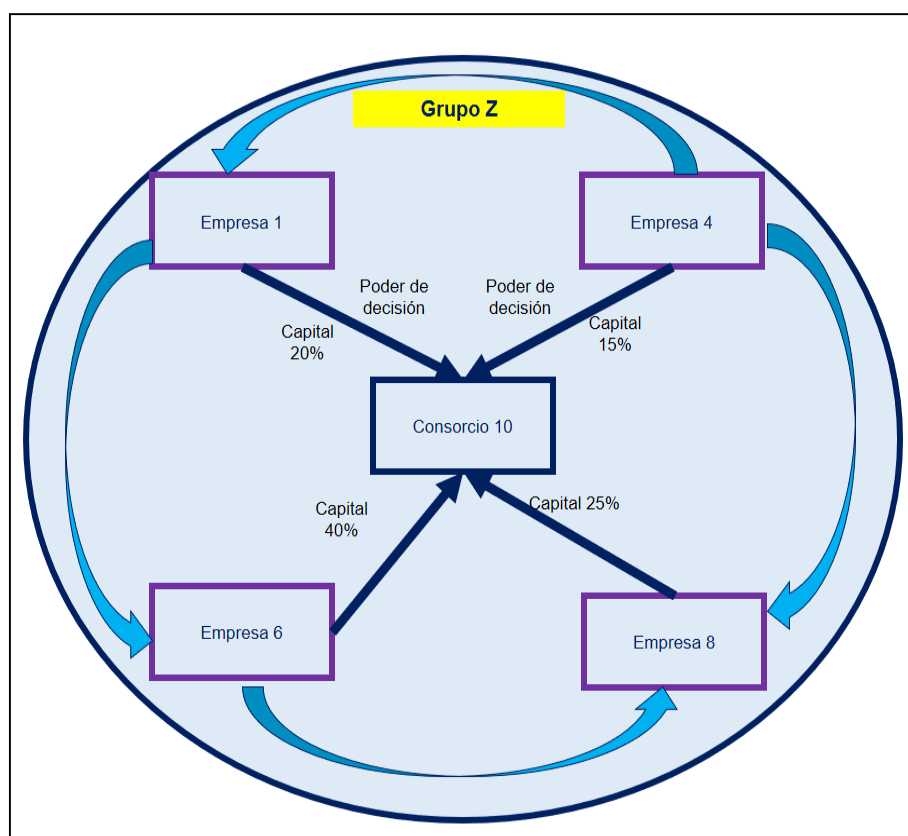


Figura 3: Vinculación económica bajo el numeral 1 y 7 del artículo 24° del Reglamento Del Impuesto a la Renta en consorcio 10.

Fuente: Tomado de Partidas electrónica de los integrantes del grupo económico, actualizada con modificaciones vigentes en el hasta el ejercicio 2017.

Nota: Elaboración Propia.

En relación con la vinculación económica, también se encuentra el supuesto de vinculación bajo el numeral 4 del Reglamento antes señalado, donde menciona que el capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca en más del treinta por ciento (30%) a socios comunes a éstas, de forma que existirá vinculación como se muestra en la Tabla 8. En ella se puede observar que existen socios comunes en las empresas, quedando automáticamente vinculados. Así la empresa uno (1) y ocho (8) están en vinculación, pues su socio tres (3) posee el cincuenta por ciento (50%) y cuarenta por ciento (40%) de participación, respectivamente. Por otro lado, si se evalúa al socio nueve (9) se puede ver que al tener treinta por ciento (30%), cincuenta por ciento (50%) y ochenta por ciento (80%) de participación en las empresas siete (7), ocho (8) y nueve (9) respectivamente, estarían vinculadas bajo este supuesto.

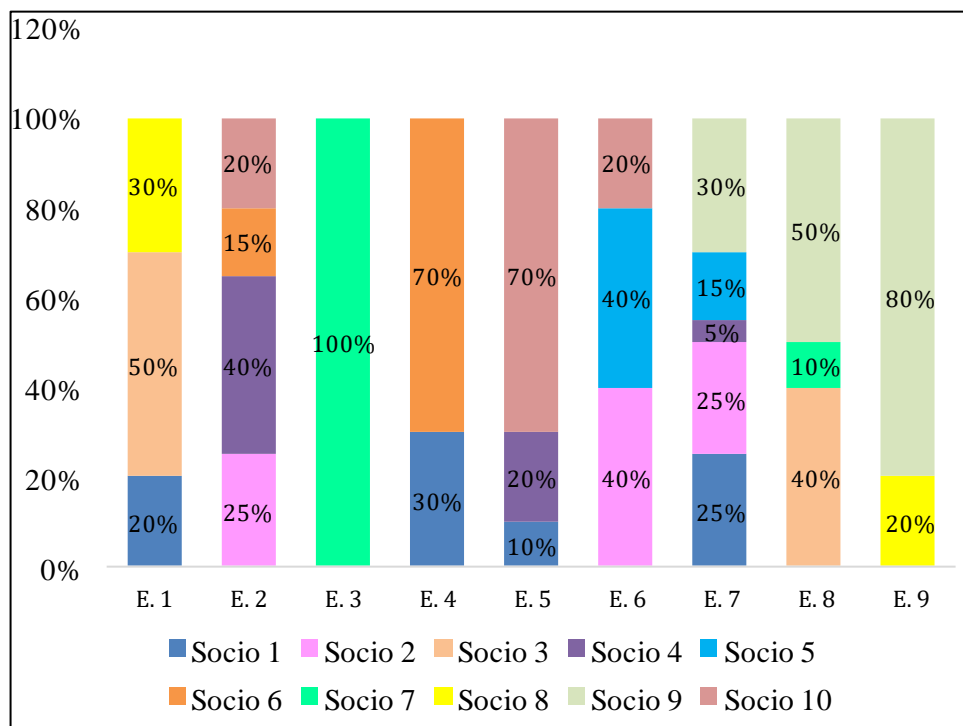


Gráfico 7: Participación de los socios en las empresas que configura vinculación bajo en numeral 4) del Art 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Fuente: Partidas electrónicas de los integrantes del grupo económico, actualizada con modificaciones vigentes en el hasta el ejercicio 2017.

Nota: Elaboración Propia.

Bajo el numeral 5 del mencionado Reglamento, existe vinculación cuando las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y comerciales que se adopten. De manera que, según a la información tomada de las partidas electrónicas de las empresas, estas cuentan con diez (10) directores en común, tal como se muestra en el siguiente cuadro, los cuales ejercen poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y comerciales que se adopten en el Grupo económico. En esta Tabla, se observa que el director cuatro (4) tiene poder en tres empresas: dos (2), seis (6) y siete (7), en tal sentido, quedaría vinculado bajo el numeral analizado.

Tabla 6

Poder de decisión de cada socio

Empresa	E. 1	E. 2	E. 3	E. 4	E. 5	E. 6	E. 7	E. 8	E. 9
Director 1	No	No	No	No	No	No	Si	Si	No
Director 2	No	Si	Si	Si	Si	Si	Si	No	No
Director 3	Si	No	No	No	No	No	No	No	Si
Director 4	No	Si	No	No	No	Si	Si	No	No
Director 5	No	No	No	Si	No	No	No	No	No
Director 6	No	No	No	No	No	Si	No	No	No
Director 7	No	No	Si	No	No	No	Si	No	No
Director 8	No	Si	No	No	Si	No	No	No	No
Director 9	No	Si	No	No	Si	No	Si	Si	Si
Director 10	No	Si	No	No	Si	Si	Si	Si	No

Fuente: Partidas electrónica de los integrantes del grupo económico, actualizada con modificaciones vigentes en el hasta el ejercicio 2017.

Nota: Elaboración propia.

El supuesto de vinculación bajo el numeral 10 del Artículo 24 del reglamento de Renta permite identificar que, si una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí, por lo cual la empresa cinco (5) constituida en Ecuador estaría vinculada con sus establecimientos permanentes ubicados dentro del territorio peruano para el periodo tributario 2017, como se muestra en la siguiente Figura 4.

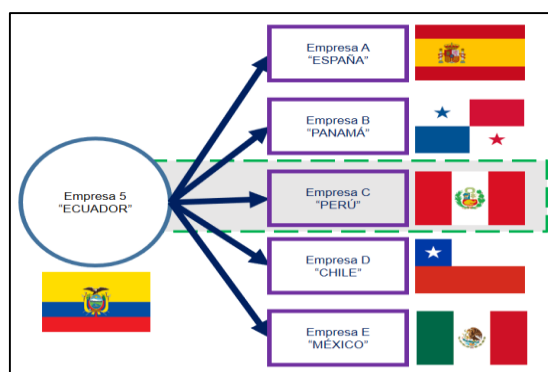


Figura 4: Vinculación Económica en el Exterior bajo el numeral 10) del artículo 24° del reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

Fuente: Tomado de Partidas electrónica empresa 5 actualizada con modificaciones vigentes en el hasta el ejercicio 2017.

Nota: Elaboración propia.

Cabe mencionar que todos los integrantes del Grupo económico también se encuentran vinculados económicamente bajo el numeral 6 donde menciona que dos o más personas naturales o jurídicas consoliden Estados Financieros, de modo que las empresas consolidan todos sus estados financieros bajo la NIC 27, referido a los estados financieros consolidados y separados donde menciona en su párrafo 13 que se presumirá que existe control cuando la dominante posea, directa o indirectamente a través de otras dependientes, más de la mitad del poder de voto de otra entidad, salvo que se den circunstancias excepcionales en las que pueda demostrar claramente que tal posesión no constituye control. También existirá control cuando una dominante, que posea la mitad o menos del poder de voto de otra entidad disponga.

Por lo antes mencionado, quedarían vinculados en su totalidad donde el ingreso de todo el grupo asciende a S/43,061,610.00 y sus costos relacionados son S/23,431,819. Por otra parte, cabe mencionar que existieron pérdidas en las empresas 3, 5 y 9, lo cual al hacer la consolidación de pérdidas estas fueron absorbidas por las ganancias de las otras empresas, pagando un impuesto a la renta global de S/3,824,511 dentro del periodo tributario 2017 (ver Tabla 7).

Tabla 7

Consolidación de ingresos expresados en millones de soles de los integrantes del Grupo Z

Empresas	Empresa 1	Empresa 6	Empresa 4	Empresa 8	Empresa 7	Empresa 3	Empresa 9	Empresa 5	Empresa 2	Total Grupo Z
Ventas Netas	S/5,004,560	S/16,300,000	S/3,000,000	S/2,900,000	S/10,002,050	S/525,000	S/30,000	S/300,000	S/5,000,000	S/43,061,610
Costo de ventas	-S/3,004,567	-S/11,188,093	S/2,150,060	-S/1,348,950	-S/7,000,456	-S/300,450	-S/20,456	-S/150,000	-S/2,568,907	-S/23,431,819
Utilidad Bruta	S/1,999,993	S/5,111,907	S/5,150,060	S/1,551,050	S/3,001,594	S/224,550	S/9,544	S/150,000	S/2,431,093	S/19,629,791
Gastos de ventas	-S/65,000	-S/647,420	-S/567,000	-S/567,899	-S/340,234	-S/45,006	-S/3,000	-S/56,000	-S/45,890	-S/2,337,449
Gastos de administración	-S/34,000	-S/606,125	-S/500,067	-S/569,994	-S/34,000	-S/30,006	-S/2,000	-S/45,000	-S/432,973	-S/2,254,165
Ingresos (diversos) diversos, neto	S/0	S/20,000	S/4,000	S/0	S/34,000	S/0	S/0	S/0	S/2,300	S/60,300
Utilidad en operaciones	S/1,900,993	S/3,878,362	S/4,086,993	S/413,157	S/2,661,360	S/149,538	S/4,544	S/49,000	S/1,954,530	S/15,098,477
Ingresos financieros	S/8,900	S/0	S/0	S/5,000		S/0	S/0	S/0	S/0	S/13,900
Gastos financieros	-S/4,000	-S/69,402	-S/5,000	-S/240,000	-S/780,000	-S/230,004	-S/5,004	-S/120,000	S/0	-S/1,453,410
Utilidad antes de impuestos	S/1,905,893	S/3,808,960	S/4,081,993	S/178,157	S/1,881,360	-S/80,466	-S/460	-S/71,000	S/1,954,530	S/13,658,967
Impuesto a la renta	S/533,650	S/1,066,509	S/1,142,958	S/49,884	S/526,781	-S/22,530	-S/129	-S/19,880	S/547,268	S/3,824,511
Utilidad neta	S/1,372,243	S/2,742,452	S/2,939,035	S/128,273	S/1,354,579	-S/57,936	-S/331	-S/51,120	S/1,407,262	S/9,834,457

4.1.2. Analizar las contingencias que se presentan antes de la aplicación de precios de transferencia.

La identificación de contingencias antes de la aplicación de los precios fue obtenida mediante la entrevista (ver Anexo 1), la ficha de observación y el diario de campo. Se puede encontrar que, de acuerdo a las afirmaciones por parte del área encargada de realizar los reportes de precios de transferencia, no cuentan con un control específico para las operaciones que se realizan entre las partes vinculadas, ni tampoco con un control de los supuestos de vinculación. Sin embargo, solo se posee un control para la obtención de reportes tributarios, contables y financieros, pues esta información es presentada a la gerencia general para la toma de decisiones como se muestra en la siguiente Figura.

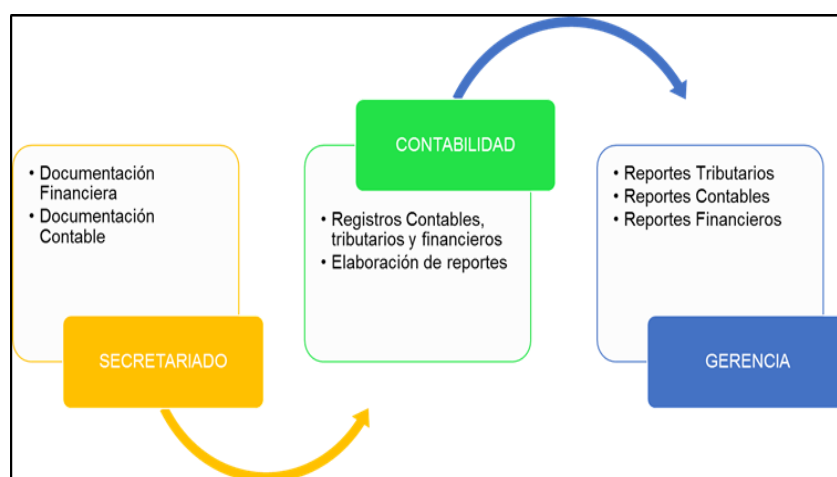


Figura 5: Control interno de reportes por área del grupo Z.

Fuente: Tomado de Memoria anual Procesos de control interno 2017.

Nota: Elaboración propia.

En la contingencia relacionada con el personal para la aplicación de estos reportes de precios de transferencia en la carencia de personal especializado dentro del grupo, cabe mencionar que de acuerdo a la entrevista efectuada afirmaron que no se encuentran capacitados al 100% y que la normativa tanto nacional como internacional es muy compleja para abordar estos temas, de modo que hacerse especialistas en el tema requeriría de una inversión adicional, cursar maestrías y capacitación adicional. Para corroborar esta información, se hizo una investigación de los precios de maestrías, diplomados, cursos de especialización en tributación internacional que incluyan el tema de precios de transferencia.

Así se obtuvo el siguiente resumen donde se puede constatar que los costos son altos para poder cursar una especialización, oscilando desde seis mil quinientos ochenta soles (S/

6,580.00) hasta cuarenta y cinco mil doscientos soles (S/ 45,200.00), todo depende de la formación que requiere cada profesional y el lugar donde quiere cursarla, la modalidad y el tiempo que desee invertir. Cabe mencionar que se ha tomado información de las páginas web de cada institución considerando las más destacadas y reconocidas a nivel nacional. Se puede afirmar que contratar un personal calificado es costoso, pues es una gran inversión sumergirse en el tema de precios de transferencia.

Tabla 8.

Costos de especialización que contengan el tema de precios de transferencia

Tipo	Universidad	Sede	Modalidad	Duración	Costo
Curso	ESAN	Lima	Presencial	6 Meses	S/ 6,580.00
Curso	CIAT	Panamá	Semipresencial	3 Meses	S/ 8,560.00
Curso	PUCP	Lima	Presencial	3 Meses	S/ 9,250.00
Diplomado	ESAN	Lima	Presencial	8 Meses	S/12,585.00
Diplomado	CIAT	Panamá	Semipresencial	9 Meses	S/16,500.00
Diplomado	PUCP	Lima	Presencial	8 Meses	S/17,500.00
Maestría	ESAN	Lima	Presencial	24 Meses	S/32,500.00
Maestría	PUCP	Lima	Presencial	24 Meses	S/38,200.00
Maestría	CIAT	Panamá	Presencial	24 Meses	S/45,200.00
Maestría	USAT	Chiclayo	Presencial	24 Meses	S/18,500.00
Maestría	USMP	Chiclayo	Presencial	24 Meses	S/20,300.00

Nota: Elaboración propia

Es preciso mencionar que los costos para recurrir de un tercero oscilan de seis mil soles (S/6,000.00) a cuarenta y cinco mil soles (S/ 45,000.00) por cada reporte ejecutado dependiendo del número de operaciones a analizar, entre otros factores. Por esa razón, se ha recogido un resumen de costos para adquirir servicios de terceros, considerando firmas auditoras y trabajadores independientes que brindan este tipo de servicio como se muestra en la siguiente tabla.

En ella se puede observar el costo por tipo de reportes y el costo total de adquisición de los tres paquetes, donde el mayor costo en una firma auditora es de noventa y cinco mil soles (S/ 95,000.00) y un independiente es de sesenta y nueve mil soles (S/ 69,000). Cabe mencionar

que esta información está basada en cotizaciones empresariales para el Grupo económico recogida mediante la entrevista y mensajes enviados por correos electrónicos, por lo que se ha reservado los datos exactos de los proveedores.

Tabla 9

Costos de elaboración de reportes para precios de transferencia

Tipo	Reporte Local	Reporte Maestro	Reporte País Por País	Total
Firma A	S/ 10,000.00	S/ 12,000.00	S/ 26,500.00	S/ 48,500.00
Firma B	S/ 12,500.00	S/ 14,500.00	S/ 29,860.00	S/ 56,860.00
Firma C	S/ 14,000.00	S/ 15,000.00	S/ 25,000.00	S/ 54,000.00
Firma D	S/ 18,000.00	S/ 32,000.00	S/ 45,000.00	S/ 95,000.00
Indep. A	S/ 6,000.00	S/ 10,500.00	S/ 18,000.00	S/ 34,500.00
Indep. B	S/ 7,500.00	S/ 12,000.00	S/ 18,500.00	S/ 38,000.00
Indep. C	S/ 9,500.00	S/ 15,000.00	S/ 20,220.00	S/ 44,720.00
Indep. D	S/ 14,000.00	S/ 25,000.00	S/ 30,000.00	S/ 69,000.00

Fuente: Entrevista personal y correos electrónicos.

Nota: Elaboración propia.

Por otra parte, para la adquisición de bases de datos la normativa peruana admite la posibilidad de recurrir a los datos contenidos en el portal web de entidades que cumplen funciones similares en otros países.

Adicionalmente existen fuentes con gran cantidad de información, las cuales permiten encontrar los comparables de manera oportuna como: OSIRIS de Bureau Van Dijk, Compustat Global de S&P Capital IQ (Standard & Poor's), Bloomberg de Blommborg LP, entre otras. Pero los costos para implementarlas son muy elevados, oscilando entre los cincuenta mil soles S/50,000.00) y cien mil soles S/100,000.00) como se muestra en el siguiente Cuadro, de forma tal que esta situación ocasionará una contingencia tributaria en el futuro, además que para su uso se necesita personal capacitado.

Tabla 10

Costos para adquisición de bases de datos de precios de transferencia

Proveedor	Costo
Bureau Van Dijk	S/80,000.00
Compustat Global De S&P Capital Iq (Standard & Poor's)	S/ 78,000.00
Bloomberg De Blommborg Lp	S/76,500.00
Otros	S/50,000.00 – S/100,000.00

Fuente: Entrevista personal y correos electrónicos.

Nota: Elaboración propia

4.1.3. Identificar las contingencias que se presentan durante la aplicación de precios de transferencia a través del reporte local.

Para la aplicación de este objetivo, se tomaron en consideración las empresas que tuvieron mayores ingresos (ver Tabla 7), pues están completamente relacionadas por las actividades que realizan y las operaciones son menos complejas. Se tiene que el treinta y ocho por ciento (38%) de ingresos es de la empresa dos (2) y veintitrés por ciento (23%) de la empresa siete (7). Estos son las de mayor representación de ingresos para la organización, de modo que, a raíz de los ingresos representativos para el Grupo económico, se procederán a tomar su reporte local para ser analizado, ya que muestra menos confusión y es de mayor acceso.

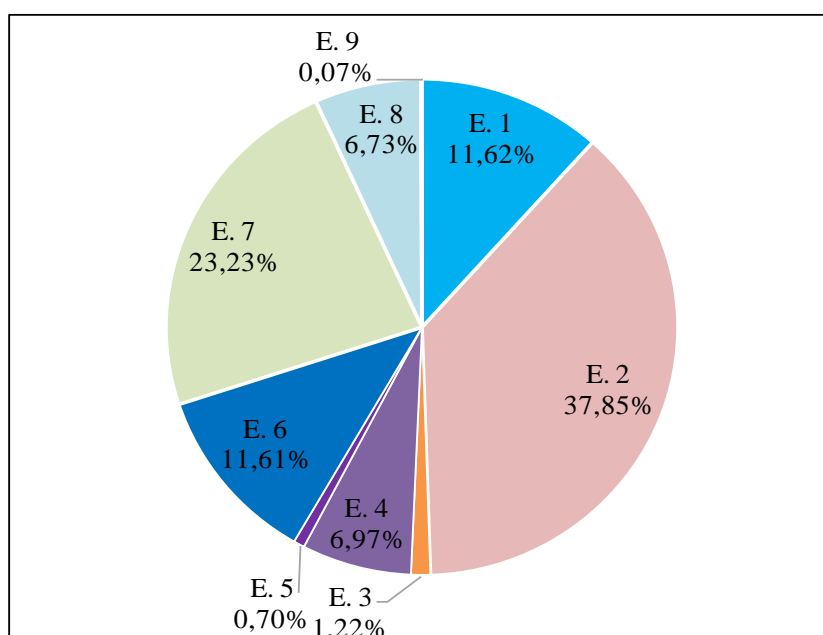


Gráfico 8: Porcentaje de Ingresos netos por integrante del Grupo Z.

Fuente: Tomado de Estados Financieros del ejercicio 2016.

Nota: Elaboración: Propia

En conformidad con el reporte local proporcionado por la empresa dos (2), se procedió a identificar las contingencias en la aplicación de precios de transferencia con su parte vinculada la empresa siete (7). Se observó que las operaciones realizadas por éstas fueron: alquiler de local, servicio de transporte, préstamos y venta de cemento (ver Tabla 11), de las cuales se identificó que los alquileres y préstamos estaban registradas en valor cero. Inmediatamente se procedió a identificar los aspectos mencionados en la Ley del Impuesto a la Renta conjuntamente con su Reglamento donde se identificó que el uso de información para la obtención de comparables fue obtenido mediante la página web de instituciones nacionales como: la Superintendencia del Mercado de Valores y la Bolsa de Valores de Lima. La información considerada fue pública y mínima, teniendo acceso solo a estas bases de datos, las cuales se usan partiendo de la información en los estados financieros de las empresas para comparables en sus transacciones.

En el análisis de comparabilidad se consideró que existía un apartado detallado de las características en las operaciones, funciones, activos y riesgos asumidos en cada operación, de modo que los riesgos solo se mencionan y no se justifican. Por otro lado, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio no se presentaron de forma detallada, más bien englobando todo el análisis.

Para la elección del método de valoración se verificó que cumpliera con los requisitos de compatibilidad del giro del negocio, de tal manera que, si está conforme, se mostrará de forma detallada. En lo que respecta a la calidad y cantidad de información presentada carece de documentación, pues se obtuvo mediante información pública y no existen otros detalles. El grado de comparabilidad entre partes es limitado a lo público y de fácil acceso como a sus transacciones y funciones publicadas en sus memorias, dejando de forma general las operaciones realizadas y su sustentación documentaria.

Cabe señalar que el menor nivel de ajustes no fue considerado, ya que se evidenció que los ajustes realizados fueron de manera considerable en casi todas las operaciones de las partes vinculadas, así como en las operaciones materia de comparables en cuanto a terceros. Estos ajustes significarían mayores pagos de impuesto a la renta que los determinados anteriormente en este reporte. Para el rango de precios obtenidos se consideró medidas estadísticas que permitieron lograr un mayor alcance del valor de mercado, éstas fueron: mediana, percentil, cuartil e intercuartil.

Se consideró el valor de otras operaciones como comparables, las cuales se presentan en la Tabla 11, se aplicó cuartil 25 y 75 para evaluar si el valor determinado está dentro del rango. En la Tabla citada se puede identificar que la partida de alquileres de establecimientos, brindada

a su parte vinculada, tuvo valor cero. Al estar fuera del rango de mercado se procedió a seleccionar el método de precio comparable no contralado para ajustar dicho valor. El indicador para ser medido fue en metros cuadrados. En el análisis de los intereses por préstamos, se consideró el 1% de tasa de interés, lo cual estuvo fuera de rango y ajustó mediante el método de margen neto transaccional, donde los rangos están entre 12.25% y 14.34%.

Todo este estudio fue obtenido mediante análisis documental, analítico de la Ley del Impuesto a la Renta, Reglamento y Directrices de la OCDE. Éstas son la base para la aplicación de los precios de transferencia donde se hace un énfasis en los requisitos mínimos para la correcta aplicación de precios. Esto debe ocurrir en cada uno de los reportes de las partes vinculadas.

Finalmente, la información mínima requerida para los reportes de las transacciones con partes vinculadas y las operaciones en que se aplican los precios de transferencia, están correctamente detalladas. Sin embargo, la información funcional se muestra de forma muy general y no tan específicas como la de carácter económico financiera. Por otro lado, la elección del método presenta poca información, pues no está bien justificado al igual que los análisis de comparabilidad. Esta situación origina contingencias tributarias en su aplicación, por lo que genera un cuestionamiento de la efectividad de la administración tributaria.

Tabla 11

Resumen de aplicación de precios de transferencia empresa 2

Parte Vinculada	Transacción	Ingreso Gasto	Moneda	Monto	Método De Valoración	Indicador Utilizado	Resultados				
							Rango de mercado			Valor (P.E)	
							Clasificación	Cuartil 25	Cuartil 75		
Empresa 7	Alquiler de local	Ingreso	Soles	S/ 0.00	Precio Comparable No Controlado	Metro Cuadrado	Lambayeque-Carretera-Lambayeque	S/5.08	S/6.78	S/0.00	
	Servicio de transporte	Gasto	Soles	S/5,774,262.76	Margen Neto Transaccional	Margen Neto	Transporte	5%	8%	6%	
	Interés por préstamo	Ingreso	Soles	S/ 0.00	Precio Comparable No Controlado	Tasa De Interés	Grandes Empresas (Dic 2017)	12.25%	14.34%	1%	
	Venta de cemento	Ingreso	Soles	S/10,365,002.72	Precio Comparable No Controlado	Precio Unitario	Cemento	Pacasmayo anti salitre	S/20.50	S/21.45	S/20.89
								Extraforte	S/17.89	S/19.50	S/18.75
								Cemento Ico	S/16.90	S/18.50	S/17.20
								Mochica azul	S/18.78	S/20.50	S/19.74
Mochica Gu								S/17.50	S/21.50	S/18.70	
Quisqueya estructural	S/16.20	S/18.67	S/17.50								

Fuente: Reporte local de precios de transferencia del ejercicio 2017.

Nota: Elaboración propia.

4.1.4. Calcular las posibles consecuencias tributarias que se presenten con posterioridad a la aplicación de precios de transferencia

De acuerdo a la entrevista efectuada, se determinó que los integrantes han recibido cartas inductivas relacionadas a la presentación de los precios de transferencia y que las posibles consecuencias que contraería en un escenario futuro serían: auditorías tributarias para la determinación de una nueva deuda, ajustes fiscales, presunciones tributarias, entre otras. Debido a que no se consideraron todos los requisitos mínimos exigidos en los reportes locales, cabe la posibilidad de que exista otros comparables usados para la Administración Tributaria que difiera del valor de mercado determinado por la parte examinada y en vista de ello se presentaría como una contingencia tributaria para dicho valor.

De la información proporcionada por parte del grupo económico, considerando los posibles escenarios al que estaría expuesta según la evaluación preliminar del reporte local de precios, así como en lo mencionado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, se tendrían las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario.

De acuerdo al Código Tributario peruano vigente, se determina que estaría ante posibles multas. Según la Tabla 12, se mencionan las infracciones de precios de transferencia, donde se puede ver que existiría una multa total sin intereses de S/ 1,184,815.00, de modo que las sanciones más cuantiosas serían las tipificadas en el numeral 2, 25 y 27 del Artículo 176 del Código Tributario, que acarrearía una multa base de S/ 978,000.00 basada en los ingresos netos por cada infracción independiente. Es oportuno mencionar que estas multas podrían ser rebajas según el régimen de gradualidad y en conformidad con las consideraciones que se puedan tomar en su debido momento. Sin embargo, serían perjuicios económicos para la organización.

Por todas estas situaciones de posibles reparos tributarios y multas contraídas se efectuarían fraccionamientos, pues la empresa no contaría con el dinero suficiente para pagar de forma inmediata, ya que al no cumplir con los pagos correspondientes se podría tener una cobranza coactiva con la finalidad de asegurar la deuda, perjudicando económicamente al Grupo económico. Por otra parte, ante la determinación de una nueva deuda tributaria y de acuerdo a la no conformidad del Grupo económico, iría a un proceso contencioso tributario, y en última instancia, a un proceso judicial con la finalidad de acreditar que su cálculo de precios de transferencia es el correcto basado en el acceso limitado de comparables públicas, en vista que en el ente recaudador siempre existirán inconsistencias en la determinación del valor de mercado y existiría un perjuicio económico para la administración tributaria, que obligatoriamente se tendría que transitar por estos procesos. Es de hacer notar que entrar en un proceso judicial es muy costoso y conlleva mucho tiempo.

Tabla 12

Cálculo de multas tributarias para la empresa de mayores ingresos empresa 2

Infracción	Base legal	Sanción	Bases de calculo	Multa
No presentar la declaración anual informativa	Numeral 2 del artículo 176° Del Código Tributario	0,6% de los ingresos netos anuales	S/ 16,300,000	S/978,000
Presentar otras declaraciones o información en forma incompleta o no conforme a la realidad	Numeral 4 del artículo 176° del Código Tributario	30% de la UIT	S/4,050	S/ 1,215
No exhibir o no presentar los reportes	Numeral 25 del artículo 176° del Código Tributario	0,6% de los ingresos netos anuales	S/ 16,300,000.	S/97, 800.
No exhibir o no presentar la documentación que respalde el cálculo de PT	Numeral 27 del artículo 176° del Código Tributario	0,6% de los ingresos netos anuales	S/ 16,300,000.	S/ 97,800.
No incluir en las declaraciones ingresos... o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones	Numeral 1 del artículo 178° Del Código Tributario	50% del tributo omitido, 50% del saldo o crédito determinado indebidamente o 15% de la perdida indebidamente declarada	S/ 20,000.	S/ 10,000.
Total neto sin intereses				S/ 1,184,815.

Fuente: Código Tributario infracciones relacionadas a precios de transferencia.

Nota: Elaboración propia.

4.2. Discusión

Después de presentar los resultados de la investigación a través de las tablas, gráficos y figuras, se hace necesario realizar una discusión e interpretación de los mismos, por lo cual hay que reconocer que el Grupo Z está constituida por un grupo de nueve (9) empresas o entidades que tienen sus actividades propias, aun cuando existan vínculos entre ellas. Sin embargo, actúan con vida propia y es a lo que quiere llegar con el concepto de entidad cuando remite a una unidad que se puede identificar, que lleva a cabo operaciones económicas y financieras y está constituida por una combinación de recursos humanos, materiales y financieros que son administrados por un Centro de control que puede tomar las decisiones para poder cumplir con las metas, objetivos y fines propuestos.

Como ya se ha mencionado, estas empresas están vinculadas y al considerar que ellas cumplen con los supuestos de vinculación tipificados en el Artículo 24° del RLIR y por ende están dentro del ámbito de aplicación de precios de transferencia regulado por el Artículo 32°-A de la mencionada Ley. Esto trae consigo obligaciones formales que deben ser presentadas en su oportunidad tal como lo menciona el artículo 32-A inciso “g” de la LIR, que establece que deben presentar una declaración anual informativa, así como también el reporte local que actúa ahora como anteriormente se llamaba estudio técnico, el reporte maestro y reporte país, cada uno de los cuales tiene sus características específicas. Esto se hace con la finalidad de tener un control óptimo y eficaz de las operaciones realizadas entre las partes vinculadas.

Otro punto importante es que se debe identificar bien el lugar donde se tendrán establecimientos, donde se ubicarán sus domicilios cada entidad o empresa, esto debido a los regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta en Perú y en aquellos países llamados paraísos fiscales que tienen una baja o nula imposición, lo que ocasiona un perjuicio fiscal a la Administración Tributaria respectiva cuando se realizan estas operaciones donde se evalúa si el valor de mercado cumple con el principio Arm's Length o el principio de libre Concurrencia o Competencia, que según las directrices de la OCDE es el que trata a todas las partes que están relacionadas y realizando operaciones como si estuvieran en las mismas condiciones a la vez que busca que los valores pactados estén dentro del rango de precios de una operación en las mismas condiciones.

Cabe mencionar, que existen casos de la realidad que no se busca perjudicar al fisco en su recaudación, sino mover el dinero para darle liquidez a las empresas vinculadas de modo que la norma parecería más encaminada para fines recaudatorios que por incentivos entre estas empresas. Todo esto solo se puede regular con convenios para evitar la doble tributación o

acuerdos anticipados de precio de transferencia que deberán ser evaluados en cada situación. Esto se asemeja a lo expresado por Polo Vergara (2018), refiriéndose que un acuerdo anticipado de precios de transferencia es aquel donde se determina los valores de los bienes o la prestación de servicios anticipadamente, previo acuerdo entre las partes vinculadas, además se considera lo señalado por Santoro (2017), diciendo que una de las ventajas de los acuerdos anticipados de precios de transferencia es que evita la doble tributación e imposición a la misma vez que evita la evasión y la elusión fiscal.

En otro orden de ideas, al aplicar precios de transferencia, se presentan situaciones que pueden ir en beneficio o no de las partes vinculadas, estas situaciones son llamadas contingencias y se pueden presentar antes, durante y después de la aplicación de los precios de transferencia. Las que se presentan antes de la aplicación de los precios de transferencia son las relacionadas con el nivel de conocimientos y experiencia que tienen los profesionales del grupo económico, pues si bien la base de ese conocimiento surge en la Universidad, la formación de esa línea en la carrera es muy importante pues solo teniendo una inversión mayor se podrá ser profesionales competentes de acuerdo a los requerimientos del crecimiento económico mundial, a la vez de estar a la par en cuanto a interpretación de normas y regulaciones que se requiere.

Hoy en día, las operaciones entre los países van creciendo y es lógico que se necesiten especialistas en la materia tributaria nacional e internacional referente a precios, por lo cuales los costos brindados de sus servicios son altos. Por lo tanto, se hace necesario para los profesionales en el área estar plenamente capacitados, a la vanguardia de los cambios globalizados y de las pautas que rigen los negocios.

Por otra parte, el control de la gestión tributaria dentro del grupo económico para las operaciones de sus vinculadas no está implementado en su totalidad. A raíz de este escenario, se evalúa en un estudio preliminar el costo o beneficio de realizar estas operaciones. Esta situación origina grandes desembolsos de dinero que forman parte de costos para minimizar contingencias tributarias futuras con la obtención de bases privadas de datos para comparables, asesoría externa, entre otras. Es oportuno acotar que la calidad y cantidad de información que se cuenta para los criterios del análisis de comparabilidad en estas bases es amplia, se puedan tomar una gran cantidad de información organizada de acuerdo a los criterios buscados, las cuales permiten encontrar comparables de manera más eficiente, pero la realidad de esas operaciones no es la misma para la realidad económica. En tal sentido, se tienen mayores ajustes.

Las contingencias que se presentan durante la aplicación de precios es una serie de situaciones riesgosas medidas a través del reporte local, pues al usar la información pública para la obtención de comparables esta información es limitada, si es que en realidad se compara con otras empresas de la misma índole y la situación económica actual donde se realizan las operaciones, es decir, a nivel del Estado. Por consiguiente, la información local que se tenga disponible para una valoración de acuerdo al rango de mercado existente será mínima, y de acuerdo a la reserva tributaria es imposible el acceso.

Esto se debe tomar en cuenta en vista de un posible escenario de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, con la idea de que la Administración Tributaria analice de igual forma las transacciones comparables, pero hay que resaltar que la Administración Tributaria es la que tiene acceso a todas las operaciones a nivel nacional y como se sabe esta cuenta con una base privada de datos que le permitiría obtener otras comparables que quizás no reflejen la realidad económica peruana, ya que estas pueden ser tomadas de otros países más desarrollados. Al respecto Puga y Becerra (2020), expresan que las Administraciones Tributarias pueden usar comparables secretos, porque disponen de la información de todos los contribuyentes y sujetos pasivos. Por consiguiente, crean una fuente de información veraz sobre los márgenes de rentabilidad y datos financieros necesarios para los análisis de comparabilidad, los cuales son usados en las fiscalizaciones, constituyéndose una práctica poco justa, pues los contribuyentes no cuentan con esa información.

En general, cualquier precio que fijen las partes vinculadas no significa que se estén manipulando los precios de transferencia. Más bien, el tema que realmente debería interesar a la Administración Tributaria es cuando estas fijan precios distintos a los que se habría pactado con empresas independientes, de forma tal que se estarían subvaluados o sobrevaluados y ni siquiera estarían cerca del rango de mercado, siendo esto lo que realmente perjudica al ente recaudador. La SUNAT estará en la potestad de ajustar dichos precios, haciendo los cambios correspondientes y de acuerdo con la normativa.

Por otra parte, después de este análisis han surgido situaciones relacionadas con varios supuestos de infracciones tributarias, que pueden ser caracterizados solo como beneficio y, por lo tanto, se tendrían multas con montos elevados y la única solución sería fraccionarlas. Otro caso es que a consecuencia de realizar procedimientos ante la SUNAT, la documentación presentada, o en su defecto, el reporte local no sea lo reglamentado y no sea lo suficientemente competente para justificar la subvaluación o sobrevaluación de los precios, esto traería como consecuencia una nueva serie de infracción, y de acuerdo al Código Tributario en su Artículo

179, la infracción tributaria traería una sanción, y por consiguiente una multa, que en algunos casos son elevadas.

También cabe mencionar que de no estar conforme con lo que determinase la Administración Tributaria, se iría a un proceso contencioso tributario o demanda contenciosa administrativa con la finalidad de tener la razón ante estas situaciones y basándose en los informes emitidos por la SUNAT, cuando en realidad son criterios de interpretación para el uso de funcionarios mas no del contribuyente. Esto implicaría más contingencias para el grupo empresarial y números costos tanto para los contribuyentes como para el fisco.

En el grupo económico, de acuerdo a los resultados obtenidos, los cuales generan incertidumbre en la aplicación de precios de transferencia por el uso de comparables, ajustes fiscales, entre otros, ha creído conveniente establecer un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia basada en la celebración de estos acuerdos a que se refiere el inciso f) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta y sus disposiciones contenidas en el inciso “c” del Artículo 118° del RLIR. El Acuerdo Anticipado de Precios sería el siguiente:

**ACUERDO DE PRECIOS ANTICIPADOS – APA EN MATERIA DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA
GRUPO Z y SUNAT**

Antecedentes

Empresa 2, contribuyente del Régimen General del impuesto a la Renta, con RUC N.º 20020050065, con domicilio fiscal ubicado en la Av. Arequipa 7895, Miraflores - Perú, se dedica a la fabricación de productos para la construcción y venta de estos.

Empresa 7, es una sociedad controladora de compañías, cuyas actividades se orientan a la industria de la construcción, a través de la producción y comercialización de cemento y concreto, además de brindar servicios orientados a obras públicas y privadas en la construcción. En el Anexo I se incluye copia del registro de la minuta de constitución elaborado en los términos de la Ley General de Sociedades.

Fundada en 1992, la empresa 2 es una de las empresas más grandes del Perú y una de las diez principales a nivel mundial, con una capacidad de producción cerca de los sesenta y un millones (61,000,000) de toneladas métricas de cemento. A través de sus subsidiarias, la

empresa dos (2) se dedica a la producción, distribución, comercialización y venta de cemento, concreto premezclado, agregados y clinker.

La Empresa dos (2) tiene operaciones en veintiún (21) países y, gracias a su extensa red de centros de distribución y terminales marítimas, cuenta con relaciones comerciales en sesenta (60) naciones alrededor del mundo. La Empresa dos (2) es líder en los mercados de cemento de Perú, España, Venezuela, Panamá, Ecuador y República Dominicana. Cuenta además con una importante presencia en el Caribe, Asia, el suroeste de los Estados Unidos y Colombia. Es además el principal productor de cemento blanco en el mundo y el principal comercializador internacional de cemento y Clinker, habiendo comercializado alrededor de trece millones (13,000,000) de toneladas en el año 2016.

Empresas que Consolidan el Grupo Z

Desde el momento en que la empresa 2 inicia su estrategia de expansión a lo largo de todo el mundo, penetrando nuevos mercados y abriendo centros de producción en el mismo lugar donde están los consumidores, se hace necesaria la apertura de nuevas entidades económicas que constituyen centros independientes generadores de utilidad, y que por lo tanto, como entidades sobre las que empresa 2 ejerce un control directo o indirecto, llevan a cabo transacciones entre ellas que son sujetas de las legislaciones respectivas en materia de precios de transferencia.

Al 31 de diciembre del 2017, las subsidiarias sobre las que la empresa dos (2) ejercía un control directo y sobre las que se emiten los estados financieros consolidados, son las siguientes:

- Empresa 1
- Empresa 3
- Empresa 4
- Empresa 5
- Empresa 6
- Empresa 7
- Empresa 8
- Empresa 9

Aunque éstas son las empresas sobre las que se realizan los estados financieros consolidados, la Empresa dos (2) es quien realiza operaciones con un gran número de empresas alrededor del mundo.

Grupo Z en el Mundo

Desde un punto de vista financiero y operativo, la compañía está organizada por dos grandes entidades: la Holding y X Internacional. La Holding comprende a empresa dos (2) como la tenedora, la cual incluye las operaciones peruanas.

X Internacional incluye las operaciones europeas de la empresa dos (2) y bajo éstas, las principales operaciones internacionales. Esta estructura organizacional permite a la empresa 2:

- Aprovechar la favorable calificación crediticia de España y, por lo tanto, obtener menores tasas de interés;
- Mejorar la estructura de capital;
- Reducir los gastos financieros; y
- Proporcionar un mejor balance entre el monto de la deuda y la generación de flujo de operación.

La Empresa dos (2) tiene el setenta con cincuenta y ocho por ciento (70.58%) del capital social de Valenciana en España, además de derechos económicos y de votos por un veinticinco con treinta y nueve por ciento (25.39%) adicional. Asimismo, esta tiene una opción para adquirir otro dos con veinticinco por ciento (2.25%) de este capital y obtener derechos de voto y una porción de los derechos económicos del mismo. El 2% del capital social de Valenciana se encuentra en tesorería. La Empresa dos (2) tiene el cuarenta por ciento (40%) del capital social de Rizal y los derechos económicos y de voto por un treinta por ciento (30%) adicional, en manos de un inversionista filipino. El inversionista filipino y la empresa dos (2) tienen un acuerdo que le da a esta el control sobre las operaciones que no están reservadas a ciudadanos filipinos. Así como la administración general de la compañía. En el Anexo II, se muestra el organigrama de la tenencia accionaria de las empresas que conforman el grupo.

Asimismo, las empresas subsidiarias de la empresa dos (2) realizan otras operaciones entre ellas, tales como la compraventa de materias primas, producto terminado y asistencia técnica, entre otras.

En el Anexo III, se incluye copia del dictamen y de los estados financieros dictaminados (Balance General y Estado de Ganancias y Pérdidas), así como sus anexos respectivos por los

ejercicios 2016, 2015, 2014 y 2013. En el Anexo IV pueden encontrarse copias en español de los contratos celebrados por la Empresa dos (2) y las empresas vinculadas de Perú y el extranjero.

Es importante hacer mención que el total de operaciones dentro del territorio nacional, se llevan a cabo en Soles; mientras que las operaciones celebradas con las empresas en el extranjero, se llevan a cabo en Dólares Americanos.

Las principales operaciones realizadas por la empresa dos (2) con partes vinculadas, al cierre del ejercicio 2017 son las siguientes:

- Servicios de arrendamiento.
- Ingresos por uso de marca.
- Préstamos.
- Gastos financieros.
- Productos financieros.
- Asistencia técnica.

Las principales funciones que desarrolla cada una de las empresas relacionadas con la empresa dos (2), por cada una de las cinco (5) operaciones. Se detallan en el Anexo III.

En tanto que los activos empleados en dichas operaciones, así como los riesgos que en cada una de ellas asumen las empresas relacionadas, se describen las siguientes:

Estudio Económico

En la presente sección se desarrolla el análisis económico. Para saber si la empresa dos (2) está operando a valores de mercado en sus operaciones con partes relacionadas.

Selección del Mejor Método

Debido a las características antes descritas, se considera que el mejor método a aplicar para determinar si la empresa está o no operando a valores de mercado en sus transacciones con partes relacionadas es el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

La selección de dicho método responde al hecho de que la empresa dos (2) realiza una gran cantidad de operaciones con un gran número de empresas relacionadas, por lo que sería complejo y costoso aplicar alguno de los métodos que se basan en un análisis específico de precios. Por lo que, al aplicar este método, se compara la utilidad de operación de la empresa y, si la utilidad de la operación se encuentra dentro del rango de utilidades de empresas

comparables, se podrá concluir que todas las operaciones efectuadas por la empresa dos (2), con sus partes relacionadas y que dieron origen a dicho margen de utilidad, están pactadas a valores de mercado.

Asimismo, la utilización de este método tiene la ventaja de poder hacer una búsqueda de utilidades de empresas en el mercado que se dedican a operaciones similares a las que realiza la empresa, sin la necesidad de hacer un estudio minucioso de todas las operaciones de dichas empresas comparables.

Búsqueda de Empresas Comparables en el Mercado

La búsqueda de empresas comparables en el mercado se realizó de la siguiente manera:

- a) Se realizó una búsqueda de empresas públicas afiliadas al Securities and Exchange Concisión (SEC) de los E.U.A. Las empresas contenidas en dicha base de datos cotizan en el New York Stock Exchange. Dicha Base de Datos es conocida con el nombre de EDGAR Database, y su acceso es abierto al público y gratuito.

Con el objetivo de facilitar el proceso la búsqueda se limitó a las empresas contenidas en los siguientes códigos de clasificación industrial:

3270: Manufactura de Concreto, Yeso y Productos para Mezclado.

3271: Manufactura de Bloques y Piezas de Concreto.

3272: Diversos Productos de Concreto.

3273: Manufactura de Concreto Premezclado.

3274: Extracción y Elaboración de Cal.

3275: Manufactura de Productos de Yeso para la Construcción.

- b) De esta búsqueda, resultaron un total de ochenta (80) empresas en toda la base de datos. A las cuales se realizaron los siguientes filtros

- Se eliminaron aquellas empresas que no contienen información financiera para el período analizado. De este filtro, resultaron eliminadas veinte (20) empresas.
- Se realizaron filtros cualitativos, los cuales consistieron en eliminar a los negocios que realizan actividades diferentes a la empresa dos (2), o bien a las empresas que realizan actividades similares, pero que además realizan otras actividades. En este filtro, se eliminaron treinta y ocho (38) empresas.

c) En el siguiente filtro, se eliminaron aquellas empresas que realizan operaciones muy similares a la empresa dos (2) pero que llevan a cabo transacciones con partes relacionadas, o son empresas relacionadas de la empresa dos (2), por lo que no sirven como comparables. Hasta este filtro se eliminaron un total de sesenta y nueve (69) empresas, las cuales ya no fueron de utilidad para este análisis, las once (11) empresas restantes se consideran comparables a la empresa (2) en sus funciones, a riesgos asumidos y activos utilizados. La lista final de empresas se muestra a continuación:

- JAM SA.
- RAM S.A.
- WAM S.A
- MAM S.A.
- FC8 S.A.
- Alfa S.A.
- Omega 5 A
- Aries S.A.
- Acuario S.A.
- Estrella S.A.
- Universal S.A.

Rango Intercuartílico de Márgenes de Operación

Aquí se realiza la comparación de los márgenes de operación obtenidos por la empresa (2) y por las empresas comparables. La comparación se realizó tomando como base el rango Intercuartílico. Como puede verse en la Tabla 1, el rango Intercuartílico de márgenes de operación obtenidos por empresas comparables en el mercado va del 8.6% en el percentil 25 al 14.4% en el percentil 75, con una mediana del 11.3%. La empresa dos (2) ha obtenido un Margen de Operación del 30.1%, el cual se encuentra por encima de dicho rango.

Se debe tornar en cuenta que la comparación efectuada hasta este momento se basa en los márgenes de operación, tal como han sido obtenidos por las empresas comparables en sus estados financieros. Sin embargo, para incrementar la fortaleza del análisis, en ocasiones es necesaria la realización de ajustes económicos como se menciona en la legislación peruana en la materia y en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

El margen de operación de las empresas comparables ha sido obtenido de los estados financieros presentados por dichas empresas en los reportes 10-K. Dicho rango Intercuartílico ha sido calculado de acuerdo a como se describe en el Anexo B del presente estudio.

Los ajustes económicos se realizaron con el objeto de mejorar el grado de comparación entre la empresa examinada y las empresas independientes en el mercado. Asimismo, los ajustes fueron hechos a las empresas comparables con el objeto de determinar la utilidad de dichas empresas, en caso de operar bajo las condiciones de la empresa dos (2). En el presente estudio se han realizado los siguientes ajustes al margen de operación de la empresa dos (2).

a) Ajuste por Diferentes Términos de Venta.

La diferencia en los términos de venta de las empresas comparables con respecto a la empresa examinada, se refleja en los diferentes niveles de cuentas por cobrar que mantenga una con respecto a la otra.

La información financiera de las empresas comparables, de las cuales se ha obtenido los presentes márgenes de operación, se encuentra para referencia en el **Anexo E** del presente trabajo.

Para eliminar dichas diferencias, se realizó el siguiente ajuste de cuentas por cobrar a las empresas comparables:

$$Ajuste\ de\ cpc = \left(\frac{pcpc}{ventas}\right) comp. - \left(\frac{pcpc}{ventas}\right) p.e * vtas\ com. \cdot \left(\frac{i}{1+i}\right)$$

Donde:

Ajuste de CPC = Ajuste de cuentas por cobrar

Para eliminar dichas diferencias en los términos de compra, se empleó la siguiente fórmula para el margen de operación:

Ajuste por Diferencias términos de compra

$$Ajuste\ de\ cpc = \left(\frac{pcpc}{ventas}\right) comp. - \left(\frac{pcpc}{ventas}\right) p.e * vtas\ com. \cdot \left(\frac{i}{1+i}\right)$$

Ajuste por Diferencias en la Tenencia de Inventarios

$$\text{Ajuste de cpc} = \left(\frac{\text{pcpc}}{\text{ventas}} \right) \text{comp.} - \left(\frac{\text{pcpc}}{\text{ventas}} \right) \text{p.e} * \text{vtas com.} \cdot \left(\frac{i}{1+i} \right)$$

Conclusiones

Como puede observarse en el análisis anterior, el rango de utilidades de operación ajustados para empresas que actúan en el mercado, va del 13.2% al 18.7%. Mientras que X, S. Ha obtenido por encima un Margen de Operación del 27.3% en el ejercicio del 20X6, el cual se encuentra por encima de dicho rango.

Por lo tanto, se considera que, desde el punto de vista de la legislación peruana en materia de precios de transferencia. «X. S. A. No sólo cumple con la realización de sus operaciones a valores de mercado, sino que obtiene una utilidad mejor a la que obtienen empresas independientes que operan en condiciones de mercado.

Cabe señalar que, a la fecha del presente escrito, la compañía se encuentra libre de todo acto de estudios, es decir, no se encuentra sujeta a revisión de ningún tipo de contribución ni de estudios sobre precios de transferencia.

Así mismo, las empresas en el extranjero relacionadas con Z S. A, tampoco se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia por parte de las autoridades fiscales en la jurisdicción en que residen o se encuentran establecidas.

Z S. A confía en que las autoridades fiscales estarán de acuerdo con la objetividad de la información y de las predicciones o estimaciones hechas en el estudio de precios de transferencia que presentamos como parte de la documentación anexa a la consulta hecha sobre la metodología y el resultado obtenido en el estudio antes señalado, por lo que una vez transcurrido el plazo fijado, se espera de una resolución favorable a los intereses de la compañía,

Se está a su disposición para atender cualquier duda o comentario adicional que requieran con relación al contenido de nuestra consulta o al estudio de precios de transferencia.

Atentamente:

Gerente General

V. Conclusiones.

Las contingencias tributarias se presentan en tres escenarios (antes, durante y después), como: las operaciones a título gratuito, la sub o sobre valoración de precios, la elección del método y las comparables, entre otros. Lo anteriormente mencionado genera infracciones tributarias las cuales solo podrían ser fraccionadas. Sin embargo, ante esta situación resulta conveniente la aplicación de un acuerdo anticipado de precios de transferencia (APA`s). Pues logra reducir costos y gastos, tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria, de modo tal que este acuerdo mutuo otorga estabilidad jurídica al contribuyente para la protección contra futuras controversias.

En la descripción de los aspectos generales del grupo, se identificó que las operaciones realizadas entre sus vinculadas son a título gratuito teniendo mayor implicancia en las existencias, prestación de servicios y préstamos. La vinculación económica se puede presentar de diversas formas tipificadas en el numeral 24° del RLIR, de forma tal que se ponen inmersas al ámbito de aplicación de precios de transferencia, regulado por el artículo 32°-A de la LIR, trayendo consigo obligaciones formales que deben ser presentadas, de forma oportuna. Cabe mencionar que dicha vinculación se evidencia por la participación de capital de los socios,

La identificación de las contingencias que se presentan antes de la aplicación de los precios, se basa fundamentalmente en el proceso de control interno de la documentación que genera cada integrante del grupo económico. Esto se evidencia en la sub o sobre valoración de precios de transferencia. Además de los bajos costos en inversión de personal que determinan los precios.

Las contingencias que se presentan durante la aplicación de precios de transferencia fueron medidas a través del reporte local y análisis documental, analítico de la Ley del impuesto a la Renta, Reglamento y directrices de la OCDE, donde evidencio que existió limitada información para la obtención de las comparables (SBS y Bolsa de Valores de Lima) y por ende en la determinación del rango de mercado existente. El método elegido esta en compatibilidad del giro de negocio y en lo que respecta a cantidad y calidad de información carece de documentación sustentatoria, en el apartado de información económica financiera.

Las consecuencias que se presentaron con posterioridad al estudio de precios de transferencia se evidencian en las cartas inductivas recibidas con relación a la presentación de las obligaciones formales y las infracciones tributarias cometidas. Lo que conlleva a posibles auditorias tributarias para la determinación de una nueva deuda, ajustes fiscales, presunciones tributarias, entre otros.

VI. Recomendación

Establecer un acuerdo anticipado de precios de transferencia con la Administración tributaria, ya que mediante este proceso de negociación se contemplaría todos los puntos requeridos por la ley para asegurar la estabilidad jurídica en la determinación de los precios con sus vinculadas nacionales e internacionales.

Solicitar asesoría especializadas en planificación tributaria que permita tener documentación sustentaría ante todas las operaciones realizadas por el grupo económico.

Capacitar constantemente a los responsables de realizar las operaciones entre partes vinculadas, debiendo actualizarlos con las modificaciones legales y tributarias con la finalidad de mantener dentro del rango valor de mercado dichas operaciones. Por consiguiente, también, las universidades en sus respectivas facultades considerar un curso de precios de transferencia, puesto que este se basa en los requerimientos del crecimiento económico mundial

Se recomienda al estado Peruano cconsiderar el plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) realizado por la OCDE, Según la acción 14 del BEPS, es necesaria una realineación de la imposición y de las actividades económicas esenciales .El Informe refleja un compromiso de los países para implementar un estándar mínimo de resolución de disputas, que consiste en medidas concretas para eliminar los obstáculos a un efectivo y eficiente mutuo procedimiento de acuerdo y la aplicación de un arbitraje vinculante obligatorio, por lo que se recomienda que al Perú que estudie los beneficios del mismo y analice su aplicación dentro del manejo de los APAS para tener una mejor seguridad con los contribuyentes.

VII. Lista de Referencias

- Aguirre, B., Jaramillo, N., y Solano, M., (2019). Contingencias tributarias y su Incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del periodo 2016 al 2018 de la librería “Ofischool E.I.R.L”. *Revista Científica Horizonte Empresarial*, 6(2). <https://doi.org/10.26495/rhe196.7107>.
- Alva, M. (2016). *Los Acuerdos Anticipados de Precios: ¿Cuál es su regulación en el Impuesto a la Renta?* [Mensaje de un Blog]. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/04/12/los-acuerdos-anticipados-de-precios-cual-es-su-regulacion-en-el-impuesto-a-la-renta/>
- Andrade, M. (2015). *Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APA'S): correcta sustentación a efectos de su implementación en Ecuador*. (Tesis de Maestría en Tributación). <http://repositorio.puce.edu.ec/handle/22000/8427>.
- Belleza, J., y Blas, R. (2019). *Precios de transferencia y su impacto tributario y financiero en las empresas vinculadas del sector textil en el distrito de Ate, año 2017 Universidad Peruana De Ciencias Aplicadas* (Tesis de Pregrado, Contador Público). <https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/628033>
- Bahamonde, M. (2019). Análisis de las Contingencias Tributarias generadas por la presentación de una Declaración Jurada Rectificatoria. [Mensaje de un Blog]. *Notas de Análisis Tributario*. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/merybahamonde/2012/01/29/analisis-de-las-contingencias-tributarias-generadas-por-la-presentacion-de-una-declaracion-jurada-rectificatoria/>
- Blum, M. (2015). *Estudio de factibilidad para la implementación de acuerdos anticipados de precios de transferencia en el Ecuador dentro del sector camaronero*. Guayaquil: Ecuador. (Tesis de Maestría en Administración Tributaria). <http://repositorio.iaen.edu.ec/handle/24000/4024>
- Campos, M. (2015). *Los Precios de transferencia y su aplicación en la República de Guatemala*. (Tesis para Magister en Asesoría en Tributación). <http://recursosbiblio.url.edu.gt/tesiseortiz/2015/07/04/Campos-Manuel.pdf>
- Catacora, L. (2016). *Aplicación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas y su incidencia en la determinación del impuesto a la renta caso: Transportes Kala S.A.C. Arequipa-2015* (Tesis de Pregrado para Contadora Pública). <http://repositorio.unsa.edu.pe/handle/UNSA/2459>.

- Cevallos, G. (2015). *Obtenido de Análisis y aplicación de precios de transferencia en empresas importadoras de fertilizantes en el Ecuador. Casos prácticos años 2009 y 2010* (Tesis de Magister en Tributación y Finanzas). <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/8296/1/TESIS%20GCP%20FINAL.pdf>
- Chiclote J., y Salinas, Y. (2015). *Obtenido de El efecto de la adecuada aplicación de los precios de la transferencia en el cálculo del impuesto a la renta empresarial de La Empresa Agroindustrial Laredo S.A.A. de la ciudad de Trujillo al año 2015* (Tesis de pregrado para contador público). http://repositorio.upao.edu.pe/bitstream/upaorep/1464/1/Cliclote_Diaz_Efecto_Transferen
- Congreso Nacional del Perú. (1994). Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 122-94-EF. Lima, Congreso Nacional del Perú.
- Congreso Nacional del Perú. (2004). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo N° 170-2004-EF. Lima, Congreso Nacional del Perú.
- Cucho, S., y Quispe E. (2017) *Las Contingencias tributarias en la Determinación del Impuesto a la Renta y su incidencia en la Liquidez de la empresa Bullard, Falla & Ezcurra Abogados S.C.R.L. en el año 2015* [Tesis de pregrado para el título de Contador Público]. <http://repositorio.unac.edu.pe/handle/UNAC/2226>.
- Decreto Legislativo N° 981. (2007) Gaceta Jurídica. Recuperado en http://www.gacetajuridica.com.pe/servicios/normas_pdf2007/marzo/15-03-2007/15-03-2007_EE.pdf
- De la Vega, B. (2015). Algunos alcances acerca de los precios de transferencia. *Themis*, (41), 211-220. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109653.pdf>.
- Espinoza, E. (2019). Las variables y su operacionalización en la investigación educativa. Segunda parte. *Revista Conrad*, 15(69). http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1990-86442019000400171
- Fiestas, J. (2015). *Obtenido de Implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 inventarios en los precios de transferencia en el Perú a partir del 1 de enero de 2013* (Tesis para Maestro en Contabilidad con mención en Tributación). <http://repositorio.udalech.edu.pe/handle/123456789/943>.

- Gallegos, J. (2019) Precios de Transferencia: Análisis de los primeros años de aplicación de la Normativa Ley 20.630 (Tesis de Magister en Derecho Tributario). https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/170740/Precios-de-transferencia-analisis-de-los-primeros-a%25C3%25B1os-de-aplicacion-de-la-normativa.pdf%3Fsequence%3D1%26isAllowed%3Dy&ved=2ahUKEwjEi7Hb25vtAhXrDbkGHR_yDksQFjACegQIAhAB&usg=AOvVaw36jq8-1e-LYhtMeDEwxbd2
- García, H. (2015). *Precios de Transferencia. Sus efectos fiscales 2015*. México: Ediciones Fiscales ISEF. https://doctrina.vlex.com.mx/source/precios-transferencia-efectos-fiscales-2015-12931?_ga=2.66528814.1862080437.1606237985-209291668.1606237985
- Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, P. (2018) Metodología de la investigación. Editorial Mc Graw Hill. Sexta edición.
- Hurtado, H. (2011). Los Métodos de Transferencias y el Ingreso de Chile a la OCDE. *Revista Chilena de Derecho*, 38(3). https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-34372011000300005.
- Jurado, D. (2015). *Evaluación de la eficacia de los precios de transferencia en el control tributario de contribuyentes ecuatorianos vinculados a empresas offshore: 2010-2014*. (Tesis de Magister en Tributación y Finanzas). http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/7894/1/TESIS__CPA_DANIEL_JURADO_SUAREZ.pdf
- Loayza, R. (23 de enero de 2018). Los acuerdos anticipados de precios. *Pólemos. Portal Jurídico Interdisciplinario*. <https://polemos.pe/los-acuerdos-anticipados-precios-transferencia/>
- Martínez, J. (2015). Elementos para la seguridad jurídica en materia de determinación de precios de transferencia (Tesis de Magister en Derecho Tributario). <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4634>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2014). RTF N° 11054-2-2014. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/2/2014_2_11054.pdf
- Polo Vergara, L. (25 de julio de 2018). Precios de Transferencias. *Estrategia Aduanera*. <https://www.estrategiaaduanera.mx/precios-de-transferencia-que-son-y-para-que-sirven/>
- Poma, R. (2015). *Aplicación del método del margen neto transaccional para determinar el margen de utilidad de libre competencia en las transacciones realizadas por la*

- Empresa Agrícola Tal S.A. y sus empresas vinculadas en el ejercicio 2013.* (Tesis de pregrado para Contador Público). <http://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/1995>.
- Puga, M., y Becerra, F. (2020): “Aproximaciones a los precios de transferencia”. Asociación Fiscal Internacional. Grupo Peruano. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/309_15_puga-becerra.pdf
- Rivera, J. (2017). *El Plan Estratégico Tributario para prevenir las Contingencias Tributarias en la Empresa Operadora Terrestre JBJ S.A.C de Huaraz – 2017.* (Tesis de pregrado para Contador Público). http://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/13408/rivera_cj.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Rodríguez, A., y Pérez, A. (2017). Métodos científicos de indagación y de construcción del conocimiento. *Revista EAN*, 82, 179-200. <https://doi.org/10.21158/01208160.n82.2017.1647>
- Santoro, M. (2017) Ventajas y desventajas para los contribuyentes del uso de Acuerdos de Precios Anticipados – APAs. Quito. Tesis de Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10644/5643>
- Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. (2007). Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i1572007.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. (2006) Resolución N° 167-2006-SUNAT Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2006/167.htm>
- Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. Código tributario. Infracciones y Sanciones administrativas. Recuperado en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro4/titulo1.htm#:~:text=Es%20infracci%C3%B3n%20tributaria%2C%20toda%20acci%C3%B3n,otras%20leyes%20o%20decretos%20legislativos>.
- Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 170-2004-EF, publicado el 08.12.2004.; Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.*
- Universidad Tecnológica de Chile. (2018) *Guía de aprendizaje, legislación tributaria.* Santiago de Chile: INACAP. http://www.inacap.cl/web/material-apoyo-cedem/alumno/Contabilidad/Legislacion-Tributaria/LESP06_U1_GA.pdf.

VIII. Anexos

Anexo N°1



Instrumento de recolección de datos – cuestionario de preguntas

Entrevista sobre contingencias tributarias antes-durante y después de la aplicación de precios de transferencia

- **Participantes:** Encargados del Área de Administración y Contabilidad del Grupo Z
- **Objetivo:** Analizar las contingencias tributarias antes, durante y después de la aplicación de los precios de transferencia en el Grupo Z durante el periodo 2016-2017
- **Instrucciones:** Señores encargados, con el propósito de ayudar a la investigación solicitamos su valiosa ayuda a fin de obtener información sobre las contingencias tributarias que se presentan cuando se aplican los precios de transferencia para sus operaciones de las partes vinculadas.

Cabe resaltar que la información proporcionada será anónima. Se agradece responda a las preguntas con veracidad. Marcar con una X las respuestas que corresponden a cada pregunta.

1) ¿Qué tipo de vinculación existe entre los integrantes del Grupo Z?
a) Vinculadas Nacionales

- Directa SI NO
- Indirecta SI NO
- Control SI NO
- Administración SI NO

b) Vinculadas Internacionales

- Directa SI NO
- Indirecta SI NO
- Control SI NO
- Administración SI NO

Observaciones: _____

2) **¿Qué tipo de operaciones se han realizado entre las empresas vinculadas del Grupo Z?**

a) Internacionales

• Importaciones SI NO

• Exportaciones SI NO

b) Nacionales

• Título gratuito SI NO

• Título oneroso SI NO

Observaciones: _____

3) **¿Los integrantes del Grupo Z y de acuerdo a las operaciones realizadas están dentro del ámbito de aplicación de precios de transferencia?**

a) Operaciones nacionales

• Inafectación SI NO

• Exoneración SI NO

• Regímenes diferenciados SI NO

• Perdidas tributarias SI NO

• Convenios de estabilidad SI NO

b) Operaciones internacionales

• Paraísos fiscales SI NO

• Otros países SI NO

Observaciones: _____

4) ¿Para el análisis de comparabilidad de operaciones entre partes vinculadas con qué tipo de comparables se cuentan?

a) **Comparables nacionales**

- Bases nacionales públicas SI NO
- Bases privadas SI NO

b) **comparables internacionales**

- Bases extranjeras publicas SI NO
- Bases privadas SI NO

Observaciones: _____

5) ¿Cuál de todos los métodos es usado con mayor frecuencia para las operaciones del Grupo Z?

a) **Tradicional**

- Precio Comparable No Controlado SI NO
- Precio De Reventa SI NO
- Costo Incrementado SI NO

b) **No Tradicionales**

- Partición De Utilidades SI NO
- Residual De Participación De Utilidades SI NO
- Margen Neto Transaccional SI NO

c) **Autóctonos**

- 6to Método SI NO
- Otros SI NO

Observaciones: _____

6) ¿Cuándo se ajusta el valor de mercado que tipo de ajustes se realizan para las operaciones entre las partes vinculadas del Grupo Z?

- a) **Primario**
- b) **Correlativo**
- c) **Secundario**

Observaciones: _____

7) ¿Qué tipo de fuentes de interpretación de precios de transferencia se usan para los integrantes del Grupo Z?

a) **Nacionales**

- Leyes SI NO
- Reglamentos SI NO
- Informes SI NO
- Jurisprudencia SI NO
- Resoluciones SI NO

b) **Internacionales**

- Directrices De La OCDE SI NO
- Guías De La OCDE SI NO

c) **Internas**

- Memorias SI NO
- Otros SI NO

Observaciones: _____

8) ¿Los integrantes del Grupo Z han cumplido con todas las obligaciones de precios de transferencia?

a) Formales

• Informativas SI NO

• Determinativas SI NO

b) Sustanciales

• Pagos SI NO

Observaciones: _____

9) ¿Los integrantes del Grupo Z han tenido fiscalizaciones relacionadas a precios de transferencia?

a) Si

b) No

Observaciones: _____

10) ¿Con que tipo de acciones preventivas relacionadas a planificación fiscal de precios de transferencia cuentan los integrantes del Grupo Z?

a) Fijación De Precios

b) Procedimiento De Acuerdo Mutuo

c) Acuerdos Anticipados

d) Convenios De Estabilidad

e) Arbitraje

Observaciones: _____

11) ¿Con que tipo de encargados se cuenta para la realización de los reportes de precios de transferencia entre las integrantes del Grupo Z?

- a) Personal Capacitado
- b) Especialista Externo
- c) Firmas Auditoras

Observaciones: _____

12) ¿Cuenta con un control de vinculación económica basado los supuestos de vinculación?

- a) Nacionales
- b) Internacionales

Observaciones: _____

13) ¿Cuenta con un control de operaciones entre partes vinculadas?

- a) Nacionales
- b) Internacionales

Observaciones: _____

14) ¿Cuenta con un control para la información financiera, contable y tributaria de los integrantes del Grupo Z?

- a) Reporte Tributario
- b) Reportes Contables
- c) Reportes Financieros

Observaciones: _____

15) ¿Tiene un entendimiento claro de la normativa tributaria nacional e internacional para aplicar los precios de transferencia?

- a) Si
- b) No

Observaciones: _____

16) ¿Qué tipo de información se usa para la obtención de comparables?

- a) Información Pública
- b) información Privada

Observaciones: _____

17) ¿Qué consideraciones se tiene para el análisis de comparabilidad para ubicar las transacciones que estén en rango de mercado?

- a) Características de las operaciones
- b) Funciones, Activos y riesgos asumidos en cada operación
- c) Términos Contractuales
- d) Circunstancias económicas
- e) Estrategias de negocio

Observaciones: _____

18) ¿Qué consideraciones se tiene para la elección del mejor método de valoración?

- a) Compatible con el giro del negocio
- b) Calidad y cantidad de información
- c) Grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones
- d) Menor nivel de ajustes

Observaciones: _____

19) ¿Qué tipo de medidas estadísticas se usan para la selección de rangos de precios?

- a) Mediana
- b) Percentil
- c) Cuartil
- d) Intercuartil

Observaciones: _____

20) ¿Los reportes cuentan con una información mínima exigida?

- a) Transacciones con partes vinculadas
- b) Operaciones que se aplica precios de transferencia
- c) información funcional
- d) Información económico financiera
- e) Elección del método
- f) Análisis de comparabilidad

Observaciones: _____

21) ¿Según sus criterios a qué tipo de consecuencias tributarias se expondría el Grupo Z referente a precios de transferencia?

- a) Acciones Inductivas
- b) Auditorias tributarias
- c) Ajustes fiscales
- d) Presunciones tributarias
- e) Sanciones tributarias
- f) Fraccionamientos
- g) Cobranza coactiva

Observaciones: _____

22) ¿Recurriría a contiendas tributarias con la administración tributaria referente a precios de transferencia mediante el proceso contencioso y el proceso judicial?

a) Si

b) No

Observaciones: _____

23) En su opinión ¿Les gustaría contar un acuerdo anticipado de precios de transferencia?

a) Si

b) No

Observaciones: _____
