

## Prestaciones de servicios entre empresas vinculadas: Obligatoriedad del Test de Beneficio (Parte 1)

---



**Patricia Silva Guevara**  
Especialista en Tributación  
Estudio Patricia Silva & Asociados



*“A partir del ejercicio gravable 2017, para los servicios que se prestan entre partes vinculadas, se ha agregado una exigencia adicional: el cumplimiento del TEST DE BENEFICIO, previsto en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta. La norma establece que este Test es una condición necesaria para la deducción del costo o gasto”*

En el marco del derecho a la libre contratación, en la actualidad, **resulta común que se contraten diferentes tipos de servicios entre empresas o partes vinculadas**<sup>1</sup>; tales como servicios financieros, servicios de gerencia, servicios laborales, servicios de marketing y publicidad, consultoría, arrendamiento, cesión de intangibles, etc. **La contraprestación pagada por estos servicios es deducida por los contribuyentes como gasto o costo para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.**

Sin embargo, también resultan frecuentes las observaciones o reparos a estos gastos, por parte de la **Administración Tributaria, cuando el contribuyente no ha sustentado su realidad y causalidad con documentación que, a juicio de la SUNAT, resulte suficiente y/o fehaciente. Lamentablemente, la Administración es muy suspicaz o desconfiada al revisar este tipo de operaciones, por lo que se exige un mayor nivel de prueba para sustentarlas**<sup>2</sup>. Por lo general, la Administración ha utilizado como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y diferentes resoluciones del Tribunal Fiscal.

**A partir del ejercicio gravable 2017, para los servicios que se prestan entre partes vinculadas, se ha agregado una exigencia adicional: el cumplimiento del TEST DE BENEFICIO, previsto en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta. La norma establece que este Test es una condición necesaria para la deducción del costo o gasto; se exige la presentación de documentación e información que evidencie la prestación efectiva del servicio, su naturaleza, su necesidad real, los costos y gastos incurridos por el prestador y los criterios de su asignación.**

**En este artículo -dividido en dos partes- se desarrollarán las implicancias del referido Test de Beneficio; su alcance y obligatoriedad, así como las consecuencias de su incumplimiento desde la perspectiva de la deducibilidad del costo o gasto para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.**

El Test de Beneficio ha pasado desapercibido para muchos operadores tributarios, pues su exigencia se encuentra regulada en un artículo referido a precios de transferencia; su importancia para la deducibilidad del gasto o costo para la determinación del Impuesto a la Renta, sobrepasa el tema de valoración; se presenta como un requisito de carácter sustancial o material, cuyo incumplimiento puede generar graves consecuencias a los contribuyentes. Ya no resulta suficiente la aplicación del principio de causalidad regulado en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que debe complementarse con la evaluación establecida en el inciso i) del artículo 32-A del mismo cuerpo normativo.

No obstante, previo a abordar el tema de fondo, se debe determinar **quiénes son partes o empresas vinculadas**. Así, el inciso b) del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se considera que dos o más personas, empresas o entidades, son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa, o indirecta, en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas, cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

Por su parte el artículo 24° del Reglamento, establece **una extensa relación de situaciones en las que se consideran que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas**, como las siguientes:

1. Que una persona natural o jurídica posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Que más del treinta por ciento (30%) del capital de dos (2), o más personas jurídicas, pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
3. En cualquiera de los casos anteriores, que la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.

---

<sup>1</sup> En la doctrina, también se denomina a este tipo de operaciones como “servicios intra grupo”.

<sup>2</sup> La Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 1312 menciona, en sus fundamentos sobre el tratamiento de servicios entre partes vinculadas, **que las empresas vinculadas pueden contratar servicios que pueden ser objeto de maniobras para reducir o eliminar su impacto impositivo, establecen precios distintos de aquellos en que partes independientes hubiesen pactado en condiciones normales de mercado, trasladan las ganancias obtenidas a jurisdicciones fiscales que tienen tratamientos que pueden resultarles más favorables que permiten la deducción de gastos que pueden ser inexistentes o de dudosa o discutible necesidad** (resaltado es agregado).

4. Que el capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca, en más del treinta por ciento (30%), a socios comunes a éstas.
5. Que las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten.
6. Que dos o más personas naturales o jurídicas consoliden Estados Financieros.
7. Que exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso este se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en más del treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato, o cuando alguna de las partes contratantes tenga poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato; caso en el cual la parte contratante, que ejerza el poder de decisión, se encontrará vinculada con el contrato.
8. Que, en el caso de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la vinculación entre cada una de las partes integrantes del contrato, y la contraparte, deberá verificarse individualmente, aplicando alguno de los criterios de vinculación establecidos en este artículo. Se entiende por contraparte a la persona natural o jurídica con la que las partes integrantes celebren alguna operación con el fin de alcanzar el objeto del contrato.
9. Que exista un contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del treinta por ciento (30%) en los resultados, o en las utilidades, de uno o varios negocios del asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados. También se considerará que existe vinculación cuando alguno de los asociados tenga poder de decisión en los aspectos financieros, comerciales u operativos en uno o varios negocios del asociante.
10. Que una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí.
11. Que una empresa domiciliada en territorio peruano tenga uno o más establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes.
12. Que una persona natural, o jurídica, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia. Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad. En el caso de decisiones relacionadas con los asuntos mencionados en el artículo 126° de la Ley General de Sociedades, existirá influencia dominante de la persona natural o jurídica que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación el mayor número de acciones suscritas con derecho a voto, siempre y cuando cuente con, al menos, el diez por ciento (10%) de las acciones suscritas con derecho a voto.

También se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país, realice, en el ejercicio gravable anterior, el ochenta por ciento (80%) o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el treinta por ciento (30%) de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo período.

Respecto al tema de la vinculación entre empresas, resulta conveniente tener en cuenta las definiciones de consanguinidad y afinidad, pues la normativa tributaria las alude. La **consanguinidad** es el parentesco natural entre una persona y otras que **tienen los mismos antepasados**. Mientras que la **afinidad** es la relación de parentesco que une a las personas por un **vínculo legal**, como es el matrimonio, y los grados de afinidad corresponden a la familia del cónyuge. Serán parientes de **primer grado por consanguinidad** los padres y los hijos; y **por afinidad** los suegros, yernos y/o nueras. Por su parte, serán parientes de **segundo grado por consanguinidad** los abuelos, los nietos y los hermanos; y por afinidad los cuñados.