

INFORME N° 022 -2006-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas, en el marco de la Ley del Impuesto a la Renta vigente durante los ejercicios 2000 y 2001:

1. ¿Se puede determinar el valor de mercado de las operaciones realizadas con su parte vinculada utilizando el Método del Costo Incrementado, tomando como base cierta el costo de producción y considerando cero por ciento (0%) el incremento del margen que la empresa habitualmente obtiene en transacciones comparables con terceros no vinculados o cero por ciento (0%) en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes, en vista de la imposibilidad de encontrar un tercero comparable o entre terceros comparables y considerando que al momento de vender los productos obtiene pérdida bruta?
2. ¿Es posible considerar como comparable a empresas no vinculadas que tienen funciones o actividades económicas similares, pero difieren en la dimensión y el volumen de bienes transados a efectos de considerar el margen de rentabilidad?

BASE LEGAL:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, publicado el 14.4.1999, vigente para el ejercicio fiscal 2000 (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para el ejercicio 2000).

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, publicado el 14.4.1999, modificado por la Ley N° 27356 publicada el 18.10.2000 (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para el ejercicio 2001).

- Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-1994-EF, publicado el 21.9.1994, modificado por el Decreto Supremo N° 045-2001-EF publicado el 20.3.2001 (en adelante, Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para el ejercicio 2001).

ANÁLISIS:

El análisis parte del supuesto que ha sido descartada la aplicación de otro método autorizado por las normas. Asimismo, el análisis de las consultas se realiza por cada ejercicio (2000 y 2001).

1. Ejercicio 2000

- 1.1 El artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para el ejercicio 2000 dispuso que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del Impuesto, sería el de mercado. Si el valor



asignado difería del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

- 1.2 El numeral 4 del citado artículo añadía que para efectos de la Ley, se consideraba valor de mercado, para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, el que normalmente se obtenía en las operaciones que la empresa realizaba con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que fueran pertinentes. De no poder determinarse este valor, sería el que establezca el mercado.
- 1.3 De la norma citada en el párrafo anterior se tiene que para efecto de la determinación del valor de mercado de operaciones entre empresas vinculadas económicamente, SUNAT debe considerar:
 - El valor que normalmente se obtenía en operaciones con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares, considerando todos los elementos que fueran pertinentes;
 - En defecto de lo anterior, el que hubiera establecido el mercado.
- 1.4 En este orden de ideas, para el ejercicio 2000, SUNAT no se encuentra autorizada a aplicar el método del costo incrementado para establecer el valor de mercado en transacciones entre empresas vinculadas económicamente.
- 1.5 En relación con la segunda pregunta, en la medida que, para el ejercicio 2000, la SUNAT no podía emplear el método del costo incrementado, carece de objeto determinar si son comparables las transacciones de las empresas mencionadas en la consulta.

2. Ejercicio 2001

- 2.1 El artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para el ejercicio 2001 dispuso que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, sería el de mercado. Si el valor asignado difería del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.
- 2.2 Asimismo, el numeral 4 del mencionado artículo añadía que, para efecto de la Ley se consideraba valor de mercado, para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, el que normalmente se obtenía en las operaciones que la empresa realizaba con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; o en su defecto se consideraría el valor que se obtuviera en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales o similares.

Se agregaba que, supletoriamente, la Administración Tributaria aplicaría el método de valoración que resultara más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, tales como los métodos

de costo incrementado y precio de reventa. Se indicó además que mediante decreto supremo se regularían los métodos de valoración que la SUNAT utilizaría.

- 2.3 Por su parte, el literal a) del artículo 19-B° del Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para el ejercicio 2001, señaló que, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32° de la Ley, los métodos de valoración que la SUNAT podría aplicar a las transacciones entre empresas vinculadas era, entre otros, el del costo incrementado, que consiste en determinar el valor de mercado de las operaciones de bienes y servicios entre empresas vinculadas mediante el incremento del valor de adquisición o costo de producción de dichos bienes y servicios en el margen que la empresa habitualmente obtiene en transacciones comparables con terceros no vinculados o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes.

Además, el literal b) del mismo artículo también señaló que, para efecto de lo dispuesto en el propio artículo 19-B°, se entendía por:

1. Transacciones comparables: Una transacción entre empresas vinculadas es comparable con una realizada entre sujetos no vinculados en condiciones iguales o similares, cuando se cumple una de las dos condiciones siguientes:

- 1.1 Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las empresas que las realizan pueda afectar materialmente el precio o margen de mercado libre; o,
- 1.2 Que aun cuando las condiciones de las transacciones que se quieren comparar no sean iguales o similares, se pueda efectuar ajustes para eliminar los efectos de dichas diferencias.

Se agrega que no se considerará como transacciones comparables a aquellas que no sean hechas en el curso ordinario de los negocios o a aquellas transacciones efectuadas con sujetos independientes en las cuales se ha establecido un resultado referencial de libre concurrencia con respecto a las transacciones entre empresas vinculadas.

2. Libre concurrencia: Principio según el cual los precios acordados en transacciones entre empresas vinculadas deben corresponder a los precios que habrían sido acordados en transacciones entre sujetos no vinculados entre sí, en condiciones iguales o similares en un mercado abierto.
- 2.4 El método de costo más margen se inicia con los costos incurridos por el proveedor de un bien (o servicio), en una operación controlada por un bien transferido o un servicio proporcionado a un comprador relacionado. Un margen apropiado es añadido al costo para obtener



una utilidad adecuada a la luz de las funciones efectuadas y, de las condiciones del mercado⁽¹⁾.

Asimismo, una transacción no controlada es comparable para fines del método de costo más margen, si una de las dos condiciones es satisfecha: 1. ninguna de las diferencias (si existen) entre las transacciones que están siendo comparadas o entre las características de las empresas que realizan esas transacciones afectaría materialmente el precio o margen en el mercado libre; o 2. se pueden efectuar ajustes para eliminar los efectos de esas diferencias⁽²⁾.

2.5 Del análisis de las normas y antecedentes citados en párrafos anteriores se tiene que durante el ejercicio 2001, para efecto de la determinación del valor de mercado de operaciones entre empresas vinculadas económicamente, SUNAT debe considerar:

- El valor que normalmente se obtenía en operaciones con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; o en su defecto,
- El valor que se obtuviera en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales o similares; o supletoriamente,
- Alguno de los métodos de valoración que resultara más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Asimismo, de acuerdo al Reglamento del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta para el ejercicio 2001 la aplicación del método del costo incrementado conlleva la existencia de operaciones con o entre terceros independientes que permitan realizar la comparación de las transacciones.

2.6 Ahora bien, en relación con la primera consulta se tiene que el supuesto considera la ausencia de operaciones con y entre terceros no vinculados.

En este orden de ideas no corresponde la aplicación del método del costo incrementado ante la ausencia de operaciones con o entre terceros independientes que permitan realizar la comparación que la aplicación del propio método demanda.

2.7 Por otra parte, en relación con la segunda consulta, debe evaluarse cada caso en particular y determinar si la diferencia en la dimensión o volumen de bienes transados afecta el costo más el margen, imposibilitando la aplicación del método del costo incrementado, o si es posible efectuar los ajustes correspondientes para eliminar dicha diferencia.

¹ Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico-OCDE. Revisión del Informe sobre Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales.

² Similar tenor se halla en las Directrices de la OCDE.

CONCLUSIONES:

1. Para el ejercicio 2000, la SUNAT no se encuentra autorizada a aplicar el método del costo incrementado para establecer el valor de mercado en transacciones entre empresas vinculadas económicamente.
2. Para el ejercicio 2001, no corresponde la aplicación del método del costo incrementado ante la ausencia de operaciones con o entre terceros independientes que permitan realizar la comparación que la aplicación del propio método demanda.
3. Tratándose de empresas no vinculadas que tienen funciones o actividades económicas similares, pero que difieren en la dimensión y volumen de los bienes transados, debe evaluarse cada caso en particular y determinar si dicha diferencia afecta el costo más el margen, imposibilitando la aplicación del método del costo incrementado, o si es posible efectuar los ajustes correspondientes para eliminar tal diferencia.

Lima, 18 ENE. 2006

Rossana Urteaga



LARA ROSSANA URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

gsm / ncf
A0762-D5
IMPUESTO A LA RENTA - VALOR DE MERCADO DE OPERACIONES ENTRE VINCULADAS DURANTE EJERCICIOS 2000 Y 2001