

# **DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE**

FONDATA DA  
**VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE RESPONSABILE  
**PROF. ANDREA AMATUCCI**  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CONDIRETTORI

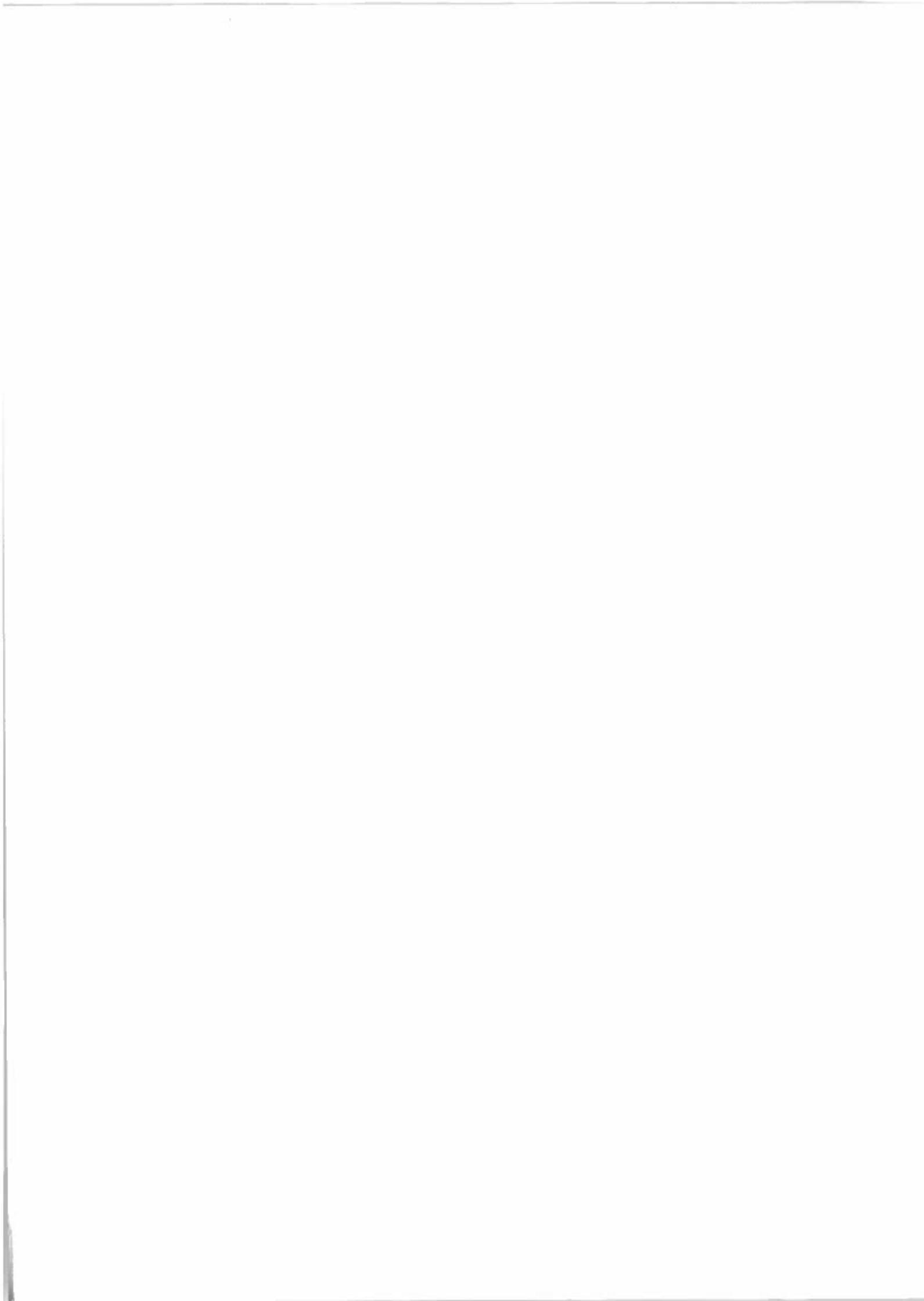
**PROF. FABRIZIO AMATUCCI**  
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI FEDERICO II DI NAPOLI

**PROF. PASQUALE PISTONE**  
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

[www.edicolaprofessionale.com/DPTI](http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI)

 **Wolters Kluwer**

**CEDAM**



Sentenza del 6 dicembre 2018, causa C-672/17, « <i>Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA vs Amministrazione delle imposte e delle Dogane, Portogallo</i> .....	188
Sentenza del 29 novembre 2018, causa, C-264/17, <i>Henry Mensing vs Amministrazione tributaria di Hamm, Germania</i> .....	188
Sentenza del 29 novembre 2018, causa, C-584/17, <i>Amministrazione finanziaria di Goslar, Germania vs Baumgarten Sperts &amp; more GmbH</i> .....	189
Sentenza del 22 novembre 2018, causa, C-295/17, <i>MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA vs Autorità fiscale e doganale, Portogallo</i> .....	189
Sentenza del 22 novembre 2018, causa, C-575/17, <i>Sofina SA, Robelco SA, Sidro SA vs Ministero Ministero dell'azione e dei conti pubblici Francia</i> .....	190
Sentenza del 22 novembre 2018, causa, C-625/17, <i>Voralberger Landes und Hypothekenbank AG vs Ufficio delle imposte di Feldkirch, Austria</i> .....	190
Sentenza del 22 novembre 2018, causa C-679/17, <i>Regione delle Fiandre, Belgio vs Joannes Huijbrechts</i> .....	191
Sentenza del 21 novembre 2018, causa C-648/17, <i>Fortunata Silvia Fontana vs Agenzia delle Entrate, Italia</i> .....	191
Sentenza del 21 novembre 2018, causa C-664/16 <i>Lucretiu Hadrian Vadan vs Amministrazione finanziaria Romania</i> .....	192
Sentenza del 8 novembre 2018, causa C-502/17, <i>C&amp;D Foods Acquisition ApS vs Ministero delle imposte, Danimarca</i> .....	192
Sentenza del 8 novembre 2018, causa C-495/17, <i>Cartrans Spedition Srl vs Amministrazione tributaria, Romania</i> .....	193
Sentenza del 6 novembre 2018, cause C-622/16 P e C-624/16 P, <i>Scuola Elementare Maria Montessori vs Commissione</i> .....	193
Sentenza del 25 ottobre 2018, causa C-528/17, <i>Milan Boicevic Jeovnik vs Ministero Repubblica di Slovenia</i> .....	194
Sentenza del 24 ottobre 2018, causa C-602/17, <i>Benoît Sawage, Kristel Lejeune vs Amministrazione tributaria, Belgio</i> .....	194
Sentenza del 18 ottobre 2018, causa C-153/17, <i>Amministrazione fiscale e doganale, Regno Unito vs Volkswagen Financial Services (UK) Ltd</i> .....	195
Sentenza del 17 ottobre 2018, causa C-249/17, <i>Ryanair Ltd vs Amministrazione tributaria, Irlanda</i> .....	195
Sentenza del 4 ottobre 2018, causa C-416/17, <i>Commissione vs Repubblica francese</i> .....	196

## SOMMARIO 1/2019

## Dottrina

CONTRINO A., BARONI G., <i>The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring</i>	11
FONTANA C., <i>Ne bis in idem</i> e reati tributari nella prospettiva della giurisprudenza nazionale	55
GUIDARA A., L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea	78
ROSSI R., <i>Italian flat tax regime for business income accrued by individual taxpayers: some thoughts about the application for non-italian taxpayers</i>	100
ROJO L.D., P. NINA NINA, <i>Configuración de la institución de la carga de la prueba en la jurisprudencia comparada de litigios de precios de transferencia</i>	121

## Rubriche

CORASANITI G., Convenzioni internazionali	143
ROCCATAGLIATA F., VALENTE M.G., Fiscalità comunitaria	155
MANDELLI D., Internet	179

## Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)

Sentenza del 19 dicembre 2018, causa, C-374/17, <i>Ufficio finanziario di B, Germania vs A- Braunerei</i>	183
Sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-414/17, <i>AREX CZ a.s. vs Direzione finanziaria competente in materia di ricorso, Repubblica ceca</i>	184
Sentenza del 19 dicembre 2018, causa, C-422/17, <i>Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale, Polonia vs Skarpa Travel sp. Z.o.o.</i>	185
Sentenza del 19 dicembre 2018, causa, C-552/17, <i>Siemens Alpenchalets Resort GmbH vs Ufficio imposte di Monaco, Germania</i>	186
Sentenza del 19 dicembre 2018, causa, C-17/18, <i>Vigil Mailat, Delia Elena Mailat Apcom Select SA</i>	186
Sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-51/18, <i>Commissione vs Repubblica Austria</i>	187
Sentenza del 6 dicembre 2018, causa, C-480/17, <i>Frank Montag vs Agenzia delle Entrate Colonia Centro, Germania</i>	187

**Note a sentenza e alla prassi**

BERETTA G., Sulla rilevanza ai fini iva dei rimborsi dei costi per il prestito o distacco di personale .....	197
--	-----

**Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna**

MESSINA S., Caso <i>Sauvage</i> : quando il diritto tributario europeo incontra le logiche del diritto tributario internazionale .....	232
--	-----

**I contributi pubblicati nella sezione dottrina e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.**



## CONFIGURACIÓN DE LA INSTITUCIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA JURISPRUDENCIA COMPARADA DE LITIGIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

**Abstract:** *This article analyzes the application of the institution of the burden of proof by the courts in transfer pricing litigation. For this purpose, the authors identify the conceptual framework of said institution and put special emphasis on the elements of burden of production and persuasion burden. In this sense, considering that the content of transfer pricing formal obligations -now standardized in the so-called Local File, Master File and Country by Country Report - exposes information and documentation of taxpayers, the authors conclude that those reports are equivalent to an advance assignment of the burden of production to taxpayers. In addition, given that tribunals around the world have repeatedly expressly assigned the burden of proof in transfer pricing litigation to Tax Administrations, the authors also conclude that the persuasion burden lies on the Administrations, which is why in any case tax officials have to support their allegations with evidence.*

**Abstract:** El presente artículo analiza la aplicación de la institución de la carga de la prueba por parte de los tribunales en litigios de precios de transferencia. Para dicho fin se identifica el marco conceptual de dicha institución y en especial se pone énfasis en los elementos de carga de producción de pruebas y carga de persuasión. En ese sentido, se concluye que las obligaciones formales de precios de transferencia –ahora estandarizadas en los llamados Reporte Local, Reporte Maestro y Reporte País por País–, al exponer información y documentación de precios de transferencia del contribuyente, equivalen a una asignación anticipada de la carga de producción probatoria a los contribuyentes. Asimismo, dado que los Tribunales alrededor del mundo reiteradamente han asignado expresamente la carga de la prueba en litigios de precios de transferencia a las Administraciones Tributarias se concluye que la carga de la persuasión probatoria se encuentra en cabeza de éstas últimas. Por tanto, las Administraciones en cualquier caso deben realizar una actuación probatoria que sustente sus alegaciones.

RESUMEN: 1 Introducción – 2. La carga de la prueba como cargas de producción y persuasión – 3. Aspectos controvertidos en los litigios de precios de transferencia – 4. Combinación de cargas de producción y persuasión en los litigios de precios de transferencia – 4.1. La carga de la prueba en los litigios de precios de transferencia, entendida como carga de la producción de la prueba, es de los contribuyentes – 4.2. La carga de la prueba en los litigios de precios de precios de transferencia, entendida como carga de la persuasión, es de la Administración – 5. Una nota sobre el estándar probatorio en litigios de precios de transferencia – 6. La carga de la prueba en materia de precios de transferencia en el Perú – 7. Conclusiones.

### 1. - *Introducción*

En el presente artículo se analiza la configuración de la institución de la carga de la prueba en los litigios en materia de precios de transferencia. Para ello, se establece un marco conceptual de las principales características de la carga de la prueba, en especial la distinción de sus elementos

que son: (i) la carga de producción de pruebas; y, (ii) la carga de la persuasión.

A partir de dicha distinción, se aborda la configuración de las obligaciones documentales de precios de transferencia, las cuales desde sus orígenes históricos fueron atribuidas a los contribuyentes y que en la actualidad se vieron reforzadas por el Reporte Final de la Acción 13 del Plan BEPS, el cual estableció un estándar internacional de obligaciones documentales, compuesta por el Reporte Local, Reporte Maestro y Reporte País por País. Así, se concluye que la constitución de estas obligaciones documentales de precios de transferencia equivale a una atribución anticipada de la carga de producción de pruebas a los contribuyentes.

No obstante, a pesar de que las obligaciones documentales de precios de transferencia siempre estuvieron atribuidas a los contribuyentes, la jurisprudencia comparada muestra que las cortes y tribunales alrededor del mundo atribuyen la carga de la prueba de los precios de transferencia a las Administraciones Tributarias; lo cual evidencia que a pesar de que la carga de la producción probatoria puede estar inicialmente atribuida a los contribuyentes, la carga de la persuasión corresponde indefectiblemente a las Administraciones Tributarias.

## 2. - *La carga de la prueba como cargas de producción y persuasión*

El profesor Ronald J. Allen<sup>(1)</sup> identifica tres tipos de cargas que pueden ser impuestas en un proceso: la de alegar, la de producir y la de persuadir.

La carga de alegar comprende un conjunto de reglas y requisitos que se imponen para que una pretensión pueda ser evaluada por el órgano resolutor. Dichas reglas usualmente son definidas normativamente y no ofrecen dificultades mayores.

Distinto es el caso de las cargas de producir y persuadir, las cuales –ya sea individualmente o de forma conjunta- son denominadas indiferentemente como carga de la prueba o estándar de prueba. Según indica Susan Haack, “*‘La carga de la prueba’ incluye principios respecto a qué parte está obligada a producir pruebas (también conocida como ‘carga de producción’) así como principios que establecen qué parte está obligada a demostrar los*

---

<sup>(1)</sup> R.J. Allen, *Los estándares de prueba y los límites del análisis jurídico*, en: *Estándares de prueba y prueba científica. Ensayos de epistemología jurídica*, Madrid, Marcial Pons, 2013, 42 y 43.

*elementos del caso al grado exigido (también conocida como 'carga de persuasión')*" (2).

Ahora bien, a fin de producir la base probatoria aceptable para satisfacer la carga de la persuasión existen diferentes umbrales o grados de prueba mínimos, que pueden ser recogidos en los ordenamientos dependiendo de la política legislativa que se considere. Así, Carmen Vásquez identifica a los siguientes (3):

- El grado de prueba "más allá de toda duda razonable", usualmente utilizado en el ámbito penal.

- El grado de prueba "más probable que su negación", conocido también como *preponderance of evidence*, y el grado "prueba clara y convincente", ambos utilizados en el ámbito civil.

Conforme relata Ronald J. Allen (4), la decisión política de elegir entre uno u otro grado mínimo es explicada tradicionalmente en base a la teoría de los errores. Así, por ejemplo, se adopta el estándar de prueba "más allá de toda duda razonable" en los litigios penales, dado que se prefiere otorgar garantías mayores a los inocentes a fin de hacer más difícil que un error en la decisión del litigio pueda llevar a su condena. El costo de ello es obviamente hacer más difícil condenar a los culpables.

### 3. - Aspectos controvertidos en los litigios de precios de transferencia

Los litigios de precios de transferencia tienen siempre una materia controvertida compleja. Ello se debe sencillamente a que la aplicación de las normas de precios de transferencia exige un análisis interdisciplinario en donde intervienen las ciencias empresariales, económicas, contables y jurídicas.

En el siguiente cuadro se resumen los principales aspectos que pueden ser objeto de controversia en un litigio de precios de transferencia:

---

(2) S. Haach, *El probabilismo jurídico: Una disensión epistemológica*, en: *Estándares de prueba y prueba científica. Ensayos de epistemología jurídica*, Madrid, Marcial Pons, 2013, 68 y 69.

(3) C. Vazquez, *A modo de presentación*, en: *Estándares de prueba y prueba científica. Ensayos de epistemología jurídica*. Madrid, Marcial Pon, 2013, 14 y 15.

(4) R.J. Allen, *Los estándares de prueba y los límites del análisis jurídico*, cit., 48 y 49.

<p style="text-align: center;"><b>UNO</b></p> <p><b>Entendimiento del negocio del contribuyente</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cadena de valor.</li> <li>- Contratos.</li> <li>- Mercado geográfico en el que se desarrolla la empresa analizada.</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>TRES</b></p> <p><b>Entendimiento de la metodología de precios de transferencia</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Los métodos de valoración.</li> <li>- Los indicadores de rentabilidad.</li> <li>- Comparabilidad.</li> <li>- Rango intercuartil.</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>DOS</b></p> <p><b>Entendimiento de las condiciones económicas en mercado abierto</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Justificaciones económicas de tasas de interés.</li> <li>- Cuantificación de riesgos para operaciones financieras.</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>CUATRO</b></p> <p><b>Interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fuentes de Derecho y <i>soft law</i></li> <li>- Reglas de interpretación normativa</li> <li>- Reglas procedimentales especiales</li> <li>- Derechos de los contribuyentes</li> <li>- Perjuicio fiscal</li> <li>- Ajustes secundarios</li> <li>- Sanciones</li> </ul>

El primer grupo de aspectos que pueden ser objeto de controversias hace referencia al entendimiento que se debe tener sobre la cadena de producción y comercialización del negocio particular y, asimismo, la identificación de los segmentos que producen mayor valor económico.

Este análisis es sin lugar a dudas un análisis de hechos, que al recaer sobre aquellos de naturaleza “compleja”, puede requerir de un conocimiento riguroso sobre ingeniería industrial y *marketing*. Así, es posible que en un litigio de precios de transferencia puedan surgir controversias principalmente sobre los siguientes aspectos: (i) sobre el segmento específico de la cadena de producción y comercialización en donde se genera más valor; (ii) sobre la comparabilidad de mercados geográficos; y, (iii) sobre la relevancia de las estrategias empresariales adoptadas por las empresas.

Un buen ejemplo de lo anterior es la controversia que viene suscitándose en los Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.) entre la Administración Tributaria Estadounidense (*Internal Revenue Services – IRS*) y la Corporación Coca Cola, que actualmente se tramita ante el Tribunal Fiscal de dicho país- Se trata del caso *Coca Cola Corporation vs. Commissioner*, N° 31183-2015, en el que el Tribunal Fiscal viene evaluando los precios de transferencia de las regalías que obtiene una entidad domiciliada en los EE.UU. de los fabricantes de concentrados de bebidas en diversos países<sup>(5)</sup>. Uno de los puntos centrales en controversia radica en determinar si

(5) Cabe señalar que el 14 de diciembre de 2017 se emitió la Sentencia que resolvió el pedido de Summary Judgment relacionado al desconocimiento de la deducibilidad de parte

es que los proveedores de concentrados tienen más preponderancia en la creación de valor que los embotelladores (que es lo que sostiene el IRS) o si es que dichos proveedores tienen igual preponderancia que los embotelladores (que es lo que señala el contribuyente, la Corporación Coca Cola) (6).

A fin de responder a esta cuestión, Coca Cola ha presentado los testimonios expertos de Robert J. Dolan (profesor de administración de negocios en la Escuela de Negocios de Harvard) y Kevin Lane Keller (profesor de marketing en la Escuela de Negocios de Dartmouth College) (7). Por su parte, el IRS ha aportado el testimonio de David J. Reibstein (profesor de marketing de la Escuela de Negocios de la Universidad de Pennsylvania) (8).

El segundo grupo de aspectos que pueden ser objeto de controversias está referido al entendimiento de los argumentos económicos alegados por las partes relacionados a la situación económica del mercado abierto. Un ejemplo de este tipo de controversias puede verse en el caso resuelto por el Tribunal Fiscal peruano mediante la Resolución N° 05608-1-2017, en la que se discutió si las tasas de interés aplicadas por un contribuyente a los

---

del impuesto extranjero mexicano, determinado por el IRS como consecuencia del ajuste de precios de transferencia y a la fecha sigue pendiente de resolución la decisión acerca de si el ajuste de precios de transferencia es correcto. Una descripción de la Sentencia del *Summary Judgment* puede encontrarse en: J. Calderón, *Efectos colaterales de las reorganizaciones de precios de transferencia sobre las deducciones por doble imposición internacional: una reflexión al hilo del caso Coca-Cola (2017)*, en: *Revista Quincena Fiscal*, 7, 2018. Mayores detalles sobre el actual estado de la controversia acerca del ajuste de precios de transferencia (abril de 2019) pueden encontrarse en: R. Finley, "IRS, Coca-Cola Continue Fight Over Transfer Pricing Analysis", en: <https://www.taxnotes.com/featured-news/irs-coca-cola-continue-fight-over-transfer-pricing-analysis/2019/04/18/29d79>.

(6) Sobre el particular, S. Kaassam resume este punto de la controversia de la siguiente manera: "The underlying issue involves determining whether the supply points had a greater role than the bottling companies that were supplied Coca-Cola concentrate, or whether those supply points had equivalent functions to the bottling companies. The company argues that the supply points act entrepreneurially, taking investment risks and developing marketing and sales strategies for their local markets, so the profits should be allocated to them. The IRS contends Coca-Cola's supply points should be treated like its bottlers, which are independent companies that have contracts with Coca-Cola to purchase concentrate and manufacture product". Cf.: S. Kassam, "Coca-Cola Chairman Punts on IRS Interrogations in Parties' Trial", en: *Transfer Pricing Report*, 7 de marzo de 2018 (<https://www.bna.com/cocacola-chairman-punts-n57982089632/>).

(7) S. Kassam, *Coca-Cola's Tax Trial: What We Know So Far and What's Next*, en: *Bloomberg Law*, 2018, 2 de abril (<https://biglawbusiness.com/coca-colas-tax-trial-what-we-know-so-far-and-whats-next/>).

(8) S. Kassam, *IRS Says Coca Cola Ad Campaigns Bolster Profit Shifting Claim*, en: *Transfer pricing report*, 2018, 17, (<http://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/coca-cola-TP-case-articles.pdf>).

préstamos concedidos a empresas vinculadas se encontraban conformes con el valor de mercado. En dicho caso, la Administración Tributaria peruana (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT) determinó el “*spread*” de mercado, el cual fue sumado a las tasas de interés pasivas del contribuyente, obteniendo así un rango de mercado de las tasas de interés activas.

No obstante, el Tribunal Fiscal peruano advirtió que la SUNAT construyó el rango de mercado considerando únicamente como elementos de comparabilidad a los plazos de los préstamos y a su calificación como créditos comerciales. En ese sentido, el Tribunal Fiscal peruano determinó que la SUNAT omitió considerar otros elementos relevantes en las operaciones de financiamiento, como son: los montos de los préstamos, la existencia o no de garantías, y la solvencia y calificación crediticia de las empresas deudoras. En vista de dicha omisión, el Tribunal Fiscal peruano revocó las resoluciones de determinación emitidas por la SUNAT.

Como se aprecia, la *ratio decidendi* en este caso fue la constatación de que la elaboración del rango de mercado por parte de SUNAT no consideró los montos de préstamos, la existencia de garantías y la calificación crediticia de las empresas deudoras. No obstante, deteniéndonos un momento en dichas situaciones, se advierte que las mismas corresponden a asunciones de hecho de naturaleza económica de las que parte el Tribunal Fiscal peruano, las mismas que pueden estar sujetas a una argumentación económica.

En el tercer grupo de aspectos que pueden ser objeto de controversias se encuentran las relacionadas con la aplicación de la metodología de precios de transferencia, lo que involucra por ejemplo, la selección de los comparables, del método más apropiado, del indicador de rentabilidad de las empresas, de la segmentación de la información financiera, la construcción del rango intercuartil, entre otros.

Un ejemplo de este tipo de controversias es el caso Aventis Pharma S.A. (Aventis) decidido el 26 de febrero de 2010 por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación de la República Argentina (en adelante “Tribunal Fiscal argentino”) <sup>(9)</sup>, en donde se analizó, entre otras cuestiones, si procedía o no el ajuste extracontable de reversión de notas de crédito por descuentos en virtud del carácter extraordinario.

Al igual que muchas distribuidoras de medicamentos, Aventis formó parte del convenio suscrito por la industria farmacéutica con el Instituto

---

<sup>(9)</sup> Esta resolución puede ser consultada en la siguiente dirección: <http://notasdetributario.blogspot.com/2010/06/aventis-pharma-sa.html>.

de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (PAMI), a partir del cual las distribuidoras se comprometieron a suministrar los medicamentos consumidos por los afiliados y a cambio el PAMI se hacía cargo de una suma fija de dinero. Para liquidar los precios de los fármacos suministrados por cada distribuidor, intervenía la Cámara Argentina de Especialidades Médicas (CAEMe) brindando criterios para determinar el porcentaje de notas de crédito que debía emitir cada distribuidor.

En el año 2000 Aventis emitió notas de crédito de descuentos al PAMI, unas en función de tasas fijas y otras en función de tasas variables. Dichos descuentos disminuyeron sus ingresos. Sin embargo, para efectos de la determinación de precios de transferencia, Aventis realizó un ajuste extracontable consistente en revertir dichos descuentos y, en consecuencia, incrementar sus ingresos y su indicador de rentabilidad. Las razones para realizar este ajuste fueron explicadas en el Estudio de Precios de Transferencia haciendo referencia al carácter extraordinario de los descuentos PAMI.

La Administración Tributaria rechazó este ajuste extracontable alegando que no cumplía con las características de eventualidad necesarias para su reversión, toda vez que de acuerdo al convenio suscrito con el PAMI, la contraprestación es el importe liquidado después de descuentos. En ese sentido, en puridad no existen descuentos.

Ante ello, el Tribunal Fiscal argentino le dio la razón al contribuyente sosteniendo que las explicaciones proporcionadas por Aventis referentes al otorgamiento de descuentos al PAMI en el Estudio de Precios de Transferencia eran "atendibles", lo cual fue corroborado con la respuesta al oficio cursado a la CAEMe.

Asimismo, en el mismo caso de Aventis se analizó también la procedencia del ajuste extracontable de reclasificación de los ingresos no operativos "reintegros de investigación y desarrollo" como ingresos operativos.

Según la propia descripción realizada por la Administración Tributaria argentina (*Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP*), Aventis realizó un ajuste extracontable a sus Estados Contables que consistió en "*la reclasificación del ingreso "reintegro de investigación y desarrollo" como ingreso operativo, neto del gasto registrado en la cuenta "Estudio, investigación y desarrollo" por ser éste último vinculado*". Para sostener lo anterior, Aventis proporcionó una pericia contable denominada "Certificación Especial sobre Información Contable", la misma que describía entre otros los gastos indirectos indispensables para la actividad y su forma de cálculo.

Esta reclasificación tuvo como consecuencia un incremento en los ingresos operativos de Aventis y del indicador de rentabilidad de la empresa considerado para la aplicación del método del Margen Neto Transaccional. No obstante, la AFIP rechazó esta reclasificación argumentando que no existía material probatorio suficiente para reconocer todos los gastos vinculados a estos ingresos, toda vez que: (i) no se probó que el plan de cuentas contuviera gastos de investigación y desarrollo; y, (ii) tampoco se acreditó que el registro contable se hubiera adecuado al plan de cuentas.

Al respecto, el Tribunal Fiscal argentino le dio la razón a Aventis, debido principalmente a que tanto los testimonios y la pericia contable ofrecida en el procedimiento justificaron la procedencia de los gastos y que la AFIP no impugnó dichos gastos invocando que fueran liberalidades. Si bien es cierto que es cuestionable el criterio del Tribunal Fiscal argentino para sujetar esta decisión a la existencia de liberalidades, lo cierto es que la piedra angular para fallar a favor de Aventis fue la pericia contable<sup>(10)</sup>.

El cuarto grupo de aspectos que pueden ser objeto de controversias, los de naturaleza estrictamente legal, alude a aquellos en los que la discusión se refiere a las interpretaciones divergentes de las normas jurídicas entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes. Dicha divergencia puede ocurrir en la interpretación de cualquier norma de precios de transferencia relacionada a comparabilidad, selección de métodos, elaboración del rango intercuartil, perjuicio fiscal, aplicación de ajustes secundarios, sanciones, las reglas procedimentales especiales, entre otros.

La resolución de estas controversias requiere de un análisis jurídico de las normas, lo cual involucra tomar en cuenta la configuración en cada país de las fuentes de Derecho y los métodos jurídicos de interpretación y los derechos de los contribuyentes.

Al respecto, una controversia puramente jurídica en materia de precios de transferencia puede apreciarse en el caso resuelto en el Perú mediante la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 03500-Q-2017<sup>(11)</sup>, en la que se

---

<sup>(10)</sup> Al respecto, el Tribunal Fiscal argentino señala: "(...) Los testimonios brindados a fs. 2449/2451 y la respuesta al punto 2 de la pericia contable (fs. 2468/2473) –dejando de lado todo mérito a su "razonabilidad"–, justifican la procedencia del rubro de gastos y el Fisco no los ha impugnado invocando que fueran liberalidades o apócrifos, lo que de acuerdo con los elementos probatorios incorporados, no resulta procedente y por lo tanto, no es admisible el criterio aplicado en la ocasión por la AFIP".

<sup>(11)</sup> Esta RTF tiene carácter de observancia obligatoria para la SUNAT, en virtud de lo dispuesto en el artículo 154° del Código Tributario, y conforme a ello se publicó en el el Diario Oficial El Peruano el 4 de noviembre de 2017.

discutió la interpretación del numeral 3 del Artículo 62°-A del Código Tributario peruano, en el que luego de señalarse que el plazo de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un año, se dispone: *“El plazo señalado en el presente artículo no es aplicable en el caso de procedimientos de fiscalización efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencia”*.

Al respecto, en el citado caso decidido por la RTF N° 03500-Q-2017 se discutió si es que la excepción de dicho plazo aplicaba al íntegro del procedimiento de fiscalización o únicamente a los requerimientos emitidos relacionados a precios de transferencia. El Tribunal Fiscal peruano se decantó por esta segunda posibilidad, considerando para dicho efecto que las fiscalizaciones deben desarrollarse evitando actuaciones arbitrarias *“puesto que deben respetarse los principios del debido procedimiento y los derechos de los administrados”*.

A partir de lo anterior hemos visto que los litigios de precios de transferencia presentan aspectos controvertidos de diverso tipo, los cuales pueden clasificarse en controversias sobre el entendimiento del negocio del contribuyente, de la situación económica del mercado abierto, del entendimiento de la metodología propia de precios de transferencia y de la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico.

Pues bien, de los cuatro tipos de situaciones previamente descritas, es esperable que los jueces y vocales únicamente estarán en condiciones de resolver las cuestiones de naturaleza jurídica. En el resto de casos, ello será difícil pues tanto el entendimiento del negocio del contribuyente, las situaciones económicas de mercado y la propia aplicación de la metodología de precios de transferencia requiere de conocimientos económicos y contables especializados ajenos a la profesión jurídica. Ante ello, cabe preguntarse, ¿cómo podrán nuestros jueces y vocales – en su mayoría instruidos únicamente en materia jurídica – resolver materias controvertidas relacionadas a aspectos que desbordan su profesión?

Desde nuestra perspectiva, el único camino por el que resultaría razonable transitar es el de la probanza. En ese sentido, ante una cuestión controvertida en materia económica o contable, los jueces deberán someter dichas situaciones como condiciones de hecho a las que corresponde la aplicación de las reglas de probanza. De esta manera, si es que se encuentra en discusión el segmento específico de la cadena de producción y comercialización en donde se genera valor, las condiciones económicas relevantes en una operación en mercado abierto o la procedencia de un ajuste extracontable, entre otras situaciones, las mismas deberán ser con-

sideradas como cuestiones de hecho y ser sometidas a las reglas de probanza.

4. - *Combinación de cargas de producción y persuasión en los litigios de precios de transferencia*

De acuerdo a lo señalado por Ronald J. Allen, es posible que en el Derecho se combinen las cargas de producción y persuasión, atribuyendo las cargas de producción al demandado pero imponiendo al demandante que soporte la carga de la persuasión<sup>(12)</sup>.

Conforme se demostrará a continuación creemos que de una observación de los litigios de precios de transferencia se podría concluir que estamos ante una regla combinada de carga de la prueba, donde la carga de la producción de pruebas está asignada al contribuyente – a través de la preparación anticipada de pruebas mediante las obligaciones documentales de precios de transferencia –, y donde la carga de la persuasión es asignada por los tribunales a las Administraciones Tributarias. Veamos:

4.1. - *La carga de la prueba en los litigios de precios de transferencia, entendida como carga de la producción de la prueba, es de los contribuyentes*

En 1933 Mitchell B. Carroll por encargo de la Liga de Naciones preparó el informe titulado “Métodos de asignación de ingresos gravables” (en adelante, el Reporte de 1933), en donde brindó por primera vez una respuesta documentada a la cuestión de cómo cuantificar las bases imponibles de las empresas multinacionales.

Para la elaboración del informe, Carroll tuvo como insumo la información remitida por 35 Estados (la explicación detallada sobre la forma en la cual venían resolviendo los problemas de cuantificación de bases imponibles e ingresos), y luego de la revisión de su legislación y jurisprudencia, logró identificar que en 25 de ellos<sup>(13)</sup> había una regla común que consistía en tomar como base de determinación la declaración de ingresos de la

---

(12) Al respecto Allen señala: “Además, el derecho puede mezclar y combinar las cargas de producción y de persuasión. No es incoherente exigir al demandado que soporte una carga de producción respecto a una cuestión y, a la vez, exigir al demandante que soporte la carga de persuasión”. En: R.J. Allen, *Los estándares de prueba y los límites del análisis jurídico*, cit., 2013, 44.

(13) En América: EE.UU., México y Cuba. En Europa: Reino Unido, Irlanda, Alemania, Austria, Bélgica, Francia, Checoslovaquia, Hungría, Italia, Países Bajos, Dinamarca, Suecia, Estonia, Letonia, Polonia, Bulgaria, Grecia, Rumanía y Yugoslavia. En Asia: Japón e India (en aquel momento llamada Indias Británicas). En África: Sudáfrica.

sucursal local, sustentada en cuentas contables separadas de las cuentas de otras sucursales o de la matriz, a la que denominó como “método de contabilidad separada”. Para que el mencionado método de contabilidad separada tuviera consistencia, Carroll sostuvo que las cuentas contables de los establecimientos permanentes o subsidiarias tendrían razonabilidad si cumplieren con un criterio de operaciones entre partes independientes, al que denominó como “*arm's length*” (14).

Así, para Carroll, “visto que la actividad comercial entre una corporación y sus subsidiarias sobre la base de las relaciones con una empresa independiente resuelve todos los problemas de asignación, se recomienda que, en principio, las subsidiarias no se consideren como establecimientos permanentes de una empresa, sino que se traten como entidades legales independientes; y si se demuestra que las transacciones entre compañías se han llevado a cabo de manera tal que desvíe las ganancias de una subsidiaria, los ingresos desviados deben asignarse a la subsidiaria sobre la base de lo que habría obtenido si se tratara de un empresa independiente” (15).

Ahora bien, en esta etapa del desarrollo del estándar *arm's length* existían ya indicios o prácticas comunes relacionadas a la asignación de la carga de la producción de prueba en los procedimientos relacionados con los precios de transferencia. De hecho, en 1933, Mitchell Carroll verificó que aquellas jurisdicciones que preferían en ese entonces aplicar el método de contabilidad separada señalaban ya que eran los contribuyentes quienes debían soportar la carga de conservar los registros contables que reflejen correctamente las transacciones al interior de la empresa (16).

---

(14) Cf. P. Nina. *El uso de las guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales de OCDE en el régimen de precios de transferencia de la Ley del Impuesto a la Renta*. Tesis para optar el título de abogado en la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018, <http://hdl.handle.net/20.500.12404/12134>.

(15) El texto original en inglés, sobre el que se practica una traducción libre, es: “*As the conduct of business between a corporation and its subsidiaries on the basis of dealings with an independent enterprise obviates all problems of allocation, it is recommended that, in principle, subsidiaries be not regarded as permanent establishments of an enterprise but treated as independent legal entities; and if it is shown that inter-company transactions have been carried on in such a manner as to divert profits from a subsidiary, the diverted income should be allocated to the subsidiary on the basis of what it would have earned had it been dealing with an independent enterprise*”. En: M. Carroll, *Taxation of foreign and national enterprises. Volumen 4: Methods of allocating taxable income*. Genova: Liga de Naciones, 1933, 177.

(16) Sobre el particular, Mitchell Carroll indica: “*The authorities of all these States, however, stress the necessity of verification, and of recourse to other methods of assessment when the accounting is insufficient. In other words, the burden is upon the taxpayer to keep its accounts and to carry on intra-establishment transactions in such a way as to effect a fair*

En ese sentido, se aprecia que en los orígenes del *arm's length* la carga de la producción de prueba recaía en los contribuyentes. Ello, claro está, regía en una etapa del desarrollo del estándar *arm's length* en el que aún no existían obligaciones formales de precios de transferencia tales como contar con un estudio técnico de precios de transferencia o los ahora vigentes reportes locales.

Actualmente las normas de precios de transferencia obligan a los contribuyentes, entre otros, a contar con documentación sustentatoria de precios de transferencia, la misma que consiste usualmente en reportes de precios de transferencia exigidos en formatos y características determinadas dependiendo de la jurisdicción.

Estas obligaciones llevaron a muchos a advertir que, incluso en los países donde la carga de la prueba tributaria corresponde en general a la Administración Tributaria, las obligaciones documentales de precios de transferencia implican en la práctica un traslado de la carga de la prueba al contribuyente (17).

La importancia de estas obligaciones se concretó con la emisión del Reporte Final de la Acción 13 del Plan BEPS, el cual estandarizó los tipos de reportes de precios de transferencia en los denominados reporte local, reporte maestro y reporte país por país. De esta manera, se consolidó una era en materia de precios de transferencia, conforme a la cual hay una regla compartida casi en todo el mundo de que el contribuyente es quien inicialmente soporta obligaciones concretas para sustentar la determinación de sus precios de transferencia.

Ahora bien, en lo que respecta a estas obligaciones, María Rodríguez-Bereijo León, a partir de las obligaciones documentales de precios de transferencia presentes en España en el año 2012, explica que las mismas

---

*allocation to the establishment which is being subjected to taxation*". En M. Carroll, *Taxation of foreign and national enterprises*, cit., 89.

(17) Muestra de ello se aprecia en lo indicado por Giuseppe Marino: "The need to delimit the issue of the precise international tax allocation brings me to the question "who has to prove what" between the tax administration and taxpayers. The answer is relatively simple for all the countries reported where the general rule ("whoever wants to enforce an international tax allocation bears the burden to prove that transfer pricing operations are at arm's length") lies with the tax administration. However, due to the aforementioned globalization trend, tax administrations are becoming more and more unable to collect the necessary information in order to better ascertain the international tax allocation, and this is the reason why there is a parallel trend to somehow shift this burden to taxpayers by requiring the collection of a set of documents related to their international transfer pricing policy". En M. Giuseppe, *The burden of proof in cross-border situations (international tax law)*, en: *The burden of proof in tax law. EATLP International Tax Series. Volumen 10. Uppsala: European Association of Tax Law Professors*, 2013, 40.

tienen dos funciones principales. En primer lugar, dichas obligaciones tienen por finalidad inducir la producción de pruebas, es decir tienen el fin de fomentar la preconstitución de pruebas antes de una eventual fiscalización. En segundo lugar, dichas obligaciones tienen por naturaleza brindar un “puerto seguro” a los contribuyentes a fin de que en una eventual fiscalización, la carga de la prueba no sea trasladada al contribuyente<sup>(18)</sup>.

En ese sentido, Rodríguez-Bereijo señala que “... aunque claramente nos encontramos ante obligaciones jurídicas pues su cumplimiento está respaldado por la correspondiente sanción, la función que a efectos probatorios cumplen estas obligaciones es muy similar a la que desempeñan las reglas sobre la carga de la prueba en los ámbitos regidos por el principio dispositivo, que es el de inducir al sujeto a la formación y producción de pruebas (*burden of production*) para conseguir los comportamientos procesales y extraprocesales deseados. [...] La segunda función de esta obligación de documentación a efectos probatorios tiene que ver con el juego de la carga de la prueba como regla de juicio. Precisamente para mantener la proporcionalidad y equidad en la distribución de cargas y deberes entre Administración y contribuyentes, las obligaciones de documentación deben servir para mantener la carga de la prueba del lado de la Administración. De modo que en este sentido, las obligaciones de documentación deberían actuar para el contribuyente a modo de un “puerto seguro” (*safe harbor*), protegiéndole frente a posibles inversiones de la carga de la prueba”<sup>(19)</sup>.

En resumen, conforme fue advertido por Mitchell B. Carroll en 1933 históricamente los Estados al aplicar las incipientes legislaciones de precios de transferencia atribuían a los contribuyentes la carga de contar con la documentación contable que sustente fielmente la atribución de beneficios con sus vinculados. Dicha obligación fue ratificada y empoderada en el 2015 a través de la emisión del Reporte Final de la Acción 13 del Plan BEPS, que promovió la imposición de obligaciones formales de precios de transferencia a cargo de los contribuyentes consistentes en preparar y poner a disposición de las Administraciones Tributarias el reporte local, el reporte maestro y el reporte país por país. De esta manera, se tiene que a

---

(18) M. Rodríguez-Bereijo León. “La documentación de las operaciones vinculadas ¿Cuestión de obligación o carga de la prueba para el contribuyente? (Primera Parte)”, en: *Revista Análisis Tributario*, Lima, 2012, Vol. XXV, 293, 12-17.

(19) M. Rodríguez-Bereijo, *La documentación de las operaciones vinculadas ¿Cuestión de obligación o carga de la prueba para el contribuyente? (Segunda Parte)*, en: *Revista Análisis Tributario*, Lima, 2012, Vol. XXV, 294, 11 y 12.

lo largo de la historia y hasta la actualidad la carga de la producción probatoria ha sido atribuida principalmente a los contribuyentes.

4.2. - *La carga de la prueba en los litigios de precios de precios de transferencia, entendida como carga de la persuasión, es de la Administración*

Ahora bien, la atribución de la carga de la producción a los contribuyentes no ha llevado a que los tribunales les asignen automáticamente la carga de la persuasión. Ello se observa en reiteradas ocasiones, en donde los tribunales han señalado que los contribuyentes no tienen el deber de probar si sus precios de transferencia satisfacen el estándar *arm's length*, sino que es la Administración Tributaria quien tiene la carga de probar que los precios de transferencia de los contribuyentes no se encuentran a valor de mercado. Así, si bien es cierto que los contribuyentes tienen la carga de producción documental de precios de transferencia, es claro que los tribunales atribuyen la carga de la persuasión a las Administraciones Tributarias.

Veamos a continuación algunos pronunciamientos de la jurisprudencia y doctrina comparada.

En primer lugar hacemos referencia al caso Aventis, resuelto por el Tribunal Fiscal Argentino referido líneas arriba, en donde se abordaron tres objeciones planteadas por la AFIP a la determinación de precios de transferencia de dicha empresa, consistentes en el rechazo de: (i) el ajuste extracontable de la reversión de descuentos extraordinarios; (ii) el ajuste extracontable de los ingresos por “reintegro de investigación y desarrollo”; y, (iii) de la comparable Bentley Pharmaceuticals Inc.

Con respecto a este último punto, dentro del grupo de comparables propuesto por Aventis para su segmento de manufactura vendida en el mercado local se encontraba la empresa Bentley Pharmaceuticals Inc. Dicha comparable fue rechazada por la AFIP debido a que: (i) presentaba pérdidas recurrentes; (ii) porque realizaba otras actividades adicionales; (iii) porque no había sido incluida en la determinación de precios de transferencia de Aventis correspondiente a ejercicios anteriores; y, (iv) porque Aventis no asumía riesgos de desarrollo de tecnologías innovadoras como sí lo hacía Bentley. Aventis por su parte señaló que, si bien era cierto que dicha comparable realizaba también otro tipo de actividades –distintas a las de Aventis–, esas actividades eran inmateriales.

El Tribunal Fiscal argentino falló a favor del contribuyente debido a que la AFIP se habría limitado a “*discrepar con el informe de precios de transferencia presentado por la recurrente sin que se agreguen resultados*”

*producto de una tarea sistemática de investigación, de modo de fundar la descalificación en conclusiones serias, distintas a una mera contradicción retórica. Ello así, porque el criterio aplicado por la Administración Tributaria, consiste en pretender desbaratar lo que se afirma en el citado informe, empleando para ello nada más que la dialéctica”.*

En este sentido, se aprecia claramente que una vez presentado el estudio de precios de transferencia por el contribuyente, se traslada a la Administración Tributaria la carga de prueba de los precios de transferencia, siendo esta última institución quien tiene el deber de contradecir la determinación del contribuyente a través de una “tarea sistemática de investigación”.

Dave Rutges, Eduard Sporken y Barry Larking describen un caso distinto resuelto por la Corte Suprema de los Países Bajos el 28 de junio de 2002, correspondiente a un grupo multinacional japonés que distribuía diversos tipos de productos en el mercado de los Países Bajos generando una pérdida en la subsidiaria holandesa. En este caso, la Administración Tributaria reliquidó los precios de transferencia de la subsidiaria domiciliada, alegando –entre otras razones- que la carga de la prueba correspondía al contribuyente, toda vez que estaba acreditado que el grupo multinacional determinaba los precios de transferencia sin existir ningún tipo de negociación interna entre los miembros del grupo. Al respecto, la Corte Suprema de los Países Bajos descartó el argumento de la Administración Tributaria señalando que la carga de la prueba le correspondía a la Administración, lo cual no variaba por el hecho que los precios al interior del grupo se determinaban de forma centralizada<sup>(20)</sup>.

Otro caso de relevancia es el resuelto en la Casación N° 22023 emitida por la Corte Suprema de Italia el 13 de octubre de 2006, en donde se trató el caso de una multinacional que se dedicaba a la producción de automóviles y que tenía en Italia una subsidiaria encargada de la distribución de dichos bienes en territorio italiano. La Administración Tributaria ita-

---

<sup>(20)</sup> Sobre el particular, Dave Rutges, Eduard Sporken y Barry Larking señalan: “A key argument raised by the tax authorities before the Supreme Court to shift the burden of proof to the taxpayer was that the Japanese parent centrally determined the prices paid by the Dutch distributor and the range of products it sold. In other words, the transfer prices had not been established in an arm’s length manner. This, the Supreme Court ruled, was not sufficient to shift the burden away from the tax authorities. While this does not mean that centrally determined pricing policies will never result in a profit adjustment, it does suggest that international groups such as this one, whose corporate culture does not permit this kind of decentralized bargaining, will not be penalized by a heavier burden of proof”. En: D. Rutges, E. Sporken y B. Larking *The arm’s-length principle – when the burden of proof shifts*, en: *International Tax Review*, 2002,0 52.

liana volvió a determinar los precios de transferencia de la adquisición de automóviles por parte de la empresa italiana a sus afiliadas en el exterior, postulando que dichos precios eran superiores a los de mercado toda vez que no consideraba que la subsidiaria italiana asumía los costos de mantenimiento y reparación de automóviles, así como la asunción de riesgos por daños derivados del uso de los automóviles. Ante ello, la Corte Suprema Italiana concluye que la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria. En consecuencia, el contribuyente no tiene que probar si sus precios de transferencia son o no correctos, a menos que la Administración Tributaria muestre evidencia de la inconsistencia de los precios de transferencia <sup>(21)</sup>.

En ese mismo sentido se pronunció la Corte Suprema Administrativa de la República Checa el 27 de enero de 2011 en la Resolución N° 7 Afs 74/2010-81, en donde se analizó el caso de las rentas derivadas de una cesión temporal de bien inmueble, respecto del cual la Administración Tributaria postulaba que se encontraba infravalorada. Al respecto, la Corte señaló que en materia de precios de transferencia la carga de la prueba se encuentra en cabeza de la Administración Tributaria, siendo ella quien debe acreditar que se cumplen con todas las condiciones para realizar el ajuste de precios de transferencia. Asimismo, señala también la Corte que en aquellos casos que la Administración determine inconsistencias en los precios de transferencia del contribuyente, debe brindarle la oportunidad para explicar dichas inconsistencias <sup>(22)</sup>.

---

<sup>(21)</sup> Sobre el particular, G. Chiesa y G. Cottani señalan: “*Furthermore, the Supreme Court interpreted the transfer pricing rules contained in Art. 110(7) of the ITC as an anti-avoidance provision aimed at preventing the situation where, through intra-group transactions, taxable income is shifted from Italy to a country with a lower tax burden. In this regard, the Court reasoned that the transfer pricing rules must be regarded as anti-avoidance provisions because they have their source in the Community law doctrine of abuse of law as well as in other areas of domestic anti-avoidance legislation (i.e. Art. 10 of the Law 408/90). The Court, citing some of its previous judgments, ruled that insofar as the transactions are aimed at obtaining anything other than the creation of a tax advantage, the burden of proof rests with the tax authorities. To this end, the Court also referred to the 1995 OECD Transfer Pricing Guidelines (1995 OECD Guidelines), which provide that should the relevant jurisdiction place the burden of proof on the tax authorities, “the taxpayer need not to prove the correctness of its transfer pricing in such cases unless the tax administration makes a prima facie case showing that the pricing is inconsistent with the arms’s length principle”.* En: G. Chiesa, G. Cottani, *Supreme Court Decision on Transfer Pricing: Burden of Proof, Anti-Avoidance Interpretation and Abuse of Law Principle*, en: *International Transfer Pricing Journal*, 2007, 6, 193.

<sup>(22)</sup> Al respecto Pavel Fekar describe la referida resolución en el siguiente sentido: “*First, the Czech Supreme Administrative Court confirmed that although the burden of proof, in principle, is on the taxpayer in tax proceedings, this does not apply in regard to transfer pricing rules. In such a situation, the tax authorities have the burden of proof and are allowed*

En América Latina, cabe referir el caso uruguayo, en el que -según indican Costas, López González y Zitto- en el artículo 41° del Título IV del Texto Ordenado 1996 se establece el deber formal de que el contribuyente suministre información relacionada a la determinación de precios y su conformidad al valor de mercado. No obstante, señalan, a pesar de la existencia de dicho deber, la carga de la prueba recae en la Administración y el deber de suministrar información tiene como única finalidad permitir a la Administración realizar un control de las operaciones (23).

Lo señalado hasta aquí es coincidente con lo observado y desarrollado por las propias Guías de Precios de Transferencia de OCDE en su versión 2017. En efecto, el Capítulo IV de las Guías OCDE, contienen una importante aproximación a la carga de la prueba en materia de precios de transferencia.

Así, las referidas guías advierten que actualmente la mayoría de países (24) decanta la carga de la prueba a las Administraciones Tributarias, siendo por tanto estas últimas quienes tienen el deber de acreditar y sustentar los valores de mercado que alegan, sea ya en un procedimiento de fiscalización o procedimientos contenciosos. No obstante, se señala también que en estos casos las Administraciones Tributarias tienen usualmente la posibilidad de trasladar la carga de la prueba a los contribuyentes siempre que se configuren supuestos de mala fe o falta de cooperación por parte de los contribuyentes en la razonable respuesta a los requerimientos de la Administración (25).

---

*to adjust the tax base of the taxpayer only in situations where all of the conditions for such an adjustment have been met. (...). The Czech Supreme Administrative Court also highlighted that if the tax authorities provide evidence that the price agreed between the related parties deviates from the arm's length price determined by them, they must give the taxpayer a chance to explain such a difference. The taxpayer may provide an explanation by referring to exceptional and special market conditions, and other rational reasons, for a deviation from the arm's length price. If there are legitimate reason for the prices agreed, the tax authorities cannot adjust the tax base of the taxpayer. A similar approach is also indicated in the OECD Guidelines". En, P. Fekar, Czech Supreme Administrative Court Sets Clear Limits for Tax Authorities When Adjusting Transfer Prices: Czech Supreme Administrative Court, Decision of 27 January 2011, Ref. No. 7 Afs 74/2010-81, en: European Taxation, 2011, 51, 5.*

(23) Cf. C. Costas, H. López, C. Zitto. *Presente y perspectivas de la prueba en los precios de transferencia y el secreto tributario*, en: *Revista tributaria*, 2016, XLIII, 255, 886.

(24) Las Guías OCDE no precisan cuales fueron los países considerados. No obstante, de la revisión del acápite B.8.6. del Manual Práctico de Precios de Transferencia de la Organización de las Naciones Unidas se aprecia que los países que asignan la carga de la prueba en materia de precios de transferencia a las Administraciones Tributarias son: Francia, Alemania, Países Bajos y Japón. De otro lado, los países que asignan la carga de la prueba a los contribuyentes son: Estados Unidos, Canadá, Australia, India, Brasil y Sudáfrica.

(25) Al respecto, el párrafo 4.11 indica lo siguiente: "(...) *In most jurisdictions, the tax*

Asimismo, las Guías OCDE señalan que en aquellos países en los que los contribuyentes tienen la carga de la prueba, dicha carga puede ser trasladada a la Administración Tributaria una vez que el contribuyente presenta información razonable que muestre que sus precios de transferencia se encontraban a niveles arm's length<sup>(26)</sup>.

Conforme a lo anterior, vemos que en la actual etapa del desarrollo e implementación del estándar arm's length, en donde se han creado obligaciones documentales para los contribuyentes, se considera que una vez cumplidas estas obligaciones son las administraciones tributarias quienes tienen la carga de la prueba –carga de la persuasión– para desvirtuar y contradecir los precios de transferencia del contribuyente.

##### *5. - Una nota sobre el estándar probatorio en litigios de precios de transferencia*

Finalmente, si bien no ha merecido un desarrollo detallado del concepto, existen ya algunos pronunciamientos de los que puede desprenderse que el estándar probatorio en los litigios de precios de transferencia es equivalente al estándar de preponderancia de la prueba.

Ese es el caso del pronunciamiento del Tribunal de Nueva Delhi en el caso Tilda Riceland Pvt Ltd, recaído en la sentencia ITA N° 6279/Del/2012, en donde el contribuyente pretendía que se aplique el método de Precio Comparable No Controlado (PCNC) para la medición del valor exportaciones de arroz. La Administración India descartó la aplicación del PCNC debido a que no existían comparables perfectos, pues los comparables proporcionados por el contribuyente presentan distorsiones debido a la fluctuación temporal de valores. De esta manera, la Administración optó por aplicar la metodología del Margen Neto Transaccional.

Ante ello, el Tribunal de Nueva Delhi verificó que efectivamente existía la distorsión alegada por la Administración. No obstante, señaló

---

*administrations bears the burden of proof both in its own internal dealings with the taxpayer (e.g. assessment and appeals) and in litigation. In some of these countries, the burden of proof can be reversed, allowing the tax administration to estimate taxable income, if the taxpayer is found not to have acted in good faith, for example, by not cooperating or complying with reasonable documentation requests or by filing false or misleading returns”.*

<sup>(26)</sup> El párrafo 4.13 señala: “(...) *In the context of litigation in countries where the burden of proof is on the taxpayer presents to a court a reasonable argument and evidence to suggest that its transfer pricing was arm's length, the burden of proof may legally or de facto shift to the tax administration to counter the taxpayer's position and to present argument and evidence as to why the taxpayer's transfer pricing was not arm's length and why the assessment is incorrect”.*

que debía aplicarse el método PCNC debido a que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, motivo por el que dicho Tribunal tuvo que elegir la alternativa menos imperfecta entre todas las disponibles (27).

6. - *La carga de la prueba en materia de precios de transferencia en el Perú*

Actualmente el inciso g) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta peruano impone a los contribuyentes, bajo ciertas condiciones, obligaciones documentales de precios de transferencia, consistentes en contar con el reporte local, reporte maestro y el reporte país por país. Dichas obligaciones deben cumplirse en los cronogramas aprobados por la administración Tributaria, lo cual ocurre antes de que se dé inicio a cualquier actividad de fiscalización de SUNAT. En ese sentido, es claro que la legislación peruana de precios de transferencia contiene una atribución de la carga de producción de pruebas a los contribuyentes.

De otro lado, el Código Tributario peruano no ha definido reglas específicas de distribución de la carga de la prueba para el procedimiento contencioso tributario. Así, si es que en el marco de un procedimiento de fiscalización, reclamación o apelación no se cuentan con los elementos probatorios suficientes, el órgano resolutor, en aplicación de la Norma III del Título Preliminar Código Tributario, cuenta con dos opciones, puede optar por aplicar el artículo 162° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (28) o puede aplicar el artículo 196° del Código

---

(27) Al respecto, en la sentencia ITA N° 6279/Del/2012 se señala lo siguiente: *“As for rejection of CUP method on the ground that prices of uncontrolled transactions often fluctuate on weekly and even daily basis. The TPO himself has noted in his order, the assessee did not have any contractual arrangement and these were market driven prices on which the exports to AEs took place. It is also important to bear in mind the fact that the assessee has taken average of a quarter so as to ensure that day to day variations in prices do not distort the comparability. Neither there is any specific objection to this averaging, nor has the TPO suggested any better alternative to this approach. In our humble understanding, this method does provide for a reasonable, even if not perfect, solution to the distortion which may creep in case comparison of prices is done on day to day basis, and due to limited comparables being available for the same. Transfer Pricing is not a perfect science but we still have to choose a less imperfect alternative from the various alternatives available”.*

(28) El referido artículo indica:

“Artículo 162°.-

162.1 *La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley.*

162.2 *Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones”.*

Procesal Civil<sup>(29)</sup>.

Ahora bien, es de notar que en materia tributaria ha sido la jurisprudencia del Tribunal Fiscal quien ha determinado en qué casos específicos la carga de la prueba recae en los contribuyentes y en cuáles recae sobre la Administración Tributaria. A manera de ejemplo, conocidos son los casos en los que se determinó que es la Administración quien tiene la carga de probar la existencia de ingresos no declarados por el contribuyente, o que es el contribuyente quien tiene la carga de la prueba de la existencia de deducciones tributarias.

Pues bien, en la actualidad existe únicamente una resolución del Tribunal Fiscal peruano en materia de precios de transferencia en donde se aprecia una decisión sobre el fondo del asunto, de donde se puede verificar que dicho organismo ha atribuido implícitamente la carga de la prueba del ajuste de precios de transferencia – como carga de persuasión – a la Administración Tributaria.

En efecto, nos estamos refiriendo al caso ya citado resuelto por el Tribunal Fiscal peruano mediante la RTF N° 5608-1-2017, en donde se discutió si es que las tasas de interés aplicadas por un contribuyente a los préstamos concedidos a empresas vinculadas se encontraban o no a valor de mercado. En dicho caso, la SUNAT determinó el “spread” de mercado, el cual fue sumado a las tasas de interés pasivas del contribuyente, obteniendo así un rango de mercado de las tasas de interés activas.

No obstante, el Tribunal Fiscal peruano advirtió que en dicho caso la Administración Tributaria construyó el rango de mercado considerando únicamente como elementos de comparabilidad a los plazos de préstamo y a su calificación como créditos comerciales, pero sin considerar otros elementos relevantes en las operaciones de financiamiento, como son: los montos de los préstamos, la existencia o no de garantías, la solvencia

---

El principio de impulso de oficio aludido se encuentra desarrollado en el artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General de la siguiente manera:

*“Artículo IV.-*

*1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...)*

*1.3 Principio de impulso de oficio. - Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.*

<sup>(29)</sup> Este artículo señala:

*“Artículo 196.- Salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma los hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”.*

y la calificación crediticia de las empresas deudoras. En vista de dicha omisión, el Tribunal Fiscal revocó las resoluciones de determinación emitidas por la Administración Tributaria<sup>(30)</sup>.

De esta manera, ante la alegación de la Administración Tributaria de que el valor de mercado es superior al valor determinado por el contribuyente, el Tribunal Fiscal no optó por trasladar la carga de la prueba al contribuyente, sino que simplemente optó por verificar si la alegación de la Administración se encontraba adecuadamente sustentada. Así, ante la constatación de que la Administración no sustentó suficientemente el valor de mercado alegado, el Tribunal Fiscal lo descartó y revocó las resoluciones de determinación.

En este sentido, se aprecia que el Tribunal Fiscal peruano estaría atribuyendo implícitamente la carga de la prueba – como carga de persuasión – del valor de mercado alegado por la Administración a esta misma institución.

### 7. - Conclusiones

Indiscutiblemente, una de las principales reglas a efectos de la probanza es la de la carga de la prueba, que permite definir si es el contribuyente o la Administración Tributaria quien tiene la carga de producir pruebas y de persuadir que los valores pactados se encuentran o no a valor de mercado.

A partir de una revisión de la legislación y jurisprudencia comparada de precios de transferencia, a la luz de la doctrina sobre la institución de la carga de la prueba, se concluye que histórica y actualmente la carga de producción de pruebas se encuentra a cargo de los contribuyentes. No obstante, los tribunales de una buena cantidad de jurisdicciones han determinado que la carga de la prueba en materia de precios de transferencia – como carga de persuasión – recae sobre la Administración Tributaria. Ello se debe principalmente a que la atribución de obligaciones documentales de precios de transferencia a los contribuyentes equivale en la práctica a una asignación anticipada de la carga de la prueba. Es en ese sentido, que cuando se inicia una fiscalización o litigio tributario la carga de la prueba se traslada a la Administración Tributaria quien debe discutir

---

<sup>(30)</sup> Si bien no se precisa en la RTF N° 05608-1-2017, al tratarse de la acotación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005, se entiende que el contribuyente contaba con un informe técnico que respaldaba la determinación de precios de transferencia.

la determinación de precios de transferencia del contribuyente y sustentar un valor de mercado alternativo.

Finalmente, si bien en el Perú no existe jurisprudencia que haya analizado y desarrollado de forma expresa a quien corresponde la carga de la prueba en materia de precios de transferencia, puede señalarse que dicho criterio fue adoptado implícitamente, en sede administrativa, por el Tribunal Fiscal peruano en su Resolución (RTF) N° 5608-1-2017. En ese caso, luego de verificar la falta de sustento del valor de mercado alegado por la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal peruano optó por revocar las acotaciones de precios de transferencia. En ese sentido, es válido afirmar que en la actualidad existen indicios para sostener que la carga de la prueba en materia de precios de transferencia en el Perú – entendido como carga de persuasión – corresponde a la Administración Tributaria.

LUIS DURÁN ROJO (\*)

PAUL NINA NINA (\*\*)

---

(\*) Abogado y Magister en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Profesor Ordinario del Departamento de Derecho de la PUCP. Socio Director de AELE y de la Revista *Análisis Tributario*. Miembro y Past Presidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Coordinador del Grupo de Investigación en Derecho Internacional Tributario (GIDIT) de la PUCP.

(\*\*) Abogado por la PUCP. Adjunto de docencia en la Facultad de Derecho de la PUCP. Asociado en Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. Investigador del GIDIT de la PUCP.