

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

DECRETO LEGISLATIVO QUE MODIFICA LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Mediante Ley N.º 29884, publicado el 9 de junio de 2012, el Congreso de la República ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, entre otros, en materia tributaria por un plazo de 45 días calendario. Dentro de dichas facultades, se autoriza a modificar la Ley del Impuesto a la Renta¹ con el fin de perfeccionar su estructura y administración respecto de, entre otros temas, la deducción del gasto, costo y demás deducciones admitidas para la determinación de la renta bruta y renta neta de tercera categoría, acorde con el criterio de razonabilidad y con el principio de causalidad; así como la regulación del valor de mercado, incluyendo los aspectos formales y sustanciales de las normas de precios de transferencia.

Al respecto, resulta necesario modificar la Ley con el fin de regular de manera expresa la deducción correspondiente a las normas de precios de transferencia y a los gastos en investigación científica y tecnológica, teniendo en cuenta lo que se señala en los párrafos siguientes.

I. DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. Análisis de comparabilidad

Situación actual

El inciso b) del artículo 32º-A de la Ley, luego de definir de forma general cuando dos o más empresas o entidades son partes vinculadas, delega en el reglamento los supuestos específicos que generan vinculación.

Por su parte, el artículo 24º del reglamento de la Ley señala 13 supuestos específicos en virtud de los cuales se genera vinculación. Como resultado de este enfoque, quien no cumple con los supuestos específicos no tiene condición de parte vinculada y en consecuencia, desde el punto de vista de la ley, es una entidad independiente respecto de la empresa bajo análisis.

Problemática

Este planteamiento que tiene la ventaja de dar reglas claras al contribuyente, por otro lado de manera paradójica, abre la oportunidad a la planificación fiscal. A manera de ejemplo se cita la regla de poseer más del 30% del capital de una persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero². Pues bien, en el supuesto de una entidad que posea el 29% del capital de una persona jurídica, en efecto con apego a lo previsto por la Ley y el Reglamento, no se le considera parte vinculada de dicha persona jurídica y como se ha visto en la práctica, tal entidad podría incluso ser considerada como un comparable en el análisis de comparabilidad.

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 08-12-2004, y normas modificatorias. En adelante, la Ley.

² Numeral 1 del artículo 24º del Reglamento de la Ley.



Sin embargo, qué duda cabe que ante la menor participación de los demás socios, dicha entidad tendría el control de las decisiones de la empresa jurídica y su consideración como comparable no hace sino distorsionar el análisis del valor de mercado. La propuesta tiene por objeto evitar esta distorsión en el análisis.

Propuesta:

Se propone incluir como último párrafo del literal d) del artículo 32º-A de la Ley, el siguiente texto:

“El reglamento podrá señalar los supuestos en los que no procederá emplearse como comparables las transacciones que, aun cuando sean realizadas entre partes independientes, sean realizadas con una persona, empresa o entidad:

- (i) que tenga participación directa o indirecta en la administración, control o capital de cualquiera de las partes intervinientes en la transacción analizada;*
- (ii) en cuya administración, control o capital de las partes intervinientes en la transacción analizada tenga alguna participación directa o indirecta; o,*
- (iii) en cuya administración, control o capital tienen participación directa o indirecta la misma persona o grupo de personas que tienen participación directa o indirecta en la administración, control o capital de cualquiera de partes intervinientes en la transacción analizada.”*

2. Determinación del perjuicio fiscal

Situación actual

El primer párrafo del inciso c) del artículo 32º-A de la Ley dispone que sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando éste determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Por su parte, el segundo párrafo del citado inciso señala que a fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que cada transacción o conjunto de transacciones genera para el Impuesto a la Renta de las partes intervinientes.

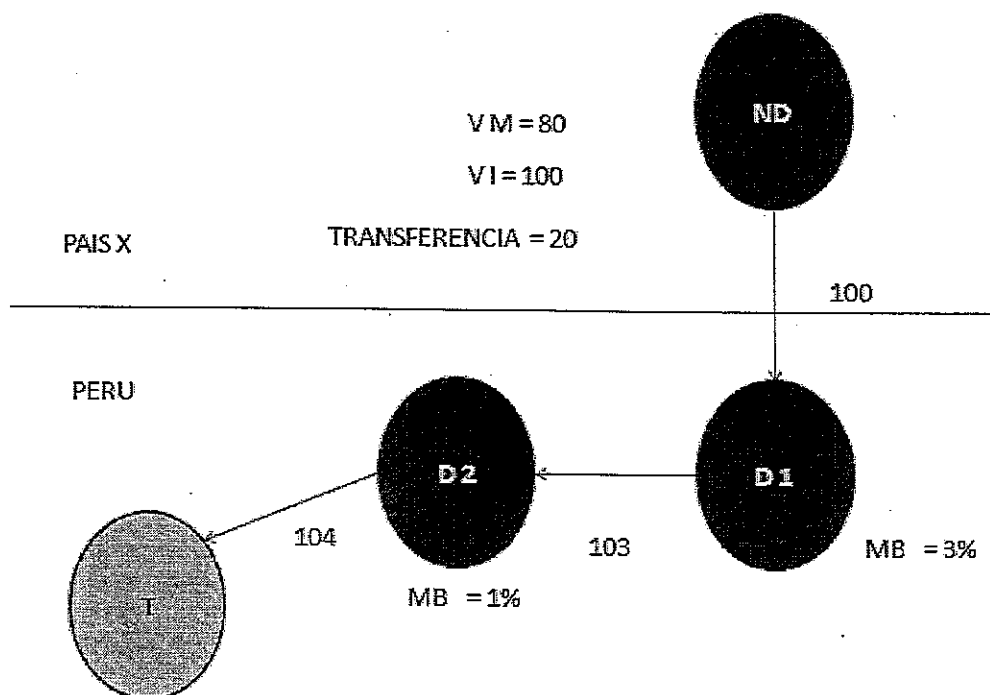
Fluye de lo expuesto en los párrafos precedentes que, conforme al aludido inciso c) modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, para evaluar la determinación de un menor impuesto se debe evaluar de manera conjunta el efecto en todas las partes intervinientes.

Problemática

Este hecho da como resultado que en determinadas circunstancias, al neutralizarse los efectos contrarios (un mayor impuesto para una de las partes que a su vez conlleva un menor impuesto para la otra parte, ambos por el mismo importe), finalmente no corresponda llevar a cabo los ajustes. Sin embargo, situaciones de transferencias de beneficios al exterior quedan sin corrección.



A manera de ejemplo se grafica el siguiente esquema de planificación:



Sean las siguientes empresas vinculadas:

ND : No Domiciliada

D1 : Domiciliada 1

D2 : Domiciliada 2

T : Tercero Independiente

Donde ND le vende bienes a D1 a un valor sobrevaluado de 100 siendo que el valor de mercado es de 80.

En este contexto se produce una transferencia de beneficios de 20 que no puede ser detectado en un primer momento, pues al evaluar los precios de transferencia de D1, mediante un método de margen, se determina que tiene un margen de mercado de 3%.

En un segundo momento D1 le vende dichos bienes a D2 quien a su vez los vende a T. Producto de tales transacciones el margen de D2 es de 1%, margen que no es de mercado; sin embargo, al aplicar la norma que dispone una evaluación del menor impuesto en el país, el ajuste que sería aplicable a D2 se neutraliza con el que sería aplicable a D1, con lo cual al no existir un menor impuesto en el país, no se procedería a realizar el ajuste y, en consecuencia, la transferencia de beneficios que tuvo lugar de D1 a ND quedaría sin corregirse.

El problema surge debido a que, al no ser posible ajustar la valoración convenida entre D1 y D2, no es posible corregir el valor de la transacción convenido entre D1 y ND. Por lo tanto, de autorizarse el ajuste del valor transado entre D1 y D2 no obstante dicho



ajuste resulte neutral, permitiría corregir el valor transado entre D1 y ND determinando así un mayor impuesto en el país.

Propuesta

Se propone, sustituir el primer párrafo del literal c) del artículo 32º-A de la Ley por el siguiente texto:

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

3. Perjuicio fiscal

Situación actual

El Decreto Legislativo N° 1112 ha modificado el inciso c) del artículo 32º-A de la Ley, señalando en su segundo párrafo que, a fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones -según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento de aplicar el método respectivo- genera para el Impuesto a la Renta de las partes intervinientes.

Problemática

El texto glosado establece como único supuesto de perjuicio fiscal el menor impuesto que se genera entre las partes intervinientes. Sin embargo, se debe tener en cuenta que el perjuicio fiscal puede exceder el efecto en las partes intervinientes. Los ajustes primarios de un precio de transferencia y sus ajustes correlativos modifican la atribución de beneficios imponibles dentro de un grupo a efectos fiscales, pero no alteran el hecho de que el excedente de beneficios correspondiente al ajuste no es compatible con el resultado que se hubiera obtenido si las operaciones vinculadas se hubieran realizado en condiciones de plena competencia.

Propuesta

Se propone, en consecuencia, eliminar la referencia a “partes intervinientes”, del segundo párrafo del inciso c) del artículo 32º-A de la Ley.

4. Responsabilidad solidaria en la enajenación indirecta de acciones

Situación actual

El Decreto Legislativo N° 1112 ha introducido un quinto párrafo al inciso c) del artículo 32º-A de la Ley, para señalar que tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el referido ajuste, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.



Problemática

Dado que un adquirente no domiciliado nunca puede ser agente de retención, el texto glosado podría llevar a interpretar –erróneamente– que en el caso de transacciones realizadas íntegramente entre sujetos no domiciliados no habría un responsable solidario, y que por el carácter de norma especial de dicho texto ya no sería aplicable la responsabilidad solidaria del sujeto domiciliado emisor de las acciones, participaciones o cualquier otro valor materia de enajenación directa o indirecta, a que se refiere el artículo 68º.

Propuesta

Señalar que lo previsto en el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32º-A de la Ley no enerva la aplicación de lo dispuesto en el artículo 68º de la misma, cuando corresponda.

II. GASTOS EN INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA, TECNOLÓGICA E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Situación actual

El artículo 37º de la Ley establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley, señalando de manera específica –en su inciso g)– que son deducibles los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años.

Problemática

Uno de los factores que fomenta el crecimiento sostenido de una economía es la inversión en investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica, por sus efectos positivos sobre la competitividad y productividad de las empresas y por los beneficios que los avances científicos generen en favor de la colectividad.

Si bien la Ley vigente permite la deducción de los gastos asociados a investigación y tecnología, la aplicación estricta del criterio de causalidad del artículo 37º de la misma, podría llevar a establecer, vía interpretativa, limitaciones para la deducción de los siguientes casos que podrían reducir la magnitud de tales inversiones:

- i. Si el gasto efectuado no llega a generar renta neta, o
- ii. Si el gasto se destina a un giro distinto al que tiene la empresa al momento de efectuar tales inversiones.

El primer caso es factible que ocurra con cierta frecuencia si se toma en cuenta que, como cualquier inversión, los proyectos en investigación y tecnología conllevan una cierta probabilidad de éxito y de fracaso; caso éste último que podría no ser admitido



como deducción tributaria, incluyendo un cierto desincentivo a las decisiones de inversión de esta índole. Mientras que el segundo caso, limita la posibilidad de las empresas de desarrollar nuevos productos o negocios, encareciendo una deseable diversificación productiva.

Es importante recordar que desde el punto de vista teórico, los gastos en investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica presentan características asociadas a los bienes públicos y que además presenta externalidades beneficiosas para la colectividad, hecho que provoca que el mercado sólo pueda proveer una cantidad por debajo de la óptima. Ante ello se hace necesaria la intervención del Estado a fin de complementar esta falla de mercado.

Cabe mencionar que en promedio los países de la OCDE destinan entre 2% y 3% del PIB en gastos asociados a Investigación y desarrollo, y la mayoría de los mismos contemplan diversos beneficios tributarios, mientras que en el caso de los países latinoamericanos tales gastos no sobrepasan el 1% del PIB.

Propuesta

Por las consideraciones anteriores, en ejercicio de la facultad prevista en el inciso c) del numeral 2 del artículo 2° de la Ley N° 29884, se propone incorporar un nuevo inciso al artículo 37° de la Ley a fin de regular de manera expresa la deducción de gastos en investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica. Así, la propuesta tiene las siguientes características:

- Se admite la deducción de los gastos en investigación científica, tecnológica e innovación tecnológica aun cuando éstos no lleguen a generar una renta neta futura o se apliquen a desarrollar actividades distintas al giro del negocio de las empresas.
- Considerando que tales gastos implican una ampliación en las deducciones por parte del Estado (la deducción tributaria equivale al 30% del monto gastado), resulta conveniente incluir límites máximos a tal deducibilidad, los mismos que equivalen hasta el 10% de los ingresos netos del ejercicio o 300 UITs (S/. 1 095 000 por año³) el que resulte menor.



Adicionalmente, con el fin de ir integrando a las entidades especializadas en la generación del conocimiento científico (por ejemplo, universidades) con la actividad empresarial, la deducción abarca incluso la posibilidad del desarrollo de tales investigaciones sean desarrolladas por los segundos. Para ello, se ha visto por conveniente que el reglamento señale a una o más entidades públicas que, atendiendo a sus funciones vinculadas a la investigación científica, tecnológica o de innovación tecnológica o a la protección de los derechos de propiedad que resulten de tal investigación, acrediten la idoneidad de los centros de investigación que participen en la generación del conocimiento.

Asimismo, con la finalidad que exista certeza sobre la naturaleza científica, tecnológica o de innovación tecnológica de la investigación que realice el contribuyente,

³ Considera el valor vigente de la UIT (S/. 3 650).

directamente o a través de un centro autorizado, se requiere que la investigación reciba dicha calificación por una entidad pública competente que señale el reglamento.

Para efecto de lo señalado en el párrafo anterior, la entidad competente deberá tomar en cuenta el Texto Único Ordenado de la Ley Marco de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica, aprobado por el Decreto Supremo N° 032-2007-ED⁴. Dicha norma, en su Anexo N° 1, establece algunas definiciones que el organismo competente podría tomar como lineamientos en la calificación respectiva.

Con relación a la deducción del gasto por investigación científica, tecnológica o de innovación tecnológica, éste podrá ser deducido a partir del ejercicio en que el resultado de la investigación empiece a ser utilizado por el contribuyente, es decir, desde que genere las rentas gravadas. Por el contrario, si el resultado de la investigación no fue exitoso y, por tanto, no es de utilidad para el contribuyente, éste también podrá deducir los gastos respecto de dicha investigación, siempre que tal resultado esté debidamente certificado por la entidad pública competente que señale el reglamento.



La propuesta antes descrita, es acorde con lo previsto en el artículo 2° de la Ley Marco de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica, la cual declara de interés nacional el desarrollo y promoción de la ciencia, tecnología e innovación tecnológica.

Lima,

⁴ Publicada el 18 de diciembre de 2007.