

## EL TEST DE BENEFICIO:

### 1) Introducción: Los servicios intragrupo en la Directrices

En el capítulo 7 de las Directrices sobre precios de transferencias se indica en su numeral 7.5 del acápite b lo siguiente:

“En el análisis de precios de transferencia de los servicios intragrupo se plantean dos cuestiones. La primera es saber si se han prestado efectivamente los servicios intragrupo. La segunda es establecer la remuneración de esos servicios a efectos fiscales según el principio de plena competencia...”

**Es con respecto al primer aspecto** donde las Directrices plantean en su acápite B.1.1 la Prueba del beneficio y sostiene que “...la cuestión de si se ha prestado un servicio intragrupo cuando una actividad es realizada por uno o más miembros del grupo en beneficio de otro u otros, depende de si la actividad proporciona valor económico o comercial para un miembro del grupo que mejora o mantiene así su posición comercial...” Ahora bien, las mismas directrices señalan que no es posible en abstracto definir categóricamente las actividades que constituyen o no una prestación intragrupo.

Ahora bien, en este contexto las Guías de Precios de transferencia ejemplifican los servicios intragrupo, tales como:

- Actividades de cobro o factoring.
- Contratación de servicios de fabricación o montaje.
- La investigación.
- Gestión de licencias.

Posteriormente, las directrices analizan casos típicos relacionados a:

- Actividades de accionistas.
- Duplicación
- Beneficios indirectos o incidentales
- Servicios centralizados
- Formas de la remuneración

Cuando se analizan los acápites de actividades de accionistas, beneficios indirectos o incidentales y formas de remuneración de las directrices podemos notar que el análisis realizado no está direccionado a determinar si el servicio puede ser trasladado o no al vinculado, para ello basta ver los ejemplos dado con respecto a las actividades de accionistas.

Sin perjuicio de lo anterior, debo resaltar que las Directrices señalan expresamente que “... es esencial entregar documentación fiable a las administraciones tributarias para verificar que el proveedor del servicio ha incurrido en esos costes.” En este escenario, entendemos que la documentación debe servir para probar la existencia de una actividad en el proveedor y no solicita todavía la cuantificación de los costos del servicio prestado.

**Con respecto al segundo aspecto** relacionado a la determinación de la retribución, ésta debe ser ajustada al principio de plena competencia y para ello se debe identificar los acuerdos efectivos para la remuneración. En este punto las directrices señalan los siguientes métodos:

- Método de cargo directo.  
En este método se cargan directamente determinados servicios a las empresas asociados, lo cual facilita identificar los acuerdos de remuneración con el servicio.
- Método de cargo indirecto.  
De acuerdo a lo desarrollado por las directrices en algunas ocasiones las matrices distribuyen los costos a través de métodos de asignación y reparto, este mecanismo se conoce como método de cargo indirecto.

Un aspecto adicional que es desarrollado por las directrices se refiere a los servicios intragrupo pero que tienen bajo valor añadido y en especial por que estos servicios tienen un tratamiento simplificado optativo.

A estos efectos las directrices desarrollan las características de un servicio de bajo valor añadido, así como ejemplos sobres estos. Adicionalmente, señala cuales servicios no son de bajo valor añadido. A continuación, resumiremos los mismos en el cuadro siguiente:

Características	Ejemplos	Qué no es un servicio de bajo valor añadido
Tienen un carácter auxiliar o de apoyo.	servicios de contabilidad y auditoría	servicios que constituyen la actividad principal del grupo multinacional,
No constituyen la actividad principal del grupo multinacional.	servicios de procesamiento y gestión de cuentas por cobrar/pagar,	servicios de investigación y desarrollo
No requieren del uso de intangibles únicos y valiosos, ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos	actividades de recursos humanos	servicios de fabricación y producción,
No conllevan la asunción o el control de un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio.	supervisión y recopilación de datos en materia de salud y prevención de riesgos laborales,	actividades de compra relacionadas con materias primas u otros materiales que se utilicen en el proceso de fabricación o producción
	servicios de tecnología de la información	actividades de venta, distribución y comercialización
	servicios jurídicos	transacciones financieras,
	servicios generales de carácter administrativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• extracción, exploración o transformación de recursos naturales,</li> <li>• seguros y reaseguros, o</li> <li>• servicios de alta dirección de empresas</li> </ul>

En las directrices a los servicios de bajo valor añadido se le simplifica la prueba de beneficio, pudiendo hacer una evaluación por categoría de servicio y por un medio de un cargo anual, sin entrar al detalle del servicio.

Por otro lado, las directrices establecen los siguientes pasos para la determinación de los costes colectivos:

- Cálculo anual de la totalidad de los costos incurridos (directos e indirectos) y los gastos operativos.
- Identificar los costos por la prestación a un miembro específico.
- Asignación a los miembros del grupo.

Luego de ello, las directrices desarrollan la existencia de un margen sobre dichos costos. Asimismo, para estos servicios de bajo valor añadido desarrollan la documentación que deben proporcionar y que reproducimos a continuación:

- “Una descripción de las categorías de los servicios intragrupo de bajo valor añadido prestados; la identidad de los beneficiarios; las razones que acrediten que cada categoría de servicios representa servicios intragrupo de bajo valor añadido con arreglo a la definición de los mismos que figura en la Sección D.1; la justificación de la prestación de servicios en el contexto del negocio de la multinacional; una descripción de los beneficios reales o susceptibles de obtenerse de cada categoría de servicios; una exposición de los criterios de asignación y reparto elegidos y los motivos por los que dichos criterios arrojan resultados que reflejan razonablemente los beneficios obtenidos, y la confirmación del margen de beneficio aplicado;
- Los acuerdos o contratos por escrito de prestación de servicios y cualquier modificación a los acuerdos o contratos en los que se plasme la voluntad de los distintos miembros del grupo de someterse a los métodos de asignación presentes en este apartado. Estos acuerdos o contratos por escrito pueden revestir la forma de un documento contemporáneo donde se identifiquen a las entidades involucradas, la naturaleza de los servicios, y los términos y condiciones en los que se prestarán los servicios;
- La documentación y los cálculos en base a los que se fijan la base de costes colectivos conforme a lo descrito en la Sección D.2.2, y el margen de beneficio aplicado a los mismos, en particular un listado exhaustivo de todas las categorías y cuantías de los costes correspondientes, incluidos los costes de los servicios prestados únicamente a un miembro del grupo;
- Los cómputos que muestren la aplicación de los criterios de asignación y reparto especificados.”

## **2) La inclusión de la Prueba (test) de Beneficio y los servicios de bajo valor añadido en la legislación peruana.**

### **a) La estructura de la norma**

La Ley del Impuesto a la Renta peruana tiene una estructura en la cual se distinguen dos conceptos básicos:

- La Renta Bruta: Constituida por la diferencia entre los Ingresos menos los costos computables. La Ley del Impuesto a la Renta peruano no ha definido el concepto de costo computable para el caso de los servicios, solo lo define para los bienes.

En este capítulo de la Renta Bruta se desarrollan las normas de valor de mercado para los ingresos, inmersa en esta normatividad se encuentra el caso de las transacciones entre partes vinculadas o normas de precio de transferencia. Como se puede notar, estas normas tienen una tendencia meramente valorativa, es decir tenían como intención determinar si el valor de la transacción entre partes vinculadas respetaba el principio de libre competencia.

- La Renta Neta: Constituida como la diferencia entre la Renta Bruta menos los gastos necesarios y las pérdidas tributarias.

La normatividad de renta, no contiene un desarrollo sobre la fehaciencia de los gastos o costos, pero ello han sido desarrollados a través de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

#### **b) La normatividad que deben cumplir los servicios recibidos por sus partes vinculadas**

El inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta estableció como requisitos para la deducción del costo o gasto que los servicios recibidos de partes vinculadas cumplan concurrentemente con:

- El Test de Beneficio; y,
- Proporcionar la documentación e información solicitada

Entendemos que la definición de Test de Beneficio desarrollada en el Reglamento del Impuesto a la Renta<sup>1</sup> se encuentra dentro del alcance que desarrolla las directrices al respecto.

Con respecto a la documentación que se debe presentar la norma reglamentaria la desarrolla y la hemos resumido en el siguiente cuadro.

---

<sup>1</sup> Inciso a) del artículo 118-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta define al Test de Beneficio en los siguientes términos:

“Se entiende que un servicio prestado proporciona valor económico o comercial para el destinatario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial, cuando dicho servicio aporta un beneficio o un beneficio esperado al destinatario del servicio, lo cual se verifica si partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio, ejecutándolo por sí mismas o a través de un tercero...”

## Cuadro Nro 1 Estructura de la Documentación e Información a presentar

### 1. Para acreditar que el servicio prestado cumple con el test de beneficio:

- (i) Descripción del servicio prestado y detalle de los destinatarios del servicio.
- (ii) Las razones que justifican que el servicio prestado cumple con el test de beneficio.
- (iii) Justificación de la prestación del servicio en el contexto del negocio del grupo o grupo multinacional.

### 2. Las razones por las que el servicio prestado califica como de alto valor o de bajo valor añadido.

### 3. Para determinar el valor de la contraprestación:

- (i) El detalle de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.
- (ii) El criterio elegido para la asignación de los costos y gastos al destinatario del servicio y su justificación.
- (iii) El margen de ganancia aplicado y su justificación.
- (iv) Cualquier otra documentación o información relevante que sea útil para determinar la valoración de las transacciones.

Con respecto a la documentación a presentar encontramos las siguientes dificultades que podrían ocasionar divergencias con la administración tributaria.

### i) ¿Condición para la deducción?

El inciso i) del artículo 32-A señala como requisito para la deducción del gasto de los servicios recibidos de las partes vinculadas lo siguiente:

“Sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por esta Ley, tratándose de servicios prestados al contribuyente por sus partes vinculadas, aquel debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.”

La lectura a la estructura normativa de la norma nos lleva a señalar que tenemos dos obligaciones:

- Cumplir con el test de beneficio antes de la deducción del gasto.
- Proporcionar la documentación e información “**solicitada**” para deducir el gasto.

En el caso del test de beneficio es claro que la estructura es correcta, es decir primero cumpla el test de beneficio y luego deduzco el gasto, pero en el segundo caso esa estructura normativa no es correcta, dado que no existe en nuestra normatividad una solicitud previa de información que los contribuyentes deban cumplir para deducir el gasto, por lo que en escrito podríamos argumentar que no existe ninguna información solicitada hasta el día de hoy, que se deba cumplir como condición del gasto.

Si bien esta lectura, señalada en el párrafo anterior, se desprende del texto normativo consideramos que dicha lectura es incorrecta, al respecto lo que existe en realidad es una obligación de proporcionar documentación e información posterior a la deducción del gasto, para constatar la correcta deducción del gasto. Esta posición estaría de acuerdo con las directrices de la OCDE, que establece la necesidad de proporcionar información a la administración para su evaluación.

## ii) Documentación e información a preparar

La norma reglamentaria señala claramente que la documentación e información a la que se refiere la Ley son los tres ítems siguientes:

1. Para acreditar que el servicio prestado cumple con el test de beneficio:
2. Las razones por las que el servicio prestado califica como de alto valor o de bajo valor añadido.
3. Para determinar el valor de la contraprestación:

Sin perjuicio de ello, cuando entramos al detalle de lo solicitado por cada uno de los ítems, podemos notar (Ver Cuadro N° 1) que sólo se hace mención a documentación en el ítem destinado a determinar el valor de la contraprestación, por los otros dos ítems sólo se solicitan las razones, justificaciones, pero no documentación específica.

**La conclusión anterior**, no nos puede llevar a concluir que tan solo en el tercer ítem se solicita documentación, sino que la misma se solicitará en los procesos de fiscalización, en función de las facultades que tiene la administración, para dicho procedimiento.

## iii) El detalle del costo y gastos

La norma reglamentaria ha señalado que el contribuyente debe presentar “El detalle de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.”

Sin embargo, no ha desarrollado el contenido de dicho detalle, por ejemplo no sabemos si bastará con señalar:

- Proveedor y el monto; o,
- Tipo de servicio y monto; o,
- Proveedor, tipo de servicio y monto; o,
- Proveedor, tipo de servicio, comprobante de pago y monto.

La lista de información que se puede agregar a este detalle puede ser bastante larga. La mención que realiza la norma ha sido una remisión genérica a un detalle, en el pasado estas remisiones genéricas han originado discusiones con la administración (caso de cobranza dudosa) sobre el contenido del detalle, la cual tuvo que ser desarrollado a través de jurisprudencia del tribunal fiscal.

En ese sentido, hubiera sido mucho mejor que se señalará el contenido de dicho detalle para tener mayor seguridad, sin que ello quite la facultad de la administración de solicitar un mayor detalle, pero ya no como requisito normativo sino como parte de su labor de fiscalización.

## iv) El dilema del tipo de costo y gasto

Casi todas las jurisdicciones tienen una clara distinción entre el costo y gasto contable y el utilizado para efectos tributarios. La Ley del Impuesto a la Renta peruana no es la excepción y hace una clara distinción a dichos entre los

costos y gastos de naturaleza tributaria y aquellos que son de naturaleza contable.

Tal como hemos mencionado en el acápite anterior el contribuyente debe presentar el detalle de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio.

En este contexto, es donde tendremos que preguntarnos si los costos o gastos a los que se refiere la norma son aquellos a los que la normatividad contable se refiere o a los que la normatividad tributaria peruana permite o más aún, es a la que se refiere la normatividad tributaria del país del prestador del servicio. Por ejemplo, si la matriz extranjera ha incluido un costo contable dentro de su estructura de costos de servicio, ese valor será tomado en cuenta a la hora de determinar el valor del servicio recibido en Perú o se deberá ajustar.

Si tomamos como base las referencias de las Guías de la OCDE consideramos que los costos y gastos a los que se refiere son los contables sin hacer distinción a como lo trata cada normatividad específica. Pero esta interpretación podría llevarnos a una deficiencia de control en estos gastos, dado que existe desde la perspectiva contable la posibilidad de hacer diferentes estimaciones, y los montos de las facturaciones podrían ser mas altas y menos contrastables por la administración tributaria.

**Sin perjuicio, de lo señalado en el párrafo anterior consideramos que tomar ese camino es lo mas adecuado y brinda una mayor capacidad operativa para controlarlo.**

#### **v) El detalle del costo y gastos en el caso de proveedores nacionales**

Una empresa nacional “ X” puede recibir de su empresa vinculada “Z” (también empresa nacional) un servicio intragrupo. En este contexto la normatividad que hemos revisado obliga a la empresa “X” a presentar un detalle de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, para lo cual debe solicitarlo a dicha empresa.

Ahora bien, la empresa “Z” al recibir dicho pedido se preguntará bajo que marco de referencia debe realizar dicho detalle. Al respecto debemos indicar que la Ley del Impuesto a la Renta no ha desarrollado el concepto de Costo Computable para el caso de los servicios. Entonces dicho detalle debe realizarse desde la perspectiva contable aplicable al proveedor. Ello porque en el Perú no existe un único sistema de referencia contable que se aplica, al respecto cabe mencionar que existen por los menos tres sistemas contables diferenciados (La NIIF, las normas contables de la SBS y las normas contables de las instituciones sin fines de lucro).

Al respecto hubiera sido mas transparente que la norma señale a los costos y gastos según el marco de referencia contable de la empresa proveedora.

## **vi) El detalle del costo y gastos en el caso de vinculados por actividad económica**

Si la empresa pertenece al mismo grupo, podríamos señalar que se puede realizar la gestión interna en el grupo para conseguir la información, aun cuando en la práctica sabemos que en muchos casos las matrices no suelen proporcionar esa información a su subsidiaria y que debido a ello ésta puede perder el gasto.

Si la empresa no pertenece al mismo grupo, pero es vinculada para efectos de la aplicación del impuesto a la renta debido a las operaciones con sus proveedores o clientes. Este supuesto aparece en nuestra normatividad debido a que se le ha otorgado el tratamiento de partes vinculadas a empresas a aquellas empresas en las cuales el ochenta por ciento (80%) o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con persona, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el treinta por ciento (30%) de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo período.

Como se puede notar estas empresas deberán pedirle al prestador del servicio su estructura de costos y ello podría originar negativas debidamente sustentadas por tratarse de empresas de accionariado diferente, generando el desconocimiento del gasto para la empresa que es fiscalizada.

## **vii) Los criterios de asignación**

El tercer párrafo del inciso i) del artículo 32 de la LIR estableció que el contribuyente deberá proporcionar los criterios razonables de asignación de los servicios y que en caso de cambiar de criterio de asignación, el contribuyente debe justificar la razón y/o necesidad de dicho cambio.

Por otro lado, la norma reglamentaria ha establecido que debe presentarse “El criterio elegido para la asignación de los costos y gastos al destinatario del servicio y su justificación.”

Al analizar esta norma podemos notar que nos encontramos ante una norma que pone una condición a la deducción del costo gasto del contribuyente, motivo por el cual es éste el que ha recibido dicho servicio y lo que la norma está solicitándole que proporcione cual es el criterio que tuvo su proveedor para asignarle ciertos costos o gastos, lo cual ya marca un cierto grado de dificultad, en la medida que para que esa información tenga sentido deberá dar además la justificación al mismo.

Al respecto encontramos que dicha información no podrá ser verificada o convalidada por la administración tributaria si se trata de un proveedor no domiciliado, a menos que se esté realizando fiscalizaciones simultaneas, para poder constatar la veracidad de la información.

A la dificultad, de una debida constatación que hemos señalado en el párrafo anterior se junta la dificultad de poder convalidar o desconocer la justificación

que ha usado el proveedor para la asignación, lo cual sin fiscalizaciones simultáneas en dos o más países no se podría realizar.

### **3) La inclusión de los servicios de bajo valor añadido en la legislación peruana**

El cuarto párrafo del inciso i) del artículo 32 de la LIR peruana ha definido a los servicios de bajo valor añadido de la siguiente forma:

Se considera como servicios de bajo valor añadido aquellos que cumplen con las siguientes características:

- (i) tienen carácter auxiliar o de apoyo;
- (ii) no constituyen actividades principales del contribuyente o del grupo multinacional, según corresponda;
- (iii) no requieren el uso de intangibles únicos y valiosos, ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos; y
- (iv) no conllevan asumir o controlar un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio.

A nivel conceptual podemos señalar que existe una identidad entre la definición usada en la norma la LIR y la usada en las guías de la OCDE sobre lo que debe considerarse un servicio de bajo valor añadido, pero también existe esa misma identidad cuando se trata de servicios que no van a calificar como servicios de bajo valor añadido, dado que la norma peruana ha recogido lo definido por la OCDE.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente debemos señalar que existen algunos aspectos que vamos a analizar a continuación y que podrían generar algunas áreas grises en la aplicación de la norma.

#### **i) La consecuencia señalada en la ley para los servicios de bajo valor añadido**

A nivel de valoración la norma peruana ha establecido lo siguiente:

“Tratándose de servicios de bajo valor añadido, la deducción del costo o gasto por el servicio recibido se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio así como de su margen de ganancia, el cual no puede exceder el cinco por ciento (5%) de tales costos y gastos.”

La norma peruana ha establecido un límite cuantitativo al margen de ganancia del servicio de bajo valor añadido, lo cual significa que dichas empresas no podrán ganar más allá de dicho margen, independientemente que con un tercer logro marginar un monto mayor.

#### **ii) Los gastos a incluirse**

Como se puede notar de la norma precitada, la referencia a los gastos que realiza es una referencia abierta y sin restricciones que habrá que interpretar, para evitar contingencias con la administración.

A respecto considero que se pueden presentar las siguientes interpretaciones:

- Comprende los gastos operativos.

- Comprende todos los gastos operativos y financieros.
- Comprende todos los gastos incluido el impuesto a la renta.

**La primera posición**, es decir aquella en la cual la norma sólo cubre los gastos operativos tiene una concordancia con lo señalado en las guías de la OCDE, lo cual implica desde nuestra estructura normativa sería lo adecuado, en tanto podemos tomar a dichas como referencia.

Sin perjuicio de ello, debemos señalar que empresas constituidas con la única intención de prestar servicios al grupo, deben por lo tanto lograr cubrir el costos de su estructura de financiamiento (lo que debe pagar a terceros y/o accionistas) a través de su facturación, lo que nos lleva a repensar que la posibilidad de que los gastos que señale la norma incluyan también a los gastos de financiamiento resulta perfectamente válida, para no dejar a las empresas en una situación tal que no puedan cubrir sus costos financieros. Pudiéndose ilustrarse esta situación de la siguiente manera:

- Una empresa de bajo valor añadido tiene costos y gastos operativos por S/.100,000 y gastos de financiamiento de 5,000 generados por el equipamiento de su personal e instalaciones, entonces la empresa de acuerdo a la normatividad mencionada debe facturar a sus vinculadas hasta por un monto de S/. 105,000, a lo que restará todos los costos y gastos que ascenderán también a S/.105,000 (S/.100,000 de costos y gastos operativos y S/. 5,000 de gastos de financiamiento), lo que producirá que no tribute.
- En cambio, si la empresa incluye dentro del margen del 5% a los montos de financiamiento, el monto a facturar será de S/.110,250 a los que se deberán restar todos los costos y gastos que ascienden a S/.105,000 y genera una base imponible de S/. 5,250, tal como procuraría cualquier empresa de esta naturaleza.

### iii) El problema del tope máximo

La norma peruana no ha establecido un margen determinado, sino que ha prohibido que el margen sea superior al 5%, lo cual implica que márgenes menores están permitidos. Ello si bien esta de acorde con lo mencionado en las Guías de la OCDE, es importante señalar que podría prestarse para que empresas escondan sus beneficios con terceros a través de facturaciones menores a sus vinculados.

En ese sentido dicha norma debería admitir la posibilidad de que dicho margen sea mayor en los casos que las empresas de grupo presten servicios a terceras empresas.

## 4) La casuística peruana con respecto a la sustentación de los servicios.

El Tribunal Fiscal es la última instancia administrativa en la resolución administrativa de conflictos tributarios. Al respecto debemos indicar que ha desarrollado a través de los años una casuística sobre la forma de probar la sustentación de los gastos, que podemos resumir en lo siguiente:

**i) Es obligatorio guardar un nivel mínimo probatorio.**

En las RTF's Nros 00120-5-2002 y 03708-1-2004, el Tribunal Fiscal ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de sustenten su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de estos mismos.

**ii) La Administración debe evaluar la efectiva realización de las operaciones.**

En las RTF's Nros 03292-1-2009 y 04100-4-2007El Tribunal Fiscal ha establecido que a fin de determinar si se trata de operaciones que no son reales, la Administración debe llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, en base a:

- La documentación proporcionada por el contribuyente.
- Cruces de Información con los supuestos proveedores.
- Cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

**iii) Se debe investigar todas las circunstancias del caso.**

En las RTF's Nros 06368-1-2003 el Tribunal Fiscal señaló que la Administración Tributaria ha establecido que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

**iv) Los cruces sólo no sirven, pero si se analizan en conjunto.**

También se ha establecido que si en la verificación y cruce de información, los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; y en este sentido se ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente pero si lo es cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales ha desarrollado.

**v) Algunos casos analizados por SUNAT y descartados por el Tribunal Fiscal sobre fehaciencia.**

A continuación, presentamos tres casos de observaciones realizadas por SUNAT y que fueron levantadas por el Tribunal Fiscal.

**(1) Elaboración de planes de negocios:**

Pruebas que se presentaron para levantar el reparo:

- a) Un memo de entrega de los objetivos

- b) El informe de la reunión mensual de planeamiento
- c) Un memo de entrega del informe denominado "Balance Scorecard"
- d) Los informes denominados "Balance Scorecard"

**(2) Asesoría en materia de personal y recursos humanos:**

Pruebas que se presentaron para levantar el reparo:

- (a) Carta de entrega del informe de planeamiento de integración - Informe de planeamiento de integración.
- (b) Boletines internos
- (c) Impresiones del boletín Apoyo Raster
- (d) Entrevistas a trabajadores de la recurrente
- (e) Carta de entrega del Planeamiento de Relaciones Humanas
- (f) Informe de Planeamiento de Relaciones Humanas 2005.
- (g) Impresiones del boletín.

**(3) Marketing y planeamiento de negocio**

Pruebas que se presentaron para levantar el reparo:

- (a) Carta de entrega del informe de planeamiento de imagen
- (b) Brochure del grupo documento.
- (c) Informe de planeamiento de imagen-brochure en español e inglés incluyendo actividades de la recurrente.

**5) La asimetría de información a presentar para una operación entre vinculados y para una operación entre no vinculados**

El capítulo I de las guías de precios de transferencias nos indica claramente que la relación entre dos empresas independiente normalmente refleja las fuerzas de mercado. Asimismo, nos indica que dichas fuerzas de mercado no afectan en la misma medida a las empresas vinculadas, más aún nos indica que podrían ser afectadas por consideraciones fiscales. Pero pese a ello las guías de la OCDE nos indica que ello no significa que invariablemente las operaciones entre vinculadas se desvíen de las consideraciones de mercado, más aún nos indica que eventualmente, muchas empresas del mismo grupo gozan de autonomía lo que facilita la aplicación de valor de mercado entre empresas vinculadas.

En esa medida, crear obligaciones normativas únicamente para las empresas vinculadas genera una distorsión con respecto a las obligaciones que tienen las empresas no vinculadas y que no puede ampararse en la posibilidad de que las vinculadas tienen mayor facilidad de apartarse de las fuerzas de mercado.

Ahora bien, esta asimetría normativa en el pedido de información perjudica a las empresas vinculadas en diferentes aspectos:

- Costos de archivo  
En la medida que las empresas vinculadas necesitan sustentar el costo del prestador del servicio, entonces el grupo se verá obligado a guardar la información no solo nacional, sino que tendrá que solicitar a su

Proveedor -Matriz que guarde la información que sustente el servicio prestado.

- Transparencia de información en contra de la condición de mercado  
Las Guías de Precios de Transferencia señalan que en muchas ocasiones las empresas intragrupo trabajan con independencia entre sí, lo que simula la misma situación que ocurriría entre dos empresas no vinculadas.  
En ese contexto, obligar a las empresas a transparentar la información de su costo a su usuaria vinculada va contra el derecho a tener las mismas condiciones que tendrían dos empresas no vinculadas.

## 6) Conclusiones:

En función de lo señalado en los acápites 1 y 2 del presente artículo podemos indicar lo siguiente:

- La inclusión de la normatividad del test de beneficio en el Impuesto a la Renta en el Perú nos trae lo siguiente:
  - Obligaciones nuevas sobre información y documentación a conservar.
  - Vacíos legales sobre las obligaciones que solicita cumplir y que impide un cumplimiento adecuado de la normativa.
- Se han generado asimetrías entre el tratamiento que se le otorga a los vinculados en comparación con el tratamiento de los no vinculados.



Contador Público Colegiado con 28 años de experiencia en el área Contable - Tributaria, actualmente trabaja como socio en Picon Auditoria Tributaria SAC y en Lujecas SAC Consultores y Asesores Tributario. Anteriormente fue socio en RSM Perú Asimismo, trabajó en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). Desde octubre del 2001 hasta setiembre del 2006 ocupó el cargo de Gerente de Fiscalización de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales. Es autor de los libros Manual Práctico de Fiscalización Tributaria y Reparos Tributarios por Intendencia Regional.