



ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

GUÍAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY EN EL PERÚ

**Línea de investigación:
Procesos jurídicos y resolución de conflictos**

Tesis para optar el grado académico de Doctora en Derecho

Autora

Barahona Artica, Susana Kelly

Asesora

Vigil Ruiz, Vanessa Anthuanet

ORCID: 0000-0003-0854-3205

Jurado

Alarcon Menendez, Jorge Miguel

Morante León, Salomón Jorge

Lopez Navarro, Lindbergh

Lima - Perú

2025

GUÍAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY EN EL PERÚ

INFORME DE ORIGINALIDAD

24%

INDICE DE SIMILITUD

22%

FUENTES DE INTERNET

10%

PUBLICACIONES

12%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

hdl.handle.net

Fuente de Internet

10%

2

Submitted to Pontificia Universidad Catolica
del Peru

Trabajo del estudiante

2%

3

repositorio.unfv.edu.pe

Fuente de Internet

1%

4

www.scribd.com

Fuente de Internet

1%

5

www.coursehero.com

Fuente de Internet

1%

6

idoc.pub

Fuente de Internet

<1%

7

qdoc.tips

Fuente de Internet

<1%

8

revistas.esan.edu.pe

Fuente de Internet

<1%

9

www.monografias.com

Fuente de Internet

<1%

10

Submitted to Universidad Nacional Federico
Villarreal

Trabajo del estudiante

<1%



Universidad Nacional
Federico Villarreal

VRIN | VICERRECTORADO
DE INVESTIGACIÓN

ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

GUÍAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL
DESARROLLO ECONÓMICO SOBRE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE
LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY EN EL PERÚ

Línea de Investigación:

Procesos jurídicos y resolución de conflictos

Tesis para optar el grado académico de Doctora en Derecho

Autora

Barahona Artica, Susana Kelly

Asesor

Vigil Ruiz, Vanessa Anthuanet

ORCID: 0000-0003-0854-3205

Jurado

Alarcon Menendez, Jorge Miguel

Morante León, Salomón Jorge

Lopez Navarro, Lindbergh

LIMA — PERÚ
2025

Dedicatoria

A Dios porque es el que me ilumina y bendice mi vida,
a mi madre Ana Artica porque siempre está conmigo y
no desmaya en sus atenciones, a mi perrito Lucky que
me acompaña incondicionalmente y a mi familia porque
me inspira a ser mejor, gracias.

Agradecimiento

A la Universidad Nacional Federico Villareal por las oportunidades y facilidades otorgadas para continuar mi formación, a cada uno de los catedráticos por las lecciones impartidas vastas de conocimiento, a mis compañeros por dinamizar la clase con sus intervenciones copiosas de conocimiento y a mi asesora por su comprensión y exigencia.

ÍNDICE DE CONTENIDO

Resumen.....	ix
Abstrac.....	x
Resumo.....	xi
I. Introducción.....	1
1.1. Planteamiento del problema.....	2
1.2. Descripción del problema.....	4
1.3. Formulación del Problema	6
1.3.1. Problema general.....	6
1.3.2. Problemas específicos	6
1.4. Antecedentes	6
1.4.1. Antecedentes nacionales	6
1.4.2. Antecedentes internacionales	9
1.5. Justificación de la investigación.....	12
1.6. Limitaciones de la investigación.....	14
1.7. Objetivos de la investigación	14
1.7.1. Objetivo general	14
1.7.2. Objetivos específicos.....	14
II. Marco teórico	15
2.1. Marco conceptual	15
2.1.1. Guías de PT de la OCDE.....	15
2.1.2. Principios Constitucionales Tributarios	27
2.1.3. Marcos Jurídicos Comparados	31
2.1.4. Marco Filosófico	35

III. Método	38
3.1. Tipo de investigación	38
3.2. Población y muestra	39
3.3. Operacionalización de categorías.....	41
3.4. Instrumentos	44
3.5. Procedimientos	44
3.6. Análisis de datos.....	45
3.7. Consideraciones éticas	46
IV. Resultados	47
V. Discusión de resultados	54
VI. Conclusiones.....	75
VII. Recomendaciones.....	77
VIII. Referencias.....	79
IX. Anexos	95
9.1. Matriz de consistencia.....	95
9.2. Instrumento para el recojo de información	97
9.3. Lista de Resoluciones del Tribunal Constitucional.....	100
9.4. Lista de Marcos Jurídicos Comparados	118

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Países con las GPT de la OCDE en su legislación.....	32
Tabla 2: Operacionalización de categorías	41

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: % de los países con las GPT de la OCDE en su legislación	33
Figura 2: Resultados de la pregunta N° 01	47
Figura 3: Resultados de la pregunta N° 02	48
Figura 4: Resultados de la pregunta N° 03	48
Figura 5: Resultados de la pregunta N° 04	49
Figura 6: Resultados de la pregunta N° 05	50
Figura 7: Resultados de la pregunta N° 06	51
Figura 8: Resultados de la pregunta N° 07	51
Figura 9: Resultados de la pregunta N° 08	52
Figura 10: Resultados de la pregunta N° 09	53
Figura 11: Resultados de la pregunta N° 10	53
Figura 12: Objetivo general – Triangulación de antecedentes, teoría y técnica	54
Figura 13: Objetivo específico 1–Triangulación de antecedentes, teoría y técnica.....	63
Figura 14: Objetivo específico 2–Triangulación de antecedentes, teoría y técnica.....	67

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AT o AATT:	Administración(es) Tributaria(s)
EMN:	Empresas Multinacionales
CC:	Código Civil
CP:	Constitución Política
CT:	Código Tributario
DL:	Decreto Legislativo
G20:	Grupo de los Veinte
GPT:	Guías de Precios de Transferencia de la OCDE
IR:	Impuesto a la Renta
LIR:	Ley Impuesto a la Renta
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PCT:	Principio(s) Constitucional(es) Tributario(s)
PL:	Principio de Legalidad
PRL:	Principio de Reserva de Ley
PT:	Precios de Transferencia
RLIR:	Reglamento de la Ley Impuesto a la Renta
SUNAT:	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
TC:	Tribunal Constitucional
TF:	Tribunal Fiscal
UE:	Unión Europea

RESUMEN

El objetivo de la investigación fue analizar de qué manera las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico sobre precios de transferencia (en adelante GPT) se relacionan con los principios constitucionales de legalidad (en adelante PL) y reserva de ley (en adelante PRL) en el ordenamiento tributario peruano. Este estudio se enmarcó dentro de una investigación de tipo básico, bajo un enfoque cualitativo y un diseño fenomenológico, utilizando como instrumento la guía de entrevista a expertos, con el propósito de recopilar información pertinente y especializada, en torno a los usos y efectos de las GPT en la determinación de obligaciones tributarias. El hallazgo más relevante fue que las GPT, al ser instrumentos de soft law no incorporados formalmente en el sistema legal peruano, generan tensiones con el PL y el PRL cuando son aplicadas directamente por la Administración Tributaria (en adelante AT), particularmente la SUNAT, como fundamento de ajustes en materia de precios de transferencia (en adelante PT). Sobre esa base se concluyó que, si bien las GPT pueden cumplir una función interpretativa subordinada, su uso como fuente normativa autónoma compromete el respeto al orden constitucional tributario, evidenciando así la necesidad urgente de desarrollar jurisprudencia en materia de PT, con la finalidad de armonizar la cooperación fiscal internacional con el respeto al bloque de legalidad tributaria nacional.

Palabras clave: precios de transferencia, legalidad tributaria, reserva de ley, Guías de la OCDE, soft law.

ABSTRACT

The objective of this research was to analyze how the OECD Transfer Pricing Guidelines hereinafter TPG) relate to the constitutional principles of legality (hereinafter PL) and the reservation of law (hereinafter PRL) within the Peruvian tax system. This study followed a basic research design, with a qualitative approach and a phenomenological methodology, using expert interview guides as the main instrument to gather relevant and specialized information regarding the use and effects of the TPG in the determination of tax obligations. The most significant finding was that the TPG, as soft law instruments not formally incorporated into the Peruvian legal system, create tensions with the PL and PRL when directly applied by the Tax Administration, particularly SUNAT, as the basis for transfer pricing (hereinafter TP) adjustments. Based on this, the study concludes that although the TPG may serve a subordinate interpretative function, their use as autonomous normative sources compromises compliance with the constitutional tax order. This highlights the urgent need to develop case law on TP, in order to harmonize international tax cooperation with respect for the national tax legality framework.

Keywords: transfer pricing, tax legality, reservation of law, OECD Guidelines, soft law.

RESUMO

O objetivo da pesquisa foi analisar de que maneira as Diretrizes da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico sobre preços de transferência (doravante, GPT) se relacionam com os princípios constitucionais da legalidade (doravante, PL) e da reserva de lei (doravante, PRL) no ordenamento tributário peruano. Este estudo enquadrou-se em uma investigação de tipo básico, com abordagem qualitativa e desenho fenomenológico, utilizando como instrumento um roteiro de entrevista com especialistas, a fim de coletar informações pertinentes e especializadas acerca dos usos e efeitos das GPT na determinação das obrigações tributárias. O achado mais relevante foi que as GPT, por serem instrumentos de soft law não incorporados formalmente ao sistema jurídico peruano, geram tensões com o PL e o PRL quando aplicadas diretamente pela Administração Tributária (doravante, AT), especialmente pela SUNAT, como fundamento para ajustes em matéria de preços de transferência (doravante, PT). Com base nisso, concluiu-se que, embora as GPT possam cumprir uma função interpretativa subordinada, seu uso como fonte normativa autônoma compromete o respeito ao ordenamento constitucional tributário. Isso evidencia a necessidade urgente de desenvolver jurisprudência em matéria de PT, com o intuito de harmonizar a cooperação fiscal internacional com o respeito ao bloco de legalidade tributária nacional.

Palavras-chave: preços de transferência, legalidade tributária, reserva de lei, Diretrizes da OCDE, soft law.

I. INTRODUCCIÓN

En la presente investigación se hizo un estudio exhaustivo, referido a las GPT y su relación con los PL y PRL - 2024. El PL, según Ayala (2022), es conocido como el principio de la primacía de la ley, dado que en el ejercicio del poder que emana el Estado, todas las disposiciones deben estar acordes con la CP y las leyes vigentes, así los tributos se crean, extinguen o modifican siempre y cuando tengan un fundamento legal. Mientras que el PRL, establece que únicamente por un acto del poder legislativo puede crearse un nuevo impuesto y/o regularse los elementos del mismo, impidiendo que el tributo se aplique a hechos no previstos en la ley (Marín, 2012).

A través del artículo 22 del DL N° 945 se introdujo el inciso h) del artículo 32-A a la LIR, mismo que versa sobre la aplicación de las GPT para la interpretación en materia de PT. Para Fernández (2020), las GPT son instrumentos internacionales, que pertenecen al ámbito del soft law, dentro de los cuales se han tratado los temas referentes a grupos económicos multinacionales, ofreciendo una gama de recomendaciones dirigidas a promover una conducta responsable por parte de estas, en línea con la normativa internacional. Así también, la Norma VIII del Título Preliminar del CT establece que en la interpretación de las normas tributarias pueden emplearse todos los métodos admitidos por el derecho, sin que ello implique la creación de tributos, sanciones, exoneraciones ni la extensión de disposiciones a supuestos no previstos por la ley. Entonces, al tomar las GPT como fuentes de interpretación, se podría vulnerar el PL, cuando modifican la base imponible del IR, elemento esencial del tributo.

Ahora bien, a fin de dar respuesta a los problemas planteados en la presente investigación, se estructuró la misma de la siguiente manera: El capítulo I, denominado Introducción, contiene el desarrollo de la realidad problemática, así como la formulación del problema, consecutivamente se presentan los antecedentes de la investigación, de la misma

forma se encontrarán la justificación, las limitaciones enfrentadas durante el desarrollo del presente trabajo y los objetivos. A continuación, el capítulo II, está conformado por el Marco Teórico, el cual contiene el marco conceptual.

Así mismo en el capítulo III, denominado Método, contiene el tipo de investigación, población y muestra, operacionalización de las variables, instrumentos, procedimientos y análisis de datos, así como las consideraciones éticas. Mientras que el capítulo IV se encuentran contenidos los resultados, seguido por la parte V en la que se plasmó la discusión de dichos resultados, en la parte VI las conclusiones, en la VII recomendaciones, en la VIII las referencias y en la IX los anexos.

1.1. Planteamiento del problema

La globalización ha traído grandes cambios para las economías a nivel mundial, resultado de la evolución histórica, innovación humana y el progreso tecnológico, como el desarrollo y fortalecimiento de las relaciones económicas, acuerdos a nivel nacional e internacional, entre otros; incentivado a los grupos económicos a identificar oportunidades comerciales en la diversificación de la oferta y demanda, reducción de costos y gastos, optimización de la cadena de suministros así como nuevas oportunidades de financiamiento. En este contexto, los grupos económicos han desarrollado diversos tipos de vinculación o relación empresarial, dentro o fuera de un determinado territorio, lo cual es positivo para la dinamización de la economía.

Sin embargo, los mencionados grupos pueden aprovechar la diferencia de las tasas impositivas y el bajo control tributario, creando planeamientos tributarios agresivos al momento de sub o sobrevaluar los precios pactados, erosionando la base fiscal de los países donde están ubicados. Así en la publicación del Tax Justice Network (2020), a nivel global se dejó de recaudar más de 427 mil millones de dólares en concepto de tributos durante el ejercicio

fiscal correspondiente. Los países que registraron las mayores pérdidas en recaudación tributaria fueron, en primer lugar, Estados Unidos, seguido del Reino Unido, pese a contar con economías sólidas y desarrolladas.

Esta problemática no es ajena a la realidad de América Latina, donde la evasión y elusión fiscal generan impactos negativos significativos, al comprometer los recursos destinados al gasto público y afectar la asignación presupuestaria en sectores clave como infraestructura, educación, transporte, salud, telecomunicaciones, entre otros. Por lo que la OCDE y el G20, se reunieron para tomar ciertos acuerdos que los países deben implementar.

El Perú, estos últimos años, no ajeno a los sucesos internacionales e inmerso en el actual contexto socioeconómico, se ha encontrado introduciendo a su legislación normativa relacionada, por ejemplo, al momento de incorporar el inciso h) al artículo 32-A de la LIR, a través DL N° 945, mismo que establece como fuente de interpretación a las GPT aprobadas por la OCDE. Al respecto Fernández (2020), menciona que estas pertenecen al ámbito del soft law, tanto para los países como para grupos multinacionales.

El soft law según Williams (2021), son normas de conducta que, en principio, no tienen fuerza legalmente vinculante, pero que, sin embargo, pueden tener efectos prácticos, es también llamado derecho blando, es allí donde se presenta la situación problemática, pues el derecho blando, al carecer de rango normativo, puede vulnerar los PL y PRL.

El PL es definido por Vilca (2021), como un principio fundamental del derecho, referente para el poder constituido así como para sus servidores y funcionarios, consecuentemente el autor manifiesta que la administración pública se encuentra sometida a este principio, es decir que las entidades públicas no ostentan un poder ilimitado, debido a que este poder tiene límites establecidos en la CT, leyes y reglamentos, mientras que el PRL impone un mandato constitucional según el cual únicamente una norma con rango de ley, de manera

exclusiva y excluyente, puede regular de forma suficiente los elementos esenciales de los tributos (Guevara, 2018).

1.2. Descripción del problema

En el Perú, al tomar como fuentes de interpretación para los PT a las GPT, pueden verse vulnerados los PL y PRL, pues indirectamente al recurrir a estas, se puede terminar modificando la base imponible sobre el cual se determina el impuesto por pagar al fisco, generando una mayor o menor recaudación e inseguridad jurídica, en contra del contribuyente; en ese mismo sentido, Sztrancman (2023) expresa que el artículo 74 de la CP recoge el PL y PRL en materia tributaria, para que de modo exclusivo y excluyente, mediante una norma con rango de ley, emitida por órganos del Legislativo (o de quienes hagan sus veces, como ocurre cuando hay facultades delegadas), se regulen de manera suficiente los elementos del tributo, como es el caso de la base imponible, entonces la remisión legal a lo estipulado en las GPT, al que hace referencia el inciso h) del artículo 32-A de la LIR, no estaría en consonancia con los PL y PRL, considerando que las interpretaciones en referencia a estas solo deben ser un método al que se pueda recurrir en algunos casos y no generen prevalencia sobre otros (Gamba, 2008).

Lo anterior se relaciona con lo señalado por Malherbe et al. (2012), quienes advierten que muchos sistemas tributarios en América Latina se encuentran influenciados por las GPT, ya sea mediante remisiones directas o indirectas a dichas normas, demostrando así la posible existencia de lesionar los PL y PRL. En el caso de Colombia existe jurisprudencia de la Corte Constitucional en donde se señala la invalidez artículo 260-9 del Estatuto Tributario colombiano establecida por la Ley 788 del 27 de diciembre de 2002, artículo similar al inciso h) del artículo 32-A de la LIR en su contenido, la cual hacía referencia a que para interpretar los PT deben usarse las GPT, en el extremo que estas no fueron dictadas por el legislador, y en

consecuencia no tienen carácter de ley (Sentencia C-690/03, Corte Constitucional. República de Colombia, 2003).

A partir de ello se podría evidenciar una tensión normativa entre la remisión a las GPT y los PCT. El diagnóstico revela la posible existencia de una deslegalización material, en la medida en que las GPT estarían introduciendo criterios sustantivos que incidirían en la determinación de la base imponible; la inseguridad jurídica derivada de la amplitud interpretativa y la falta de delimitación legal clara respecto del alcance interpretativo que deben tener las GPT; y el incremento de la discrecionalidad administrativa en la determinación del valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas.

El pronóstico sugiere que, de no corregirse esta situación, se incrementarán las controversias tributarias entre contribuyentes y SUNAT, se ampliará la discrecionalidad de la administración tributaria y podría requerirse una eventual intervención del Tribunal Constitucional, siguiendo la experiencia comparada como el caso colombiano. A ello se suma el riesgo de desincentivar la inversión extranjera ante la creciente incertidumbre respecto a la determinación del impuesto.

Frente a estos escenarios, el control requiere la adopción de medidas orientadas a restablecer la centralidad del PL y PRL en la determinación de la base imponible, precisando que las GPT tienen carácter exclusivamente interpretativo y no pueden generar efectos materiales no previstos por la ley. Asimismo, se requiere fortalecer el rol del TF mediante precedentes de observancia obligatoria que limiten la discrecionalidad de la SUNAT y establecer lineamientos claros que reduzcan la variabilidad interpretativa.

Por las razones expuestas, resulta pertinente y necesario desarrollar la presente investigación titulada las GPT y su relación con los PL y PRL en el Perú – 2024, con el fin de analizar rigurosamente los alcances normativos de la remisión a las GPT, su compatibilidad

constitucional y sus implicancias en el diseño y aplicación del régimen de PT en el ordenamiento tributario peruano.

1.3. Formulación del problema

Ahora bien, una vez detallado la situación problemática desde un aspecto general, se procede con la formulación del problema:

1.3.1. Problema general

¿De qué manera las guías de la OCDE sobre precios de transferencia se relacionan con los principios de legalidad y reserva de ley en el Perú - 2024?

1.3.2. Problemas específicos

- ¿De qué manera los principios de legalidad y reserva de ley son afectados por el soft law en el Perú?

- ¿De qué manera los principios de legalidad y reserva de ley son afectados por el hard law en el Perú?

1.4. Antecedentes

Con el propósito de elaborar el presente trabajo de investigación titulado: GPT y su relación con los PL y PRL en el Perú - 2024, se analizaron los siguientes antecedentes:

1.4.1. Antecedentes nacionales

Silva (2021) desarrolla una investigación titulada Las fuentes de interpretación para los PT establecidas en el artículo 32-A, inciso h) de la LIR y la vulneración al principio de PL, en la cual emplea las técnicas de análisis y síntesis mediante una interpretación documental. Su

estudio se centra en el examen de las GPT, atendiendo tanto a lo dispuesto en el artículo 32-A de la LIR como a diversos pronunciamientos del TF y del TC del Perú, así como a normativa tributaria internacional relevante.

En su tesis, la autora se plantea como objetivo principal determinar si el reconocimiento de las GPT como fuentes de interpretación en el marco del inciso h) del artículo 32-A vulnera el PL. Para ello, considera el análisis de la jurisprudencia aplicable y el alcance normativo de dichas guías. Su conclusión apunta a que efectivamente existe una vulneración al PL, en tanto se otorga a las GPT un estatus normativo equivalente al de una ley, sin que estas hayan sido aprobadas por el órgano legislativo competente. Esta situación, según la autora, contraviene los fundamentos del derecho tributario, en particular sus principios constitucionales.

Villagra (2020) elabora el trabajo de tesis denominado: Incidencia de las GPT que recogen los resultados de las acciones 8 – 10 del plan BEPS como herramienta interpretativa en el Perú, donde a través del método descriptivo y correlacional tiene como objetivos identificar las medidas legislativas contenidas en la LIR y CT que han sido introducidas en relación a los resultados de las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS, así como también identificar los temas contenidos en estas últimas que no han sido introducidas y finalmente delimitar los alcances de las GPT como herramientas interpretativas en las modificaciones a la LIR introducidas con posterioridad al Resultado de las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS.

En base a lo expuesto, la autora concluye que diversos aspectos de las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS han sido incorporados e implementados, en cierta medida, en el sistema tributario peruano a través de la LIR y del CT. Entre los temas adoptados se encuentran: las pautas para la aplicación del principio de plena competencia, la ampliación del alcance para la recalificación de operaciones consideradas como “no comerciales”, el tratamiento específico de transacciones con materias primas (commodities), así como los ajustes en el tratamiento de los servicios intragrupo, destacando la incorporación del nuevo régimen optativo para los

servicios intragrupo de bajo valor añadido. Por el contrario, los aspectos relacionados con los intangibles y los acuerdos de reparto de costos no han sido recogidos por el legislador peruano. Asimismo, la autora señala que, si bien el inciso h) del artículo 32-A de la LIR, titulado “Fuentes de interpretación”, dispone que las GPT serán aplicables para interpretar dicho artículo, esta remisión no les confiere naturaleza normativa, dado que las normas legales emanan exclusivamente de los poderes del Estado.

Nina (2018) desarrolla el trabajo de investigación denominado el uso de las GPT en el régimen de PT de la LIR, para lo cual plantea como objetivo determinar el correcto uso de guías en la interpretación e integración del régimen de PT de la LIR.

Así mismo el autor con la finalidad de cumplir lo señalado en el párrafo anterior, a través de una revisión conceptual y del análisis de la normativa vigente concluye que el uso de las GPT para la aplicación de las normas sustantivas de PT de la LIR puede ser realizado de dos maneras, la primera es utilizando las GPT en virtud a su condición de soft law; y la segunda es utilizandolas según los parámetros de la Norma VIII del Título Preliminar del CT y del inciso h) del artículo 32°-A de la LIR.

Carrillo (2019) desarrolla el estudio titulado Compliance de obligaciones sustanciales y formales de PT entre Perú y Chile, cuyo propósito es diseñar un programa de Tax Compliance orientado al cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales en materia de PT aplicables a las transacciones realizadas entre ambos países. Para ello, se apoya en el análisis del marco normativo vigente en Perú y Chile, así como en las GPT, doctrina especializada, artículos académicos y publicaciones en libros y revistas científicas.

A fin de alcanzar este objetivo, la autora examina el entorno macroeconómico, tributario y jurídico de ambas jurisdicciones. Como resultado, concluye que la implementación de un programa de Tax Compliance permite reducir el riesgo de ajustes en materia de PT, evitar la reliquidación de tributos y prevenir el desconocimiento de costos y gastos al momento de

determinar el IR. Asimismo, sostiene que las GPT desempeñan un papel central al orientar las políticas y medidas tributarias, favoreciendo el logro de objetivos recaudatorios. En esa línea, destaca que las administraciones tributarias tanto de Perú como de Chile han adoptado estándares y recomendaciones internacionales emitidas por la OCDE, particularmente en lo que respecta al intercambio de información, tributación internacional, regulación de precios de transferencia, lucha contra la erosión de la base imponible y combate a la elusión fiscal.

A continuación, luego de haber revisado los estudios nacionales mencionados al inicio de este capítulo, se procede con el análisis de los antecedentes internacionales.

1.4.2. Antecedentes internacionales

Sika (2022), en su investigación denominada *Eu State Aid Rules and Corporate Direct Tax Arrangements: An Analysis of Article 107 (1) TFEU and Recent case Developments with the principle of Legality*, plantea como objetivo analizar el enfoque de la Comisión y de la Corte General para demostrar la ayuda estatal ilegal o ilícita referente a las disposiciones fiscales complejas que provienen de EMN, así como también examinar las dinámicas del posible abuso de la ley y la recuperación de ayudas, basados en el PL tributaria.

El autor basado en lo expuesto, a fin de desarrollar la investigación aplica el método jurídico dogmático basándose en la legislación de la UE, jurisprudencia del Tribunal General, decisiones de la Comisión y soft law como el Código de Conducta y las GPT, llegando a la conclusión de que las regla de ayudas estatales parecen ser un mecanismo para promover una competencia fiscal justa establecida en la UE, así su implementación debería estar en línea con el PL tributaria, sin embargo en el caso Engie podría observarse una violación a este principio, además en el caso de Amazon en referencia al método de PT, la interpretación de la legislación nacional de Luxemburgo de las GPT y la interpretación de la Comisión podrían denotar contradicción.

Consecuentemente el autor recomienda desarrollar regularmente reglas adecuadas que coincidan de manera coherente con el desarrollo empresariales con la finalidad de salvaguardar la transparencia y la equidad en la resolución de asuntos fiscales para EMN, debido que los modelos operativos empresariales están en constante desarrollo respecto a la complejidad de sus estructuras y los avances tecnológicos.

Linusson (2023) elaboró la tesis denominada *Is control over risk getting out of control?: An analysis of the concept of control over risk as set out in the 2022 OECD guidelines in relation to Swedish law*, para la cual utilizó el método dogmático jurídico, también llamado enfoque doctrinal, tanto en relación con el derecho internacional como con el derecho nacional.

Así mismo plantea como objetivo evaluar el significado y las implicaciones prácticas del concepto de control sobre el riesgo tal como se establece en las GPT, con un enfoque en comprender lo que implica el concepto, cómo se interpreta en la práctica y las consecuencias de su significado e interpretación, debido a que esta última ha llevado en algunos casos, en los tribunales suecos, a resultados que no están en línea con el PL y el principio de la sustancia real de la transacción.

Por lo expuesto en párrafos precedentes el autor concluye en que los efectos de la formulación inadecuada de las GPT pueden resultar en una interpretación divergente de los Tribunales Administrativos Suecos y la Skatteverket, aplicándose estas fuera del alcance de la ley sueca. Así mismo menciona que, todo esto conlleva a que existan la dificultad para decidir qué papel o estatus deben tener las guías en la legislación nacional, debido que el uso inadecuado de las mismas puede llevar a un aumento de conflictos y a la doble imposición o a la no doble imposición, siendo de suma importancia para las naciones asegurarse de que la aplicación de las guías esté en línea con la legislación nacional.

Bussoletti (2022) elaboró el trabajo de investigación denominado *A Comparative Study of International TP: Italy and Japan*, planteando como objetivo comprender cómo Italia y

Japón, están interpretando y siguiendo las GPT, además de evaluar si ambos países están enfrentando con éxito los problemas actuales al implementar las recomendaciones ofrecidas en las mencionadas guías.

El tesista a través del análisis y el examen aplicados en su estudio, concluye que ambos países tienen una relación coherente respecto su legislación nacional y las GPT, mientras que Italia en la mayoría de aspectos hace referencia a las estas a través de su normativa, en los casos que no existe legislación específica se remite a estas, por otro lado, en Japón, las guías están referenciadas en la Act on Special Measures Concerning Taxation y en la Commissioner's Directive on the Operation of TP, cubriendo todos los aspectos relacionados. En consecuencia, el autor precisa, que el marco regulatorio de Italia es más impreciso al no cubrir todos los aspectos con su legislación nacional en comparación con el marco regulatorio japonés.

Core (2020), en trabajo de tesis denominado Value creation in the beps era and a new approach to TP for intangibles, es desarrollado por el autor bajo una serie de estudios comparativos tanto legales como económicos, respecto de publicaciones académicas, legislación y jurisprudencia relacionada.

El tesista centra su objeto de estudio en los efectos del nuevo paradigma del principio de creación de valor respecto al análisis de PT a razón de la economía digital, así mismo hace referencia al estatus legal de las GPT, concluyendo que pertenecen al soft law, ya que no pueden tener ninguna fuerza vinculante legal, delegando básicamente su efectividad a la discreción de los Estados, sin embargo las guías juegan un papel central en la disciplina de PT, influyendo a menudo en las prácticas fiscales y la legislación nacional de los países.

Wéber (2023), a fin de desarrollar la tesis titulada Tax avoidance of multinational enterprises through TP : the evolution of the battle against tax avoidance through TP and the impact of the new measures put in place, planteó como objetivo el comprender cómo se ha desarrollado la lucha contra el uso de los PT como estrategia de planificación fiscal en los

últimos años y cómo las reglas que se han adoptado a lo largo del tiempo están apoyando esa lucha, entre estas reglas tenemos soft laws y hard laws.

El autor con la intención de lograr el objetivo planteado en el párrafo precedente, desarrolla su investigación sobre una revisión bibliográfica panóptica, un enfoque cualitativo, utilizado para realizar una aproximación empírica e in situ a las medidas sobre las EMN, a través de entrevistas a expertos en la materia y un análisis de los principales hallazgos; para concluir mencionando que, los organismos internacionales como OCDE, la UE y los gobiernos nacionales han introducido diversas medidas y políticas con el objetivo de dotar a las autoridades fiscales de las herramientas necesarias para luchar contra las prácticas fiscales desleales y garantizar que los beneficios se graven donde corresponde, en referencia a las GPT señaló que no son obligatorias ni exigibles, sino que son una mera recomendación que contienen principios internacionalmente aceptados que pueden ser aplicados por AT belga, según consta en la circular 2020/C/35 emitida por esta entidad.

1.5. Justificación de la investigación

De igual manera, la justificación teórica del presente trabajo de investigación, titulado Las GPT y su relación con los PL y de PRL en el Perú-2024, se fundamenta en el análisis crítico y reflexivo del objeto de estudio, considerando el actual contexto socioeconómico tanto nacional como internacional. En este escenario, los grupos económicos llevan a cabo diversas operaciones, tales como transacciones financieras, contratos de compraventa de bienes tangibles e intangibles, y prestación de servicios, entre otras, que pueden tener efectos significativos sobre la determinación de la base imponible del IR, elemento esencial del tributo cuya protección se encuentra consagrada en el artículo 74 de la CP. En relación con ello, Calderón (2023) sostiene que el sistema fiscal internacional, especialmente en lo relativo a los PT y al principio de plena competencia, atraviesa un proceso de evolución y transformación,

influenciado por las recomendaciones de organismos internacionales como la OCDE. Esta situación ha dado lugar a un escenario de transición tributaria global, en el que surgen importantes desafíos relacionados con la seguridad jurídica, el PL y el riesgo de doble imposición.

En términos metodológicos, la presente investigación se justifica en tanto busca constituirse en un referente para estudios posteriores en la materia. Por ello, se ha optado por un enfoque cualitativo, con un diseño fenomenológico que permite comprender en profundidad las percepciones y experiencias de los sujetos involucrados. En consonancia con este diseño, se utilizará la entrevista como técnica principal de recolección de datos, lo que permitirá obtener información rica y contextualizada sobre el fenómeno de estudio.

Asimismo, desde una perspectiva de justificación práctica, esta investigación responde a los intereses profesionales propios del ámbito jurídico. Su propósito es brindar un aporte significativo a los/as operadores/as del derecho, proporcionando orientaciones que permitan mejorar la toma de decisiones y subsanar deficiencias o imprecisiones en la resolución de los problemas jurídicos vinculados al tema en análisis.

Finalmente, el trabajo presenta una justificación de carácter social, dado el contexto económico-social tanto nacional como internacional en el que se desarrollan actividades de grupos económicos, tales como transacciones financieras y contratos de compraventa de bienes, entre otras. Estas actividades pueden generar efectos negativos sobre la base imponible, elemento esencial para la determinación de las tarifas que el Estado peruano recauda con el fin de cumplir con sus responsabilidades frente a la sociedad, tales como la provisión de servicios públicos en áreas como educación, salud e infraestructura. Además, estos mismos grupos económicos podrían ver afectados sus derechos legales y PCT cuando se haga una remisión implícita a las GPT para la interpretación de disposiciones legales, lo que puede comprometer los PL y PRL (Nina, 2018).

1.6. Limitaciones de la investigación

Las limitaciones encontradas durante el desarrollo de la investigación fueron mínimas, siendo la principal relacionada con la disponibilidad de tiempo por parte de los entrevistados. Debido a sus agendas restringidas, fue necesario realizar una planificación anticipada y una coordinación previa para la aplicación efectiva de los instrumentos de recolección de datos. Para mitigar esta situación, se adoptó una estrategia metodológica flexible, que incluyó la adecuación de los horarios de entrevista a la disponibilidad de cada participante.

1.7. Objetivos de la investigación

Si bien en puntos precedentes de este capítulo se ha detallado la situación problemática, así como los antecedentes, justificaciones y limitaciones, en este punto se procede a establecer los objetivos tanto generales como específicos:

1.7.1. Objetivo general

Analizar de qué manera las guías de la OCDE sobre precios de transferencia se relacionan con los principios de legalidad y reserva de ley en el Perú - 2024.

1.7.2. Objetivos específicos

- Describir de qué manera los principios de legalidad y reserva de ley son afectados por el soft law en el Perú.
- Describir de qué manera los principios de legalidad y reserva de ley son afectados por el hard law en el Perú.

II. MARCO TEÓRICO

2.1. Marco conceptual

Según Cerda (2020), Reino Unido fue la primera jurisdicción fiscal en establecer una norma interna destinada a combatir la manipulación de los precios de transferencia, lo cual ocurrió en el año 1915. Posteriormente, los EEUU en 1917 introdujo regulaciones fiscales para abordar el reparto de ingresos entre empresas relacionadas, debido a la creciente preocupación de que las multinacionales usaran precios internos para minimizar impuestos. Luego en los años 30 se formaliza la primera definición del arm's length principle como criterio base para la fiscalización de los PT por la AT estadounidense. En el año 1961 se estableció la OCDE y en 1968 los Estados Unidos incorporó a su cuerpo normativo las primeras regulaciones específicas sobre PT, desarrollando los métodos que debían ser utilizados en su criterio para la determinación de estos, mismos que sirvieron de base para la elaboración de la GPT (Barbosa, 2006).

Continuando con el marco conceptual, este trabajo de investigación a continuación definirá las categorías y subcategorías, como sigue:

2.1.1. *Guías de PT de la OCDE*

La versión original de las GPT fue publicada en 1979 y aprobada por el Consejo de la OCDE en 1995, desde entonces han sido examinadas y actualizadas periódicamente.

Según Fernández (2020), las GPT constituyen uno de los principales instrumentos que han abordado el tratamiento de las EMN en el ámbito internacional. Su finalidad es garantizar que cada Estado pueda recaudar una base imponible adecuada y, al mismo tiempo, evitar situaciones de doble imposición. En esa línea, se recomienda no analizar de manera aislada la normativa fiscal aplicable a las EMN en cada jurisdicción, sino considerar los precios de

transferencia en un contexto más amplio, dada la tensión que suele generarse entre las EMN y las AATT respecto a su determinación. Este enfoque busca reducir los conflictos entre ambas partes y fomentar el desarrollo del comercio y la inversión a nivel internacional. En este marco, la OCDE propone, pero no impone, la adopción de sus directrices, las cuales, no obstante, se han consolidado como un estándar internacional ampliamente utilizado tanto por países miembros como no miembros de dicha organización (Reyes y Rivera, 2020).

Las GPT, según la OCDE (2022) están estructuradas en varios capítulos descritos a continuación:

El primer capítulo trata del principio de plena competencia y tiene como objetivo brindar orientación de la aplicación de este principio a las EMN y las AATT;

Así el segundo capítulo se centra en los métodos de PT, proporcionando orientación sobre su elección a fin de cumplir el mencionado principio en cada situación particular;

Mientras que el tercer capítulo explica el análisis de comparabilidad y cómo realizarlo, con el objetivo de encontrar el comparable más adecuado y confiable para cada caso, considerando las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada unidad de negocio de la empresa y por las entidades independientes;

Además, el cuarto capítulo trata sobre los enfoques para evitar y resolver disputas relacionadas con PT, además, una sección del capítulo está dedicada a la aclaración de las prácticas de inspección, la carga de la prueba y las sanciones;

Luego el capítulo quinto se centra en los diferentes requisitos de documentación, estandarizado en tres niveles, el archivo maestro, el archivo local y el informe País por País;

Así mismo, el capítulo sexto se centra en las consideraciones especiales para los activos intangibles, ayudando a identificarlos, así mismo desarrolla las funciones de desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación, ofreciendo a su vez una orientación sobre el

cumplimiento del principio de plena competencia en situaciones que involucren activos intangibles;

Mientras que el capítulo séptimo se ocupa de las consideraciones especiales para los servicios intragrupo;

Así el capítulo octavo detalla los acuerdos de reparto de costos;

En tanto que el capítulo noveno aborda los aspectos de PT en las reestructuraciones empresariales; y

Finalmente, el capítulo décimo se centra en los aspectos de PT de las transacciones financieras.

Estas GPT se centran en las principales cuestiones que surgen en el ámbito de los PT, que según Wéber (2023), se definen como el proceso de cumplimiento del arm's length principle en las transacciones transfronterizas intragrupo, son los precios que deben fijarse entre los integrantes de los grupos multinacionales para transferir o arrendar bienes y/o prestar servicios, estos grupos deben aplicar el mecanismo de PT para sus transacciones dentro del grupo, ya que el marco fiscal internacional de las EMN opera bajo el principio de "contabilidad separada", lo que significa que la tributación de dichos grupos se realiza a nivel de entidades individuales que operan en diferentes países, en otras palabras, los PT se utilizan para garantizar que todas las empresas relacionadas de las EMN sean tratadas como entidades separadas (Beer et al., 2018).

Según Hamaekers (2005), la lógica económica subyacente al régimen de PT se basa en la posibilidad de analizar el comportamiento de las entidades que integran un mismo grupo económico. Mediante la fijación de precios en las operaciones de transferencia de bienes o prestación de servicios entre empresas vinculadas, los grupos empresariales pueden adoptar decisiones estratégicas sobre si resulta más eficiente realizar dichas transacciones internamente o recurrir a terceros independientes. Asimismo, debe comprenderse a los PT un conjunto de

directrices orientadas a evitar que los actos comerciales o contractuales generen distorsiones fiscales en las jurisdicciones donde efectivamente se producen las utilidades o pérdidas derivadas de actividades económicas (Bettinger, 2005).

En ese contexto el arm's lenght principle, reconocido internacionalmente y adoptado por la OCDE, constituye el eje rector de la normativa sobre PT, en tanto exige que las transacciones entre partes vinculadas se valoren como si hubieran sido realizadas entre partes independientes en condiciones de mercado. Este principio no solo busca preservar la equidad tributaria, sino también garantizar que las bases imponibles se asignen correctamente entre las jurisdicciones involucradas, evitando así la erosión fiscal y la elusión tributaria.

Como se mencionó anteriormente, las EMN deben establecer PT que satisfagan el arm's lenght principle y garanticen una tributación justa. Para brindar orientación y ayudar a las EMN y a las AATT a lograr esto, se han sugerido cinco métodos de fijación de PT, dependiendo de cada caso, algunos métodos serán más apropiados que otros para el cumplimiento del mencionado principio. El punto de partida para encontrar y seleccionar el método más confiable es el análisis funcional, el cual se compone de tres elementos: el análisis de las funciones desempeñadas por cada parte, los riesgos asumidos por cada parte y los activos que han sido utilizados o aportados por cada parte. (United Nations Department of Economic and Social Affairs, 2023).

Los cinco métodos mencionados, según la OCDE (2022), se dividen en dos categorías: El primer tipo incluye los tres métodos tradicionales, los cuales se describen a continuación:

El método de precio comparable no controlado, con este método, el precio cobrado a partes relacionadas se compara con el pactado con partes independientes, considerando que las diferencias ambas transacciones o las empresas que participan en ellas no afecten significativamente al valor de mercado y en el caso existir se puedan realizar ajustes, a fin de eliminarlas;

El segundo método denominado precio de reventa, es el precio al que una empresa revende a un tercero independiente, lo que ha comprado de una empresa relacionada, el margen del revendedor en la transacción bajo el ámbito de PT puede determinarse comparando el margen que ese mismo revendedor obtuvo sobre productos comprados y vendidos a empresas independientes, en caso de no contar con ello deberá utilizar comparables externos; y

Por último, el método de costo incrementado, considera los costos del proveedor en una transacción más un margen por la transferencia de propiedad o servicios a una empresa relacionada, el margen puede establecerse en base a un comparable interno, es decir, el margen que obtiene el mismo proveedor cuando vende a una empresa independiente, caso contrario deberá recurrirse a un comparable externo.

Mientras que en el segundo grupo se establecen dos métodos basados en el resultado de las operaciones, los cuales son, el método de margen neto transaccional, el cual examina el beneficio neto que un contribuyente obtiene de una transacción con partes relacionadas, este beneficio debe establecerse por referencia a un comparable interno, es decir, el beneficio neto obtenido por el mismo contribuyente en una transacción con partes independientes, caso contrario deberá utilizarse un comparable externo; y el método de distribución de utilidades, identificará los beneficios que deben repartirse entre las empresas relacionadas sobre una base económicamente válida, esta base debe aproximarse a la que se habría acordado entre partes independientes, este método se utiliza cuando las empresas asociadas forman parte de operaciones comerciales altamente integradas y no pueden evaluarse de forma aislada (OCDE, 2022).

Con el propósito de garantizar los aspectos señalados previamente, las GPT desarrollan el arm's length principle, el cual constituye el estándar internacionalmente aceptado para la valoración de operaciones entre partes vinculadas en el marco del IR, particularmente en transacciones transfronterizas realizadas por EMN.

De acuerdo con la OCDE (2019), cuando dos empresas vinculadas establecen relaciones comerciales o financieras sujetas a condiciones que difieren de aquellas que habrían sido pactadas entre empresas independientes actuando en condiciones de mercado, los beneficios que una de ellas habría obtenido de no mediar dichas condiciones podrán ser atribuidos a esa empresa y sometidos a imposición. Este principio tiene por finalidad corregir las distorsiones económicas que surgen cuando los precios pactados entre partes vinculadas no reflejan valores de mercado. Asimismo, busca prevenir tratamientos fiscales que otorguen ventajas o desventajas indebidas, asegurar la equidad en la carga tributaria entre los distintos sujetos económicos, y fomentar un entorno propicio para el comercio y la inversión internacional (Sofokleous, 2020).

2.1.1.1. Soft law. El término soft law alude a instrumentos de naturaleza cuasi legales que, si bien pueden influir en la interpretación y aplicación del derecho, carecen de fuerza vinculante en los términos propios del ordenamiento jurídico formal. Su eficacia normativa es limitada o “atenuada” en comparación con las fuentes tradicionales del derecho. Estos instrumentos, como directrices, recomendaciones o comunicaciones emitidas por organismos internacionales, pueden servir como marcos orientadores o explicativos, pero no constituyen tratados internacionales ni fuentes formales del derecho fiscal. En el ámbito del derecho internacional, el soft law se refiere a acuerdos entre Estados que no alcanzan el nivel de compromiso de un tratado vinculante, aunque buscan establecer estándares o criterios uniformes. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que tales instrumentos no tienen carácter obligatorio, pero pueden ser considerados como elementos auxiliares en la interpretación jurídica (Tesis aislada P. XXXVI/2009, SCJN, 2009).

Lampreave (2011) señala que el soft law carece de una definición única o universalmente aceptada. Su carácter heterogéneo ha llevado a que se le describa como un

conjunto de instrumentos que, aunque no constituyen una fuente formal del derecho, desempeñan un papel relevante en la elaboración de futuras normas o en la interpretación de las ya existentes. Además, el autor indica que se trata de actos que no poseen fuerza legal obligatoria, pero que, en la práctica, adquieren una significativa autoridad moral. Esta se traduce en la representación de la voluntad política de los Estados miembros y en la generación de una expectativa de cumplimiento, en la medida en que se espera que dichos Estados hagan todo lo posible por seguir las recomendaciones contenidas en esos instrumentos.

Para los positivistas jurídicos el soft law no es ley es decir no es derecho en absoluto, para ellos el derecho internacional debe ser vinculante, a través de acuerdos, tratados o convenciones entre los estados. Sin embargo, para los realistas jurídicos, el soft law puede tener naturaleza de derecho, considerando entonces, una jerarquía de las fuentes del derecho internacional: tratados y convenciones internacionales, derecho consuetudinario internacional y soft law. Además, este último puede evolucionar hacia el derecho internacional consuetudinario cuando más estados las adopten (Li, 2020).

En esta línea, dentro del ámbito del derecho internacional, el soft law se refiere a un conjunto de instrumentos normativos de naturaleza heterogénea que, si bien carecen de fuerza jurídica vinculante formal, poseen una relevancia jurídica práctica, en tanto generan efectos en el comportamiento de los actores a los que se dirigen. Aunque, según Shaffer y Pollack (2010) el soft law adquiere fuerza operativa cuando los Estados lo incorporan de manera voluntaria, pero advierten que tal incorporación no puede vulnerar las reglas constitucionales internas.

Bajo esta categoría se incluyen, por ejemplo, las resoluciones emitidas por organizaciones internacionales o agencias que, aun sin contar con potestad normativa formal, formulan recomendaciones, directrices o principios orientadores. Estas disposiciones, aunque no obligatorias, buscan influir en la conducta de los Estados, entidades o personas destinatarias, funcionando como guías para la interpretación o aplicación de normas (Zornoza, 2013).

En base a lo expuesto, según Li y Pidduck (2019) mencionan que, algunas normas internacionales contra la elusión fiscal son basadas en principios y su aplicación depende del soft law. Un ejemplo es el arm's length principle mencionado en la sección 31 del apartado I del capítulo II de la Income Tax Act 58 of 1962 - South Africa y la incorporación implícita o indirecta de las GPT. Aunque la sección 31 no es larga o difícil de leer, la fijación de los PT sí son un tema desafiante, porque plantean una serie de cuestiones a menudo complejas para las administraciones fiscales más pequeñas. Estos problemas pueden ser de naturaleza técnica al definir qué transacciones están sujetas al arm's length principle y cómo establecer el precio a valor de mercado de las mismas cuando involucran activos tangibles y/o son servicios únicos.

Así mismo, según Saw (2018), la OCDE es considerada como la principal autoridad en asuntos fiscales internacionales o el proveedor de soft law en la tributación internacional, considerando la naturaleza altamente técnica de los problemas fiscales internacionales que a menudo están más allá de la capacidad de un estado para abordarlos, entonces esta, desempeña un papel importante en la asistencia a los países miembros en la recaudación de ingresos o en la salvaguarda de los ingresos existentes a través del soft law, además realiza esfuerzos por incluir a países no miembros, aunque a veces sufre de falta de legitimidad suficiente al crear soft law con implicaciones globales o que afectan directamente los intereses de los países emergentes y en desarrollo (Li, 2020).

En el Perú, si bien no existe un pronunciamiento expreso TC sobre si las GPT constituyen soft law, es importante mencionar que la Sentencia EXP. N° 00024-2009-PI (2011), define el soft law como un conjunto de principios generales que, al no tener fuerza jurídica vinculante, no imponen obligaciones legales a los Estados, aunque se recomienda su observancia en calidad de criterios orientadores o persuasivos. Asimismo, en el voto singular del magistrado Eto Cruz, contenido en la Sentencia Exp. N.º 02111-2010-PA/TC (2012), se hace referencia a otras directrices emitidas por la OCDE como instrumentos interpretativos de

naturaleza no vinculante, enmarcándolas también dentro del concepto de soft law. En consecuencia, al compartir las GPT la misma naturaleza y finalidad interpretativa que estas otras directrices de la OCDE, puede sostenerse razonablemente que también revisten el carácter de soft law en el ordenamiento jurídico nacional.

2.1.1.2. Hard law. En contraposición al soft law, el hard law comprende aquellos instrumentos jurídicos o prácticas generales que poseen carácter obligatorio y vinculante. Según Del Toro (2006), se trata de normas que emanan de las fuentes tradicionales del derecho, dotadas de un alto grado de obligatoriedad, especificidad y delegación de autoridad. Estas disposiciones son emitidas por órganos formalmente constituidos y competentes, siguiendo procedimientos previamente establecidos. En este sentido, el cumplimiento de tales normas puede ser exigido a través de mecanismos institucionales de resolución de controversias, y su inobservancia puede conllevar la generación de responsabilidad jurídica para el Estado en el ámbito internacional (Williams, 2021).

En la legislación peruana, podemos identificar como está establecido el uso de GPT, a continuación:

- El DL N° 945 fue publicado en el Diario Oficial El Peruano el 23 de diciembre de 2003, el cual incorporó el inciso h) del artículo 32°-A en la LIR. Este se señala que para interpretar el artículo en mención se aplican las GPT.

- En la Norma VIII del Título Preliminar del CT establece que, para la aplicación de las normas tributarias, pueden emplearse todos los métodos de interpretación reconocidos por el Derecho. No obstante, aclara que dicha interpretación no puede dar lugar a la creación de tributos, la imposición de sanciones, la concesión de exoneraciones, ni la extensión de las disposiciones tributarias a personas o situaciones no contempladas expresamente en la ley. Esta disposición se enmarca en una evolución histórica del Derecho Tributario, como señala Del

Busto (1986), desde una concepción originaria de normas tributarias como nocivas o excepcionales, propias de un contexto en que los tributos se imponían a pueblos sometidos, hacia una visión moderna en la que se integran al resto del ordenamiento jurídico y se legitiman por su rol en la redistribución de la riqueza y el sostenimiento del gasto público.

En base a lo expuesto es importante establecer los métodos de interpretación admitidos por el derecho, que según Tarsitano (2008) son:

- El gramatical, abarca aspectos relacionados con la semiótica, la sintaxis y la pragmática del lenguaje, incluyendo tanto el conocimiento general del idioma como el manejo especializado del lenguaje jurídico. En cuanto al significado jurídico de los términos empleados, Chávez (2021) señala que, en primer lugar, debe atenderse a la definición proporcionada por la propia norma tributaria; si esta no establece un concepto expreso, se debe recurrir al significado que le otorga el ordenamiento jurídico. En ausencia de ambos, se acude al significado técnico o especializado en las ciencias extrajurídicas pertinentes, y finalmente, si ninguno de los anteriores resulta aplicable, se opta por el sentido proveniente del uso común o de la realidad social.

Así el TF, en la Resolución N° 11831-7-2008 (2008), recurre a la definición de mutuo disenso establecida en artículo 1313 del CC, al no estar definida en la norma tributaria; consecuentemente, la Resolución N° 5239-3-2002 (2002), se validó la decisión de SUNAT de rechazar la inscripción de un contribuyente en el Registro de Entidades Exoneradas del IR, basándose en el concepto de asistencia desarrollado por la OMEBA, que la delimita como ayuda dirigida a personas sin recursos económicos suficientes. Asimismo, en la Resolución N.º 2213-1-2017, ante la ausencia de una definición de maquinaria y equipo en la LIR, se optó por apoyarse en fuentes complementarias como el Diccionario de la Real Academia Española, un Diccionario de Contabilidad y Finanzas, y la Norma Internacional de Contabilidad-NIC 16.

- El lógico consiste en aplicar las reglas del razonamiento que estructuran el pensamiento jurídico, con el propósito de desentrañar el verdadero sentido de una norma a partir del análisis de su finalidad o ratio legis (Obregón, 2011).

Este tipo de interpretación puede observarse, por ejemplo, en la Resolución N.º 12379-5-2015 del Tribunal Fiscal, donde se aplica el método lógico al interpretar el numeral 1.3), inciso b) del artículo 19 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR). Dicha disposición hace referencia a las reglas para determinar el valor de mercado en materia de remuneraciones. En este caso, el Tribunal concluye que el “trabajador mejor remunerado inmediato inferior” no debe entenderse necesariamente como aquel que tiene dependencia funcional directa respecto del accionista o socio evaluado, sino más bien como quien percibe la remuneración más alta después de este, sin atender a una jerarquía vertical estricta. Esta interpretación se justifica en atención al objetivo de equiparar las remuneraciones al valor de mercado, atendiendo a criterios económicos antes que jerárquicos.

-El método histórico se basa en la interpretación de la norma atendiendo al contexto en el cual fue emitida, es decir, a las circunstancias sociales, políticas y jurídicas que rodearon su promulgación. Este enfoque busca desentrañar la voluntad del legislador o del jurista, recurriendo a fuentes como las exposiciones de motivos, los debates parlamentarios, los antecedentes normativos, los proyectos de ley y cualquier otro documento que permita identificar la finalidad que se quiso alcanzar con la norma (Obregón, 2011).

Un ejemplo de la aplicación de este método se aprecia en la Resolución N.º 15888-7-2013 del TF, en la cual se analiza la evolución normativa desde la Ley N.º 23552 hasta el Decreto Legislativo N.º 776. En dicho análisis, el Tribunal concluye que mientras la primera norma incluía como sujetos no afectos tanto al Gobierno Central como a las instituciones públicas de manera diferenciada, el Decreto Legislativo N.º 776 sólo hace referencia al Gobierno Central. Esta modificación revela, conforme a una interpretación histórica, una

intención expresa del legislador de excluir a las instituciones públicas del tratamiento de inafectación previsto en el inciso a) del artículo 17 del citado decreto legislativo, quedando así los predios de propiedad de estas instituciones comprendidos dentro del ámbito de imposición.

- El sistemático, se fundamenta en la idea de que las normas jurídicas no deben ser interpretadas de manera aislada, sino en armonía con el conjunto normativo al que pertenecen. Este enfoque considera que cada disposición legal forma parte de un sistema normativo integral, en el que deben observarse las conexiones entre normas, su coherencia interna y su relación con los principios generales del derecho (Chávez, 2021).

En aplicación de este método, el TF, mediante la Resolución N.º 00298-11-2013, analiza un caso vinculado al Impuesto de Alcabala. Al no existir en la Ley de Tributación Municipal una definición expresa del término empresa constructora, el Tribunal recurre a la IGV para establecer dicho concepto. Tras revisar la Ficha RUC del contribuyente, se constata que su actividad principal es la de actividades inmobiliarias y la secundaria es la construcción de edificios completos. En consecuencia, se concluye que califica como empresa constructora, por lo que la transferencia del bien inmueble en cuestión está sujeta al IGV, y no al Impuesto de Alcabala, salvo por la parte correspondiente al valor del terreno. Esta interpretación demuestra una aplicación coherente y articulada del ordenamiento jurídico mediante el enfoque sistemático.

A partir de lo desarrollado en los párrafos anteriores, se advierte que el inciso h) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta faculta la utilización de una interpretación lingüística de carácter especializado; no obstante, ello no implica la exclusión de la interpretación basada en el uso común del lenguaje.

En este sentido, Fabra y Rodríguez (2015) sostiene que los argumentos lingüísticos en materia interpretativa comprenden tanto el significado ordinario entendido como el uso general del lenguaje cuando el texto legal presenta un sentido claro y comprensible, como el significado

técnico aplicable cuando el contenido normativo aborda una temática que utiliza terminología especializada. Por ende, cuando un término posee tanto una acepción común como una técnica, debe priorizarse esta última si el contexto normativo así lo exige.

Así mismo, Chiassoni (2011), hace referencia a la coexistencia de ambos significados, cuando menciona que pueden coexistir una pluralidad de significados literales en una misma disposición normativa, toda vez que la disposición las contenga, por hipótesis, vocablos sincrónicamente y/o diacrónicamente equívocos en el uso común o técnico-jurídico. El inciso h) autoriza la utilización del método histórico como herramienta interpretativa, permitiendo recurrir a las GPT siempre que pueda acreditarse, mediante el análisis de los materiales legislativos, que el legislador se inspiró efectivamente en dichos documentos al momento de redactar la norma. No obstante, esta forma de interpretación exige una identificación rigurosa y precisa de la versión específica de las GPT que habría sido tomada en consideración por el legislador (Nina, 2018).

2.1.2. Principios Constitucionales Tributarios

Una vez conceptualizada la primera categoría definiremos haremos lo propio con la segunda, la potestad tributaria del Estado, la cual se encuentra reconocida en el artículo 74° de la Constitución Política. Dicha potestad recae, de manera originaria, en el Poder Legislativo, así como en los Gobiernos Regionales y Locales. Por su parte, el Poder Ejecutivo la ejerce de forma delegada, a través de decretos legislativos, con excepción de los aranceles y tasas, que se regulan mediante decretos supremos (Sentencia EXP. N° 0012-2003-AI/TC, 2004). No obstante, cabe resaltar que esta potestad no es absoluta ni ilimitada, por lo que su ejercicio debe respetar los principios y restricciones que emanan tanto de la propia CP como del marco legal vigente (Sentencia EXP. N° 0042-2004-AI/TC, 2005).

Según Sevillano (2020), a efectos de limitar la potestad tributaria, el artículo 74° de la CP establece la obligación del estado de respetar los PCT, estos no solo regulan el procedimiento para la creación de normas tributarias, sino que también establecen directrices sobre cómo debe ser regulado el contenido mismo de un tributo. Los PCT funcionan como una salvaguarda para los contribuyentes, ya que su cumplimiento previene que el Estado ejerza su potestad tributaria de manera arbitraria o discrecional (Landa, 2006).

En el marco de esta investigación, es necesario centrarnos en el análisis de los principios de legalidad tributaria (PL) y reserva de ley tributaria (PRL). Según Jarach (1996) y Giuliani (1987) afirman que la legalidad constituye el principal límite al poder tributario del Estado, garantizando que ninguna obligación fiscal pueda imponerse sin mandato expreso del legislador. Desde una perspectiva garantista, Ferrajoli (2007) explica que la reserva de ley cumple una función estructural en los Estados constitucionales, pues asegura que las decisiones que afectan derechos fundamentales, como la propiedad o la libertad económica, solo pueden ser establecidas mediante una norma aprobada democráticamente.

A lo largo del tiempo, el PRL y el PL tributaria han experimentado una evolución significativa tanto en su definición como en su aplicación práctica. En sus primeras formulaciones jurisprudenciales, ambos principios eran tratados de manera casi indistinta. Se les entendía como garantías dirigidas a asegurar que toda obligación tributaria solo pudiera imponerse mediante norma con rango de ley. Es decir, eran vistos como un mismo límite formal al poder tributario. No obstante, a partir del año 2002, la jurisprudencia del TC comenzó a perfilar con mayor claridad la diferencia conceptual entre ambos principios, desarrollando un enfoque más técnico y especializado.

El PRL empezó a definirse como la exigencia de que únicamente normas con rango de ley, es decir, leyes formales o decretos legislativos autorizados por el Congreso, pudieran intervenir en la creación, modificación o derogación de tributos. Su foco principal es, por tanto,

la identificación del órgano competente para ejercer la potestad tributaria. Este principio se consolidó como una garantía de orden competencial, que no solo limita a la administración pública, sino que también impone restricciones al propio legislador.

2.1.2.1. Principio de Legalidad. Este principio establece que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o Legislativo debe estar sujeto no solo a las leyes pertinentes, sino principalmente a lo que dispone la CP (Sentencia EXP. N° 02302-2003-AA/TC, 2005). Según Ayala (2022), la creación, extinción o modificación de los tributos debe basarse en una norma legal. Este principio está respaldado por el aforismo antiguo *nullum tributum sine lege*, lo que implica que ningún tributo puede ser exigido sin que haya una ley o una norma de igual rango que lo regule, garantizando así la seguridad jurídica del contribuyente (Sentencia EXP. N° 001-2004-AI/TC y N° 002-2004-AI/TC (ACUMULADOS), 2004).

Se entiende como la garantía de que toda obligación tributaria debe estar establecida mediante una norma legal válida, clara y jerárquicamente adecuada. Su foco no está tanto en el órgano que emite la norma, sino en el contenido de la misma. Este principio asegura que las normas tributarias cumplan con estándares mínimos de previsibilidad, claridad y determinación, permitiendo a los contribuyentes conocer con certeza el alcance de sus obligaciones. En ese sentido, el principio de legalidad protege la seguridad jurídica y la transparencia normativa.

Además, constituye el punto de partida del derecho tributario y sienta las bases fundamentales del Estado de Derecho. En este marco, los tributos deben tener su fuente en la ley, como manifestación de la voluntad soberana, expresada a través del poder tributario, el cual se materializa en la facultad de crear, modificar o derogar tributos. (Vallejo, 2023).

2.1.2.2. Principio de Reserva de Ley. Según Rincón (2018), este principio evidencia la facultad que la CP otorga de manera exclusiva al Poder Legislativo para la creación de tributos, a diferencia del PL, que establece que ningún tributo puede existir sin que previamente se haya establecido mediante una ley. Así mismo, respeto a la PRL para la creación de tributos, esta se basa en la fórmula histórica “no taxation without representation”, lo que implica que los tributos deben ser establecidos por los representantes elegidos por aquellos que van a contribuir, asegurando así la participación democrática en la imposición de cargas fiscales (Sentencia EXP. N° 02302-2003-AA/TC, 2005).

En efecto, el PRL no solo prohíbe que normas sublegales, como los decretos supremos establezcan tributos, sino que además coloca límites al legislador. Aunque el Congreso tiene la facultad de legislar en materia tributaria, esta no es absoluta. El principio impone la obligación de respetar los valores y principios constitucionales, como la equidad, la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad, la seguridad jurídica y la proporcionalidad. Asimismo, exige que el legislador defina expresamente los elementos esenciales del tributo (hecho generador, base imponible, sujeto pasivo, alícuota), sin delegarlos a reglamentos o normas administrativas, lo cual fortalecería indebidamente el margen de discrecionalidad del Ejecutivo.

Para Romero (2013), se pueden distinguir dos modalidades del PRL en la CP: la reserva absoluta y la reserva relativa.

La primera se refiere a la regulación total de una materia tributaria exclusivamente por normas legales, de modo que la ley debe encargarse de regular completamente el asunto reservado, sin dejar espacio para ser regulado por normas de rango inferior. Por otro lado, la reserva relativa permite que la ley se encargue de regular solo los aspectos fundamentales y establecer los criterios generales para que luego se desarrollen reglamentariamente, lo que otorga flexibilidad para que normas de rango inferior puedan regular los aspectos secundarios

o accesorios. La sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al PRL, debe entenderse como relativa, cuando se deleguen facultades mediante un decreto legislativo. Además, en lo referente a la creación de tributos, el principio de reserva de ley puede permitir excepcionales derivaciones al reglamento, siempre que los parámetros se encuentren claramente establecidos en la ley o en una norma con rango de ley (Sentencia EXP. N° 0042-2004-AI/TC, 2005).

Actualmente como se observa en la lista de resoluciones del TC colocadas en los anexos, ambos principios son considerados complementarios y operan de forma coordinada, el PRL garantiza que la norma provenga del órgano constitucionalmente competente limitado por los CP, también ejerce control directo sobre el Poder Ejecutivo en su función de aplicar y reglamentar el derecho tributario, impidiéndole innovar normativamente en materia tributaria y exigiéndole ceñirse estrictamente al marco legal establecido. En este sentido, protege a los contribuyentes contra actos administrativos arbitrarios y asegura el respeto a la jerarquía normativa en el sistema tributario; mientras que la legalidad tributaria exige que dicha norma cumpla con requisitos sustantivos y formales de validez. En conjunto, estos principios no solo protegen a los contribuyentes frente a la arbitrariedad de la AT, sino que también refuerzan el Estado de Derecho al imponer controles sobre el ejercicio del poder legislativo.

2.1.3. Marcos Jurídicos Comparados

La aplicación de las GPT, según Vega (2014), ha evolucionado de manera diversa entre los países, dependiendo de factores como el sistema jurídico predominante, la posición geográfica y el grado de integración con los estándares internacionales. Al comparar múltiples jurisdicciones, se evidencia una tendencia generalizada a incorporar dichas directrices como fuente interpretativa secundaria, mayoritariamente a través de circulares o publicaciones administrativas y/o jurisprudencia, más que mediante su incorporación directa en la legislación primaria, como se puede observar en la Tabla 1 y figura 1 a continuación, los cuales fueron

elaborado en base a la compilación de legislación, circulares administrativas y jurisprudencia, con el fin de evidenciar las diversas formas en que estas directrices se traducen en normas aplicables.

Tabla 1

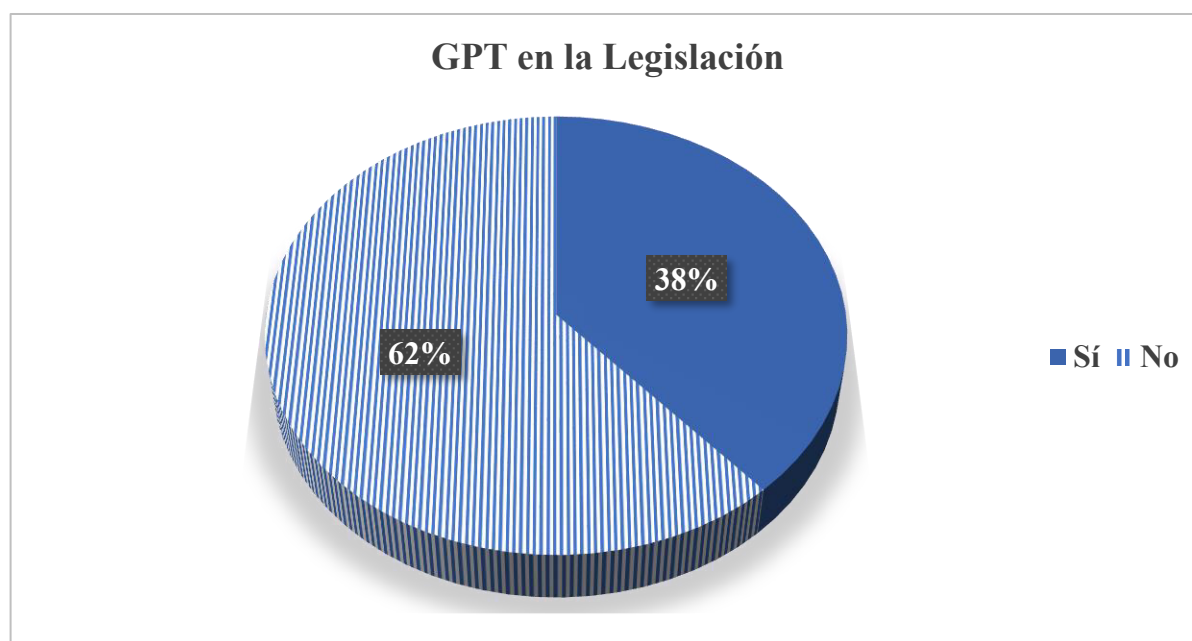
Países con las GPT de la OCDE en su legislación

Código del País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las GPT?	
	Sí	No
DE		X
AR		X
AU	X	
BO		X
CR		X
CL		X
CO		X
EC	X	
SV		X
ES	X	
US		X
FR		X
BR		X
HN	X	
IE	X	
IT	X	

Código del País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las GPT?	
	Sí	No
KE		X
MX	X	
CA		X
PA	X	
PE	X	
GB	X	
BE		X
ZA		X
CH		X
JP		X

Figura 1

% de los países con las GPT en su legislación



Entonces podemos decir que es particularmente común observar en los países del sistema civil law, como Alemania, Francia o Argentina, donde el PL y la codificación predominan, que las GPT se encuentren mencionadas en circulares administrativas o jurisprudencia.

Sin embargo, Perú representa una excepción destacada dentro de este grupo, ya que su propia LIR, en el artículo 32-A, inciso h), establece expresamente que, para la interpretación del mencionado artículo, serán de aplicación las GPT, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por esta Ley. Este reconocimiento explícito convierte a Perú en uno de los pocos países civilistas que han positivizado directamente las GPT en su cuerpo normativo principal, dotándolas así de una fuerza interpretativa formal en la determinación de PT.

Así también podemos ver que de la data obtenida del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2023), la cual proporciona una base de datos detallada sobre normas y prácticas de PT en países de América Latina y el Caribe, la perspectiva regional, es decir la mayoría de países ha incorporado los lineamientos OCDE principalmente por influencia del Proyecto BEPS, aunque el grado de formalidad varía.

El Perú, en este contexto, destaca como uno de los países con mayor alineación normativa formal con los estándares OCDE, superando incluso a otras economías de la región que solo los han adoptado a nivel de decretos, resoluciones o guías técnicas.

En contraste, en países common law como Estados Unidos, Sudáfrica o Australia, el uso de las Directrices de la OCDE se da predominantemente a través de la jurisprudencia, donde los tribunales las invocan como marco interpretativo, incluso en ausencia de mención legislativa directa. Esta práctica ofrece flexibilidad y adaptación, pero puede generar mayor incertidumbre para los contribuyentes, que deben atenerse a una evolución doctrinal continua.

2.1.4. Marco Filosófico

En el marco de la presente investigación, es pertinente señalar que en la Casación N° 15606-2019 (2022), la Corte Suprema reconoce que, aunque el gasto en marketing cumple con el principio de causalidad, TF consideró que no era conforme con la ley que la contribuyente asumiera la totalidad de dicho gasto. En su lugar, el TF estableció una metodología para calcular la porción del gasto que sí podía ser deducida, basándose en los lineamientos del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. No obstante, como destaca la Sala Superior en la sentencia de vista, Perú no es parte de esa organización internacional, por lo que dichos lineamientos no han sido incorporados al ordenamiento jurídico nacional. De acuerdo con el artículo 55 de la CP, la adopción de los criterios utilizados por el TF en su resolución debería haberse basado en una norma vigente durante el año 2005, en consonancia con los PL y PRL establecidos en el artículo 74 de la CP y la norma IV del título preliminar del CT.

En consecuencia, la actuación administrativa revela tensiones con los PL y PRL, reconocidos en el artículo 74 de la CP y la Norma IV del Título Preliminar del CT, ya que se emplean estándares internacionales sin respaldo normativo, como se puede apreciar en jurisprudencia mencionada, es la AT la que asume en su actuación la completa vigencia de unas GPT como parte del ordenamiento jurídico peruano simplemente, por su mera mención en una exposición de motivos.

Este escenario exige un análisis filosófico-jurídico, pues involucra la interpretación del derecho como sistema normativo, axiológico y social. La investigación se sustenta epistemológicamente en un enfoque cualitativo, orientado a comprender las implicancias de la aplicación de GPT frente a los PCT.

Para ello, se adoptan los tres niveles epistemológicos del derecho propuestos por Serafín Ortiz en Vázquez (2020), respecto a la evolución de la ciencia del derecho en el contexto del cambio de paradigma del estado legislativo al constitucional;

En el nivel valorativo, tradicionalmente vinculado al iusnaturalismo, se reflexiona sobre los valores y principios que fundamentan el derecho. En la perspectiva constitucional contemporánea, la hermenéutica jurídica permite interpretar las normas de acuerdo con los principios constitucionales que orientan la práctica jurídica, tal como lo sostiene Dworkin (1986) en su enfoque de derecho como integridad. Esta interpretación exige que la utilización de estándares internacionales, como las GPT, se armonice con los PCT;

Mientras que el nivel normativo, asociado históricamente al iuspositivismo, enfatiza la validez formal de las normas. Kelsen (1982) y Hart (1994) destacan que la eficacia de una norma depende de su coherencia con las reglas de reconocimiento y jerarquía normativa. Desde esta perspectiva, la aplicación de las GPT no incorporadas formalmente vulnera la estructura del ordenamiento jurídico. La teoría analítica contemporánea, según Guastini (2014), permite evaluar la coherencia interna del sistema normativo y su compatibilidad con los PCT, aspecto crucial para determinar la legitimidad del uso de las GPT;

Y finalmente en el nivel fáctico, el derecho se analiza desde su funcionamiento práctico y su impacto social. La sociología jurídica, inspirada en Luhmann (1985), facilita comprender cómo la AT y el TF generan criterios que afectan la determinación tributaria, aun sin respaldo formal. Asimismo, Nino (2003) subraya que la interacción entre derecho y moral es indispensable para garantizar decisiones legítimas y constitucionalmente válidas. Habermas (1998), por su parte, resalta que la legitimidad jurídica deriva del respeto a procedimientos democráticos y a la juridicidad constitucional, evidenciando que la incorporación de estándares internacionales sin norma habilitante podría comprometer el principio democrático y el Estado

de derecho. Finalmente, Alexy (1993) explica que los principios constitucionales son mandatos de optimización que deben prevalecer sobre criterios técnicos carentes de jerarquía normativa.

En conjunto, estos niveles epistemológicos permiten situar el objeto de estudio como un problema integral del derecho, es decir no solo se trata únicamente de normas técnicas de PT, sino de cómo su aplicación puede tensionar los PCT y afectar la estructura del Estado constitucional de derecho. Este enfoque filosófico justifica la pertinencia de la investigación, al ofrecer herramientas para analizar críticamente la adopción de estándares internacionales dentro del sistema jurídico nacional.

III. MÉTODO

3.1. Tipo de investigación

Esta investigación, denominada GPT y su relación con los PL y PRL en el Perú-2024, fue trabajado bajo el tipo de enfoque cualitativo, al respecto Nizama y Nizama (2020) menciona que, este tipo se orienta principalmente a la descripción y comprensión de una situación o fenómeno, poniendo énfasis en los entornos reales y naturales donde las personas actúan e interactúan, por ello, debe ser elegido cuando se busca entender cómo estas perciben y experimentan los acontecimientos y circunstancias presentes en el contexto en el que se desenvuelven (Guzmán, 2021).

En relación con lo expuesto, el presente estudio adopta un tipo de investigación básica, cuyo propósito es generar conocimiento y comprensión profunda sobre los principios legales y las Guías de Precios de Transferencia, sin buscar una aplicación inmediata o práctica (Hernández et al., 2014). Además, se trata de un estudio de nivel descriptivo-explicativo, ya que no solo describe las características del fenómeno jurídico analizado, sino que también busca identificar y explicar las relaciones entre las GPT y los principios de legalidad y reserva de ley en el contexto peruano.

Asimismo, se utiliza un diseño de investigación no experimental de tipo fenomenológico. Según Rojas (2022), este diseño tiene como finalidad acceder a la comprensión del mundo desde la perspectiva del otro, es decir, entender la experiencia vivida por las personas desde su propio punto de vista. Esto permite describir, analizar e interpretar los significados que los individuos atribuyen a su experiencia, tal como lo indica Herrera (s.f.), quien resalta que el objetivo central del enfoque fenomenológico es aprender sobre los sentidos construidos por las personas en su interacción con la realidad, mediante un proceso de interpretación que guía su accionar en el entorno.

Respecto al escenario de estudio, Taylor y Bogdan (1987) lo definen como el espacio geográfico en el que el investigador puede acceder directamente a la información relevante y a los participantes de la investigación, lo cual incrementa la validez y la fiabilidad del estudio mediante la inmersión directa en el fenómeno investigado. En esta línea, Corral (2016) destaca que dicha inmersión permite una mejor comprensión de las dinámicas del contexto. En consecuencia, el escenario elegido para la realización del presente trabajo de tesis es la ciudad de Lima, ubicada en la provincia y departamento del mismo nombre, en la República del Perú. Aunque esta no constituye un criterio espacial en el sentido técnico de la delimitación geográfica, sino un espacio operativo de acceso a las fuentes de información. Considerando que la investigación se centra en el análisis de normas y principios legales, estudiando el fenómeno jurídico (Witker, 2021), comprendiendo cómo funcionan y se aplican las normas, dando prioridad a su interpretación (Álvarez-Gayou, 2012).

3.2. Población y muestra

Según Hernández-Sampieri y Mendoza (2018), la población se define como el conjunto total de elementos que cumplen con ciertos criterios específicos, los cuales deben estar claramente delimitados en términos de contenido, ubicación geográfica y temporalidad. Mientras que la muestra es un subgrupo de la población de interés sobre el cual se recolectarán datos, y que tiene que definirse y delimitarse de antemano con precisión, a fin de poder elegirla, las unidades de análisis deben tener cierto tipo de experiencia compartida análoga al núcleo temático, respecto al cual va dirigido, orientado o enfocado al trabajo de tesis (Bernal, 2010).

Considerando lo anterior, este estudio presenta un enfoque cualitativo con un muestreo no probabilístico o intencional, pues toda persona, profesional del derecho, en especial del derecho tributario, puede tener su opinión sobre el tema de investigación, al respecto menciona Guzmán (2021) que las investigaciones de tipo cualitativo no pretenden generalizar de manera

probabilística los resultados a poblaciones más amplias ni obtener necesariamente muestras representativas. Por lo tanto, se ha seleccionado un grupo específico de participantes que se ajustan a los criterios de interés para la investigación.

Siguiendo lo señalado por Guest et al. (2006), en estudios homogéneos con preguntas bien definidas, la saturación teórica puede alcanzarse con un número reducido de entrevistas, entre seis y doce. En este sentido, las unidades de análisis, es decir participantes, que forman parte del presente trabajo son un total de doce (12) entrevistados, quienes se evidenciarán identificados/as bajo una codificación en los apartados que correspondan y cuyos comentarios, previo análisis de pertinencia y utilidad por parte de la tesista, fueron incorporados en el desarrollo del presente trabajo, con el objetivo primordial de analizar de qué manera las GPT se relacionan con los PL y PRL en el Perú-2024.

Cabe señalar que, dado que el total de informantes clave identificados para esta investigación estuvo conformado exactamente por doce profesionales que cumplían plenamente los criterios de inclusión, la muestra coincide con la totalidad de la población pertinente. Al respecto, Patton (2015) sostiene que, en muestreos intencionales, cuando el universo de informantes clave es reducido y homogéneo, es metodológicamente válido y recomendable incorporar a todos los sujetos disponibles, pues ello asegura la máxima riqueza informativa posible dentro del marco analítico del estudio. En esta investigación, por tanto, la muestra no constituye una selección parcial, sino que representa a la totalidad de la población definida para el fenómeno estudiado.

La mencionada suficiencia cualitativa en el párrafo anterior, fue reforzada mediante triangulación metodológica, incorporando un análisis documental, que comprendió diecinueve (19) fuentes doctrinales y/o teóricas relevantes, nueve (17) sentencias y/o resoluciones del TC y TF respectivamente, todas vinculadas a la aplicación de los PCT y al uso del soft law, en

especial las GPT. Este diseño metodológico, garantiza la consistencia, confiabilidad y profundidad exigidas por una investigación.

3.3. Operacionalización de categorías

Tabla 2

Operacionalización de categorías

Categorías de estudio	Definición conceptual	Definición operacional	Sub categorías	Escalas de medición
Guías sobre PT de la	Las GPT son directrices enfocadas primordialmente al estudio de la aplicación del principio de plena competencia, para determinar el PT entre empresas vinculadas a través de diversos métodos, a fin de evaluar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras hacia el interior de las EMN	La medición de la categoría GPT se realizó a través de la aplicación de una guía de entrevista dirigida a doce profesionales del derecho con experiencia en la materia. Dicha categoría incluye las subcategorías soft law y hard law, las cuales fueron abordadas en función del contenido	Soft Law	Ordinal: ○ bajo ○ medio

Categorías de estudio	Definición conceptual	Definición operacional	Sub categorías	Escalas de medición
OCDE (GPT)	satisfacen el referido principio; es decir, intentan lograr un balance entre los intereses de las AATT y de los contribuyentes, buscando encontrar soluciones para ambas partes (Ayala y Santiago, 2020).	temático de las entrevistas. Asimismo, la valoración de las respuestas obtenidas se efectuará utilizando una escala de tipo ordinal, lo que permitirá clasificar las percepciones según niveles de intensidad o jerarquía cualitativa.	Hard Law	○ alto
Principios constitucion	El autor Fonseca (2021), menciona que los PCT son para los contribuyentes, garantía de sus derechos fundamentales; y para el Estado, límites al ejercicio de su poder tributario. Al estar	La medición de la categoría PCT se realizó a través de la aplicación de una guía de entrevista dirigida a doce profesionales del derecho con reconocida experiencia en la	Legalidad	Ordinal: ○ bajo

Categorías de estudio	Definición conceptual	Definición operacional	Sub categorías	Escalas de medición
ales tributarios (PCT)	fijadas en la CP materia. ostentan la máxima categoría incluye las jerarquía normativa subcategorías PL y dentro del PRL las cuales fueron ordenamiento jurídico abordadas en función de un país y en del contenido temático consecuencia toda de las entrevistas. expedición de una Asimismo, la norma con rango de valoración de las ley o de inferior respuestas obtenidas jerarquía debe se efectuará utilizando efectuarse conforme a una escala de tipo estos principios. En ordinal, lo que general, todo ejercicio permitirá clasificar las de poder exige percepciones según reverencia a los niveles de intensidad o derechos jerarquía cualitativa. constitucionales de las personas.	Dicha	Reserva de Ley	<div>○ medio</div> <div>○ alto</div>

3.4. Instrumentos

Para el desarrollo de este apartado se tomó como referencia a Cortes e Iglesias (2004), quienes destacan la entrevista como un instrumento fundamental en las investigaciones de carácter cualitativo, ya que permite acceder a múltiples dimensiones relacionadas con el problema y objetivo de estudio. Además, facilita la puesta en práctica de habilidades como la curiosidad, la interacción, la empatía y la espontaneidad, propiciando una acción conjunta donde, a través del diálogo, se obtiene una descripción libre, profunda y detallada de las experiencias de los participantes, lo cual resulta esencial para alcanzar los objetivos de la investigación (Fernández, 2001).

En esa línea, para la elaboración del presente trabajo de tesis, se empleó una guía de entrevista, entendida como una herramienta compuesta por preguntas orientadas exclusivamente a recopilar información pertinente y suficiente, con el fin de aportar de manera significativa al desarrollo de la investigación.

3.5. Procedimientos

Para la elaboración del presente trabajo de investigación titulado “GPT) y su relación con los PL y PRL”, se siguió una serie de procedimientos metodológicos dentro de un enfoque cualitativo. En primer lugar, se procedió al planteamiento del problema, sustentado en la necesidad de comprender un fenómeno jurídico desde una perspectiva interpretativa. Según Seid (2016), cuando se cuenta con un conjunto de conceptos acumulados, es necesario ordenarlos a través de la creación de categorías, las cuales agrupan ciertas definiciones y permiten explicar los fenómenos estudiados.

A partir de ello, se elaboró una guía de entrevista estructurada sobre la base de dichas categorías y subcategorías, con el fin de recopilar información relevante y pertinente. Posteriormente, se identificó a los participantes clave en el campo de estudio, a quienes se les

solicitó su consentimiento informado para realizar las entrevistas, asegurando el respeto de los principios éticos de la investigación. Las entrevistas estuvieron orientadas a obtener respuestas que permitieran comprender cómo se manifiesta la relación entre las GPT y los PCT (PL y PRL) en el contexto peruano.

Concluida esta etapa, se procedió al análisis del contenido de las respuestas, relacionándolas con las categorías y subcategorías previamente definidas. Asimismo, se llevó a cabo una triangulación entre los antecedentes, los marcos teóricos y los datos empíricos recogidos, lo cual permitió otorgar mayor rigor, profundidad y complejidad a la investigación, garantizando así la consistencia de los hallazgos (Okuda y Gómez, 2005). Finalmente, con base en el análisis realizado, se formularon las conclusiones y se elaboraron las recomendaciones correspondientes.

3.6. Análisis de datos

Para el análisis de los datos recolectados, se optó por la técnica de la triangulación, considerando que, según Okuda y Gómez (2005), esta constituye una alternativa metodológica eficaz para validar una investigación cualitativa. A través de la triangulación es posible verificar y contrastar la información obtenida en función del objetivo principal es analizar cómo se relacionan las GPT con los PL y PR en el Perú-2024, así como respecto a los objetivos específicos del presente estudio.

Este método no solo permitió corroborar la consistencia de los datos, sino que también fue fundamental para ampliar y profundizar su comprensión desde distintas perspectivas. En esa misma línea, Alzás et al. (2019) sostiene que la triangulación de datos contribuye significativamente a la validez de una investigación, en tanto se trata de una estrategia metodológica que integra múltiples métodos y fuentes de información, fortaleciendo así la solidez de los resultados obtenidos.

3.7. Consideraciones éticas

En el desarrollo de la presente tesis titulada “GPT y su relación con los PL y de PRL en el Perú-2024”, se tomaron en cuenta diversas consideraciones éticas inherentes a la investigación cualitativa. Como señalan Parra y Briceño (2013), la dimensión ética no constituye un aspecto aislado del proceso metodológico, sino que se entrelaza profundamente con cada una de sus etapas. En este sentido, los lineamientos metodológicos seguidos en los apartados anteriores se fundamentan en la ética de los deberes kantiana, la cual se ve enriquecida por los enfoques de la ética de la comunicación y de los procedimientos, lo que permite prever los posibles alcances y limitaciones de los resultados (González, 2002).

El propósito de esta investigación no es apropiarse de definiciones o conceptos desarrollados por otros autores, sino más bien analizarlos y aplicarlos al contexto nacional, explorando la relación entre los principios constitucionales tributarios y las GPT, sin intención alguna de formular una teoría propia o inédita.

Asimismo, en concordancia con Bernal (2010), se procuró asegurar el rigor metodológico en todo el proceso de recolección de datos, cumpliendo con estándares de exigencia científica que garanticen la validez y confiabilidad de los resultados. Para ello, se aplicó la técnica de triangulación como herramienta clave para sustentar las interpretaciones y conclusiones sobre la manera en que las GPT se relacionan con el PL y el PRL en el marco jurídico peruano.

Cabe mencionar que, como en toda investigación académica, se enfrentaron dificultades propias de contexto personal y profesional de la autora, especialmente en lo referente a la gestión del tiempo. Por último, en lo que respecta a los participantes entrevistados, si bien se les remitieron solicitudes formales de colaboración, se ha decidido preservar su anonimato, garantizando así la confidencialidad y el respeto por sus aportes.

IV. RESULTADOS

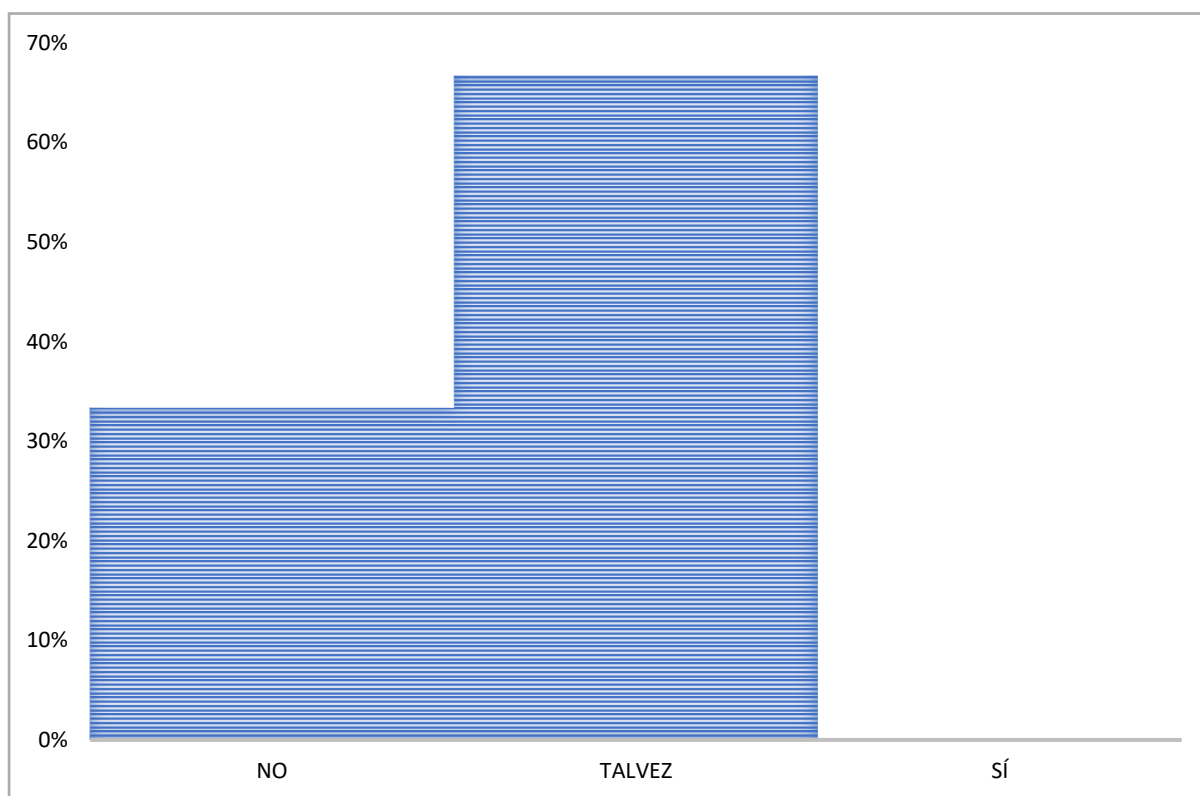
En el presente capítulo se procede a exponer los resultados del trabajo de tesis denominado GPT y su relación con los PL y PRL en el Perú-2024, los cuales han sido desarrollados en función a los objetivos generales y específicos, lográndose obtener lo siguiente:

Se inicia con el resultado de la siguiente pregunta N° 01: ¿Piensa usted que las GPT afecten al PL en referencia a “no hay tributo sin ley”?

Como se puede observar en la figura 2 a continuación, del total de entrevistados, mayoritariamente el 67 % de ellos, señalaron que GPT tal vez podrían afectar al PL en referencia a “no hay tributo sin ley”.

Figura 2

Resultados de la pregunta N° 01

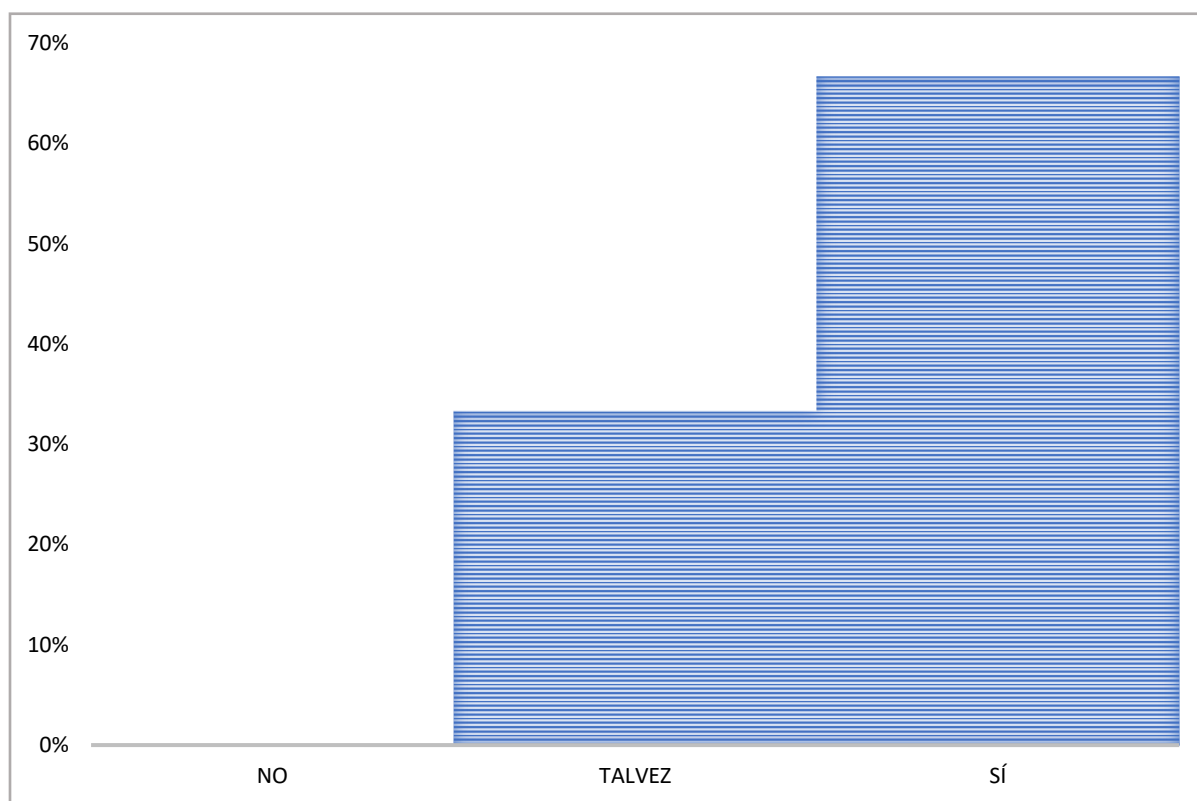


Continuando con la exposición de resultados, se expone el obtenido de la pregunta N° 02: ¿Piensa usted que las GPT influyen en el PL en relación a “no hay tributo sin la debida reglamentación”?

En la figura 3 a continuación, se visualiza que, del total de entrevistados, mayoritariamente el 67 % de ellos, señalaron que GPT podrían influir en el PL en relación a “no hay tributo sin la debida reglamentación”.

Figura 3

Resultados de la pregunta N° 02

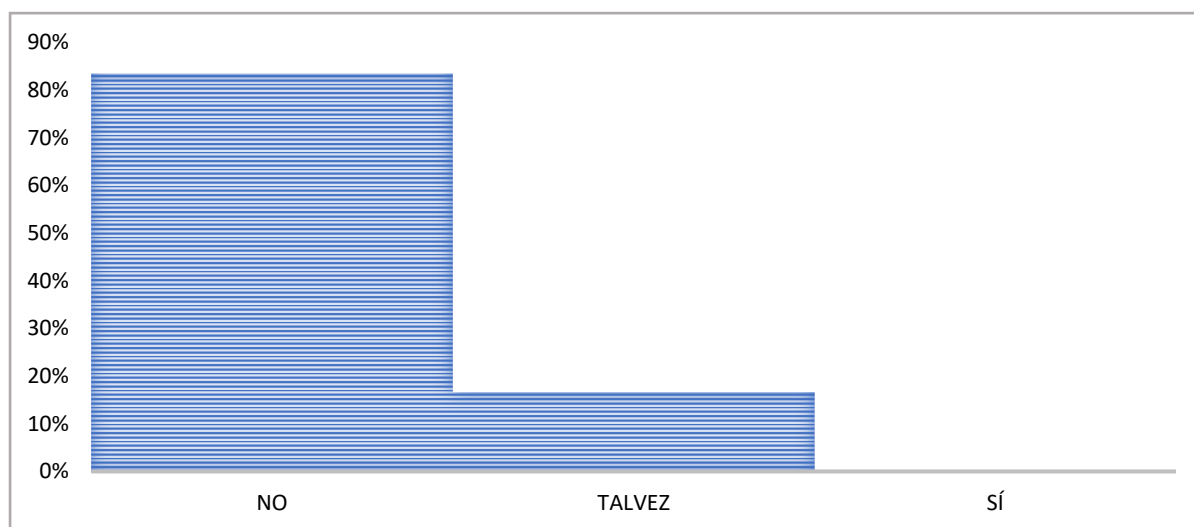


Ahora bien, se expone el resultado de la siguiente pregunta N° 03: ¿Cree usted que las GPT afecten al PRL en referencia a la imposición de tributos?

Como se puede visualizar en la figura 4 a continuación, del total de entrevistados, mayoritariamente el 83 % de ellos, señalaron que GPT no podrían afectar al PRL en referencia a la imposición de tributos.

Figura 4

Resultados de la pregunta N° 03

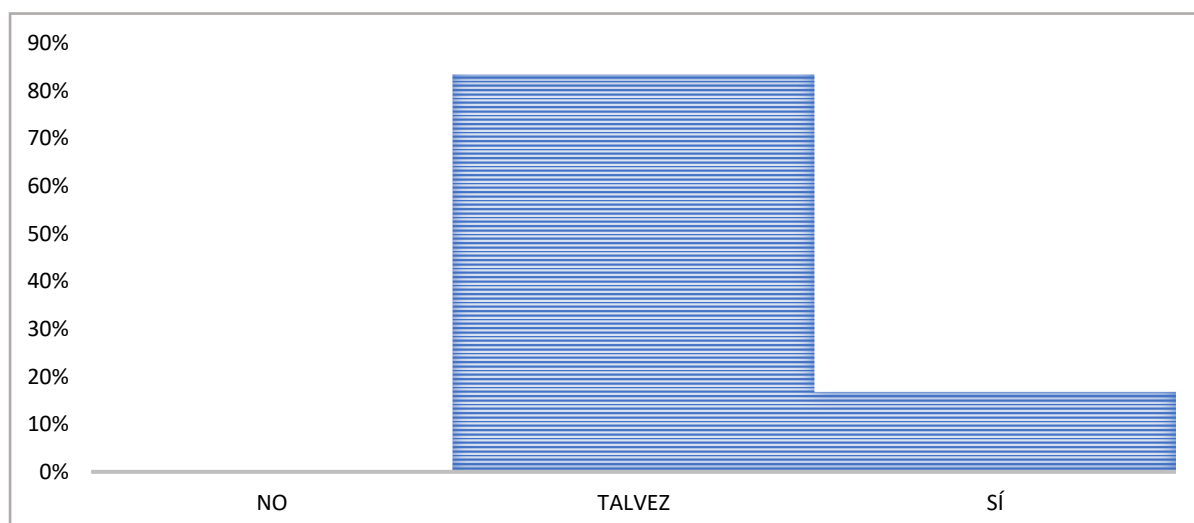


Así mismo, se muestra el resultado de la siguiente pregunta N° 04: ¿Piensa usted que las GPT influyen en el PRL en relación la modificación de tributos?

En la figura 5 a continuación, se apreciar que, del total de entrevistados, mayoritariamente el 83 % de ellos, señalaron que GPT tal vez podrían influir en el PRL en relación la modificación de tributos.

Figura 5

Resultados de la pregunta N° 04

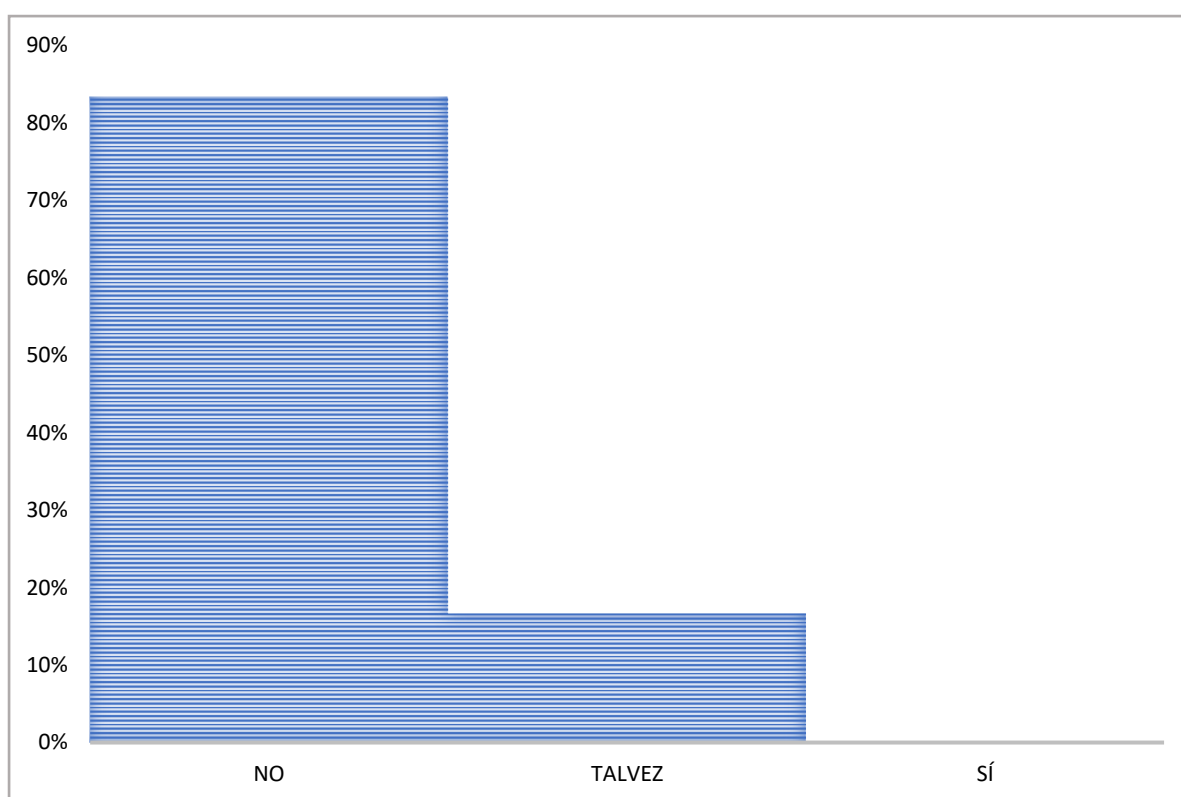


Se prosigue, con el resultado a la pregunta N° 05: ¿Considera usted la presencia del PL en el Soft Law?

Como se puede advertir en la figura 6 a continuación, del total de entrevistados, mayoritariamente, es decir el 83 % de ellos, señalaron que no podría haber presencia del PL en el Soft Law.

Figura 6

Resultados de la pregunta N° 05

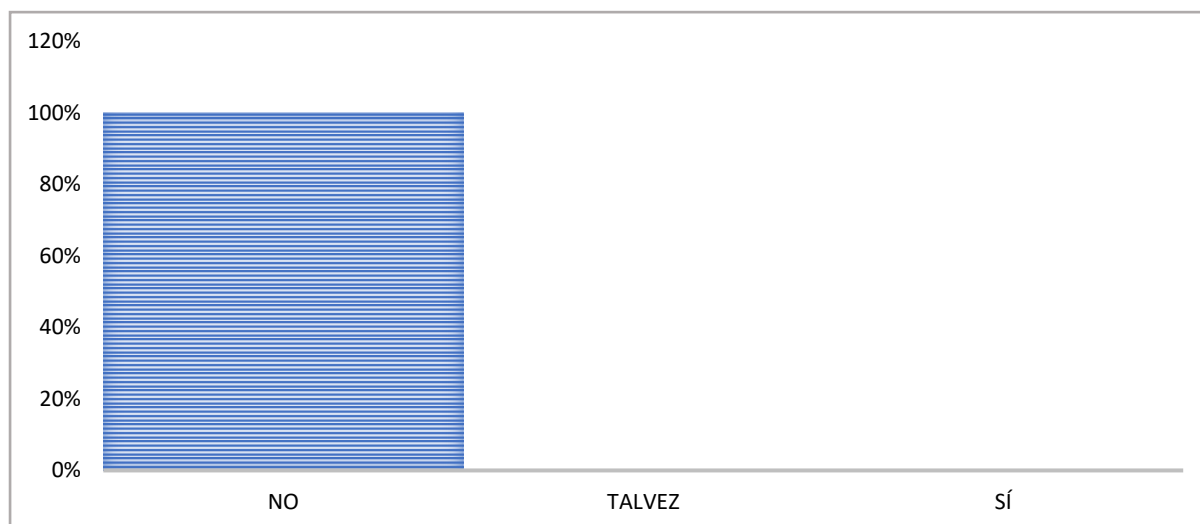


Se continua, con el resultado a la pregunta N° 06: ¿Considera usted la existencia del PRL en el Soft Law?

Según se observa en la figura 7 a continuación, la totalidad de los entrevistados, es decir, el 100 %, indicaron que no podría existir el PRL en el Soft Law.

Figura 7

Resultados de la pregunta N° 06

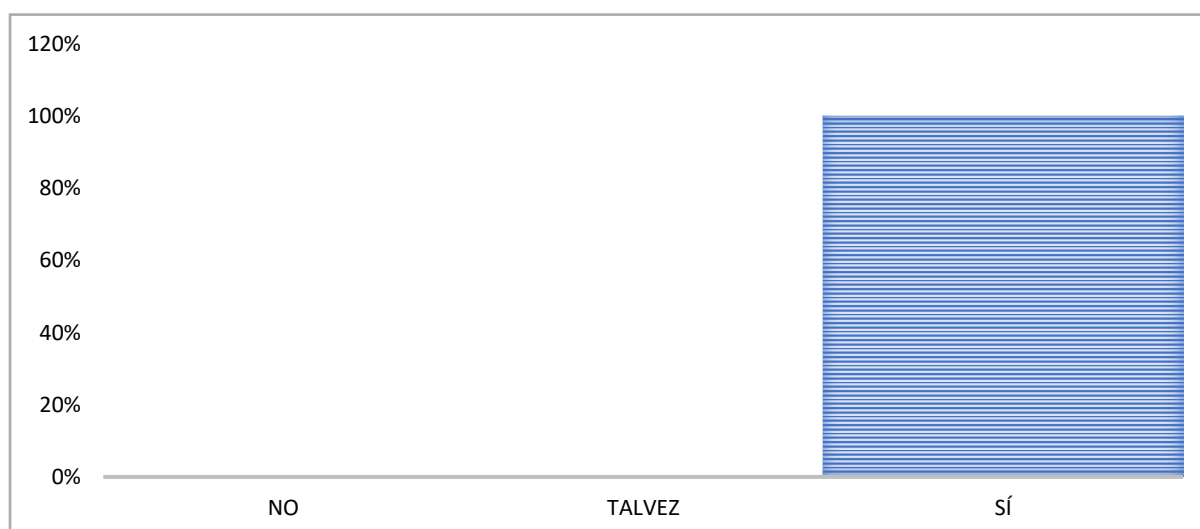


Así también, se prosigue con el resultado a la pregunta N° 07: ¿Considera usted que el PL tiene relación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT?

Tal como se muestra en la figura 8 a continuación, la totalidad de los entrevistados, es decir, el 100 % señalaron que el PL tendría relación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT.

Figura 8

Resultados de la pregunta N° 07

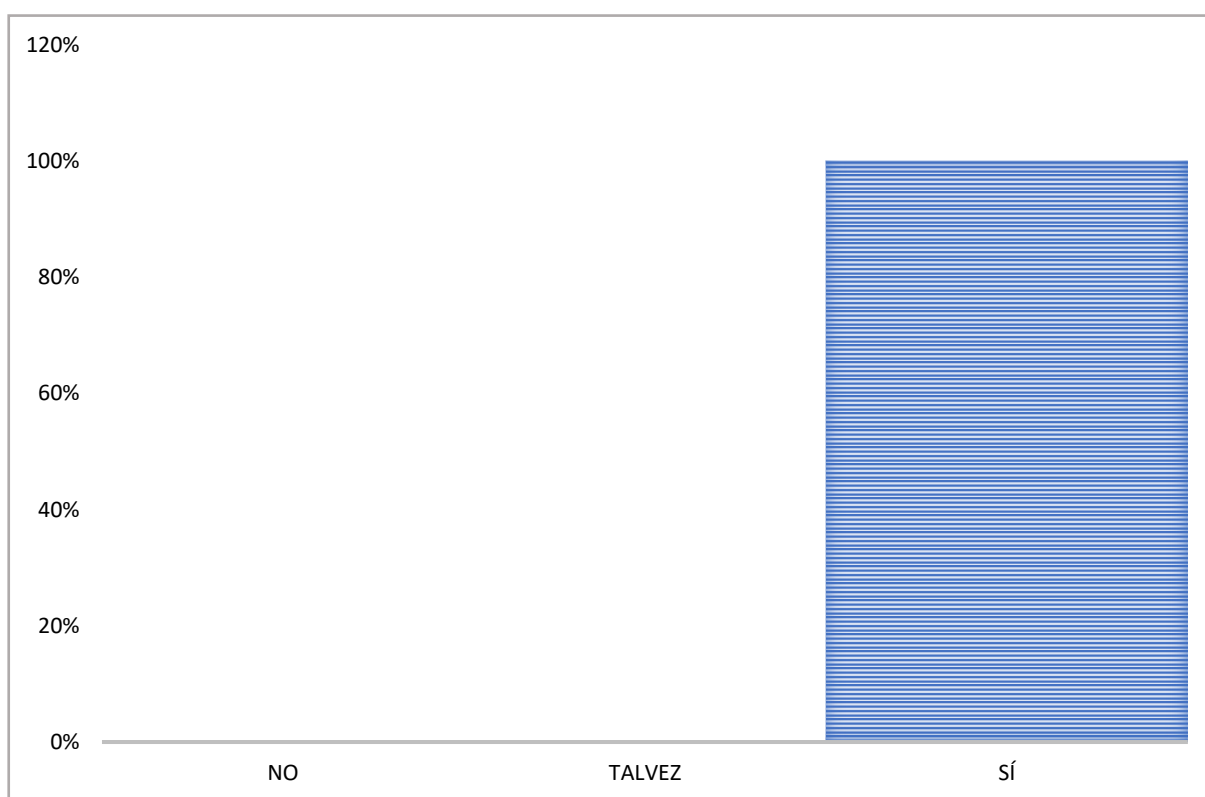


Se prosigue, con el resultado de la siguiente pregunta N° 08: ¿Considera usted que el PRL tiene vinculación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT?

Según se observa en la figura 9 a continuación, la totalidad de los entrevistados, es decir, el 100 %, indicaron que consideran que el PRL tendría vinculación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT.

Figura 9

Resultados de la pregunta N° 08

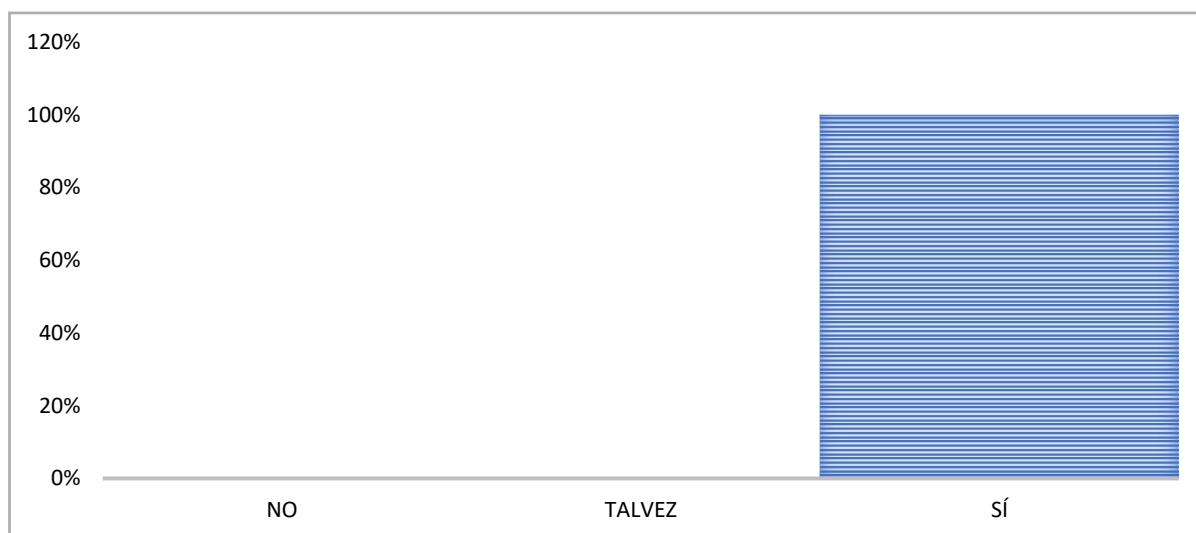


Así mismo, se muestra el resultado de la siguiente pregunta N° 09: ¿Considera usted que el PL tiene relación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la LIR?

Tal como se muestra en la figura 10 a continuación, la totalidad de los entrevistados, es decir, el 100 % señalaron que consideran que el PL tendría relación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la LIR.

Figura 10

Resultados de la pregunta N° 09

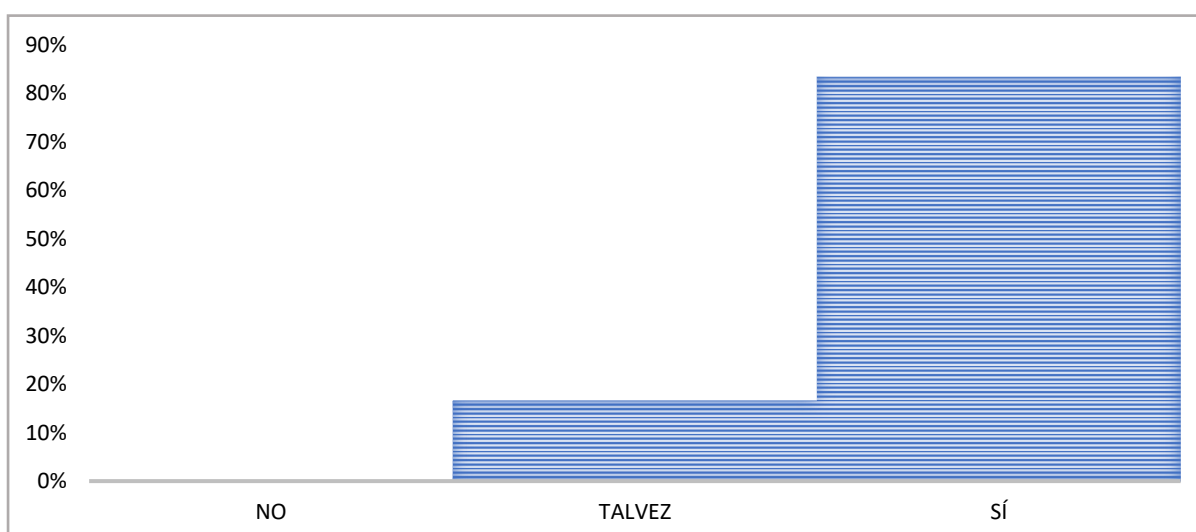


Finalmente, se expone el resultado de la siguiente pregunta N° 10: ¿Considera usted que el PRL tiene vinculación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la LIR?

Como se puede observar en la figura 11 a continuación, del total de entrevistados, mayoritariamente el 83 % de ellos, consideran que el PRL tendría vinculación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la LIR.

Figura 11

Resultados de la pregunta N° 10

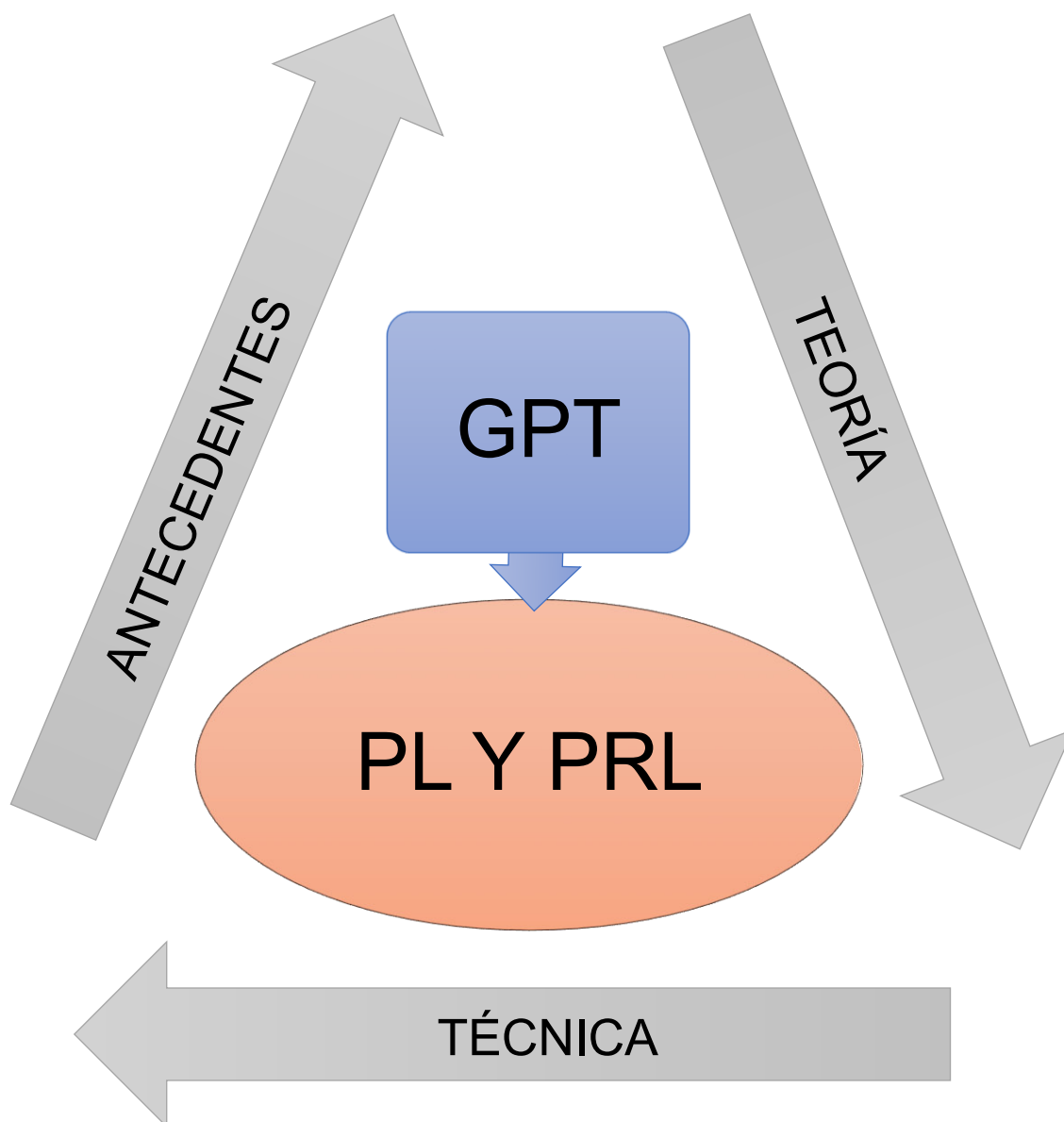


V. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

El presente capítulo tiene como finalidad examinar, bajo la triangulación, los resultados obtenidos a través de las entrevistas realizadas. En este sentido, se parte del objetivo general, el cual es el siguiente: “Analizar de qué manera las GPT se relacionan con los PL y PRL en el Perú-2024.”

Figura 12

Objetivo general – Triangulación de antecedentes, teoría y técnica



Se inicia con el resultado de la siguiente pregunta: ¿Piensa usted que las GPT afecten al PL en referencia a “no hay tributo sin ley”?

La mayoría de los especialistas entrevistados expresaron que las GPT tal vez podrían afectar el PL en referencia al postulado “no hay tributo sin ley”. Por ejemplo, el uso de las GPT por parte de la SUNAT como sustento directo aplicado a las operaciones bajo el ámbito de PT, en procedimientos de fiscalización y determinación de la base imponible, sin haber sido previamente incorporadas mediante norma con rango de ley, podría generar efectos jurídicos sin habilitación legal expresa.

Desde una postura minoritaria, algunos participantes consideran que las GPT no podrían afectar el PL, ya que son directrices técnicas internacionales que permiten armonizar la fiscalización de PT, siempre que su aplicación se realice en el marco de la interpretación legal vigente.

Desde los aspectos doctrinal y/o teórico jurídico, Burga (2022) sostiene que el PL constituye una garantía esencial que condiciona el ejercicio de la potestad tributaria, tanto por parte del Legislativo como del Ejecutivo, a los límites establecidos por la Constitución y las leyes. Además, destaca la postura del TC, el cual aplica el principio de *nullum tributum sine lege*, limitando la obligación de un tributo si no está regulado en una norma con rango de ley o una norma de igual jerarquía. En consecuencia, se puede afirmar que el PL se manifiesta en la necesidad de que la ley, como acto normativo emanado del poder legislativo, sea la encargada de crear, modificar o derogar tributos, exigiendo que esta defina todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, lo que restringe el poder del Estado y su capacidad discrecional (Vallejo, 2023).

El enfoque plasmado en el párrafo anterior, enfatiza que el respeto al PL no solo implica la existencia formal de una ley, sino también que cualquier obligación tributaria debe derivarse

directamente de una norma con rango legal, no de instrumentos como las GPT, que por su naturaleza carecen de fuerza normativa.

Contrastando la posición mayoritaria, se puede afirmar que la aplicación directa de las GPT, sin respaldo legal expreso, podría constituir una sustitución ilegítima de la fuente normativa, afectando la garantía constitucional que impone el PL, como lo advirtió el TF en la Resolución N° 07406-1-2021 (2021), al mencionar que no se encuentra acreditado que la AT hubiera efectuado un análisis conforme a la normativa de PT vigente y que la Norma IX del CT no habilita el uso de doctrina financiera o GPT como base suficiente para aplicar metodologías no previstas en ley. De forma similar, en la Resolución N° 06856-1-2024 (2024), el TF también dejó sin efecto un ajuste por PT basado no se encuentra acreditado que esta hubiera efectuado un análisis de acuerdo con la normativa de PT, según lo establecido por el inciso e) del artículo 32-A de la LIR. Estas resoluciones, entre otras similares, evidencian una preocupación respecto a la utilización de fuentes extranormativas sin respaldo legal, lo cual compromete la aplicación estricta del PL.

Ahora bien, mediante la triangulación con los resultados de campo, como se aprecia en la figura 2 del capítulo anterior, del total de entrevistados, mayoritariamente el 67 % indicó que tal vez las GPT podrían afectar el PL en referencia a “no hay tributo sin ley”. Este resultado confirma los cuestionamientos doctrinarios respecto al uso de fuentes extranormativas en la imposición tributaria. Tal como se evidencia en las resoluciones del TF, quien en segunda instancia corrige la vulneración del PL, cuando este control debió haberse ejercido desde el inicio del procedimiento de fiscalización. La omisión de este control previo por parte de la SUNAT podría comprometer gravemente los derechos constitucionales del contribuyente, pues el PL exige no solo una fuente formal, sino también una aplicación estricta desde el inicio de cualquier actuación administrativa en materia tributaria.

Siguiendo con el resultado a la pregunta: ¿Piensa usted que las GPT influyen en el PL en relación a “no hay tributo sin la debida reglamentación”?

La mayoría de los especialistas entrevistados manifestó que las GPT podrían influir en el PL en relación a la exigencia de que “no hay tributo sin la debida reglamentación”. Es decir, si bien el tributo se establece por ley, el detalle de su aplicación requiere de una reglamentación clara y previa, por ejemplo, en lo que respecta a los métodos de PT en operaciones entre partes vinculadas.

Desde una postura minoritaria, algunos entrevistados consideraron que las GPT no podría influir en este principio, dado que operan como herramientas técnicas de interpretación complementaria, y que su utilización no sustituye ni desplaza el contenido normativo previsto en la ley ni en su reglamento.

En el plano doctrinario, el TC ha precisado que la exigencia del PL abarca no solo la ley, sino también su debida reglamentación, como lo indica en la Sentencia EXP. N.º 00489-2000-AA/TC (2003), donde se establece que el PL abarca la determinación de todos los elementos que componen un tributo, los cuales deben estar claramente especificados en la norma legal. En este sentido, es crucial señalar que el PL, al proyectar su fuerza normativa sobre el conjunto del ordenamiento, vincula y somete al legislador en su ejercicio de la potestad normativa, particularmente cuando se trata de su potestad reglamentaria (Bardales, 2013).

Los planteamientos del párrafo precedente, refuerzan que reglamentación nacional tiene el objetivo de delimitar con precisión cómo deben aplicarse las disposiciones legales, y no puede ser sustituida por GPT, aun cuando estas se basen en estándares internacionales de buena práctica.

Contrastando la posición mayoritaria, el TF ha señalado, por ejemplo, que no resulta conforme al PL que la AT utilice el método de Flujo de Caja Descontado (FCD) para ajustes por PT si este no se encuentra debidamente reglamentado.

Así, en la Resolución N.º 03312-4-2025(2025), se concluyó que no se encuentra acreditado que la AT hubiera efectuado un análisis de acuerdo con la normativa de PT, según lo establecido por el inciso e) del artículo 32-A de la LIR vigente. De forma similar, el mismo tribunal menciona que, la Norma IX del Título Preliminar del CT no la habilita el uso de la doctrina financiera para sustentar la aplicación de una nueva metodología para la determinación del valor de mercado para fines tributarios, más aún cuando esto no se expresa en el artículo 113 del RLIR, el cual regula el método de valoración más apropiado, señalando que si bien de acuerdo con lo establecido en el inciso h) del artículo 32-A de la LIR, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo serán de aplicación las GPT, en la medida que estas no se opongan a las disposiciones aprobadas por dicha ley, vía interpretación no es posible autorizar la aplicación de otros métodos de valoración (Resolución N.º 02430-3-2022, 2022).

Ahora bien, mediante la triangulación, en relación a lo expuesto y a los resultados, como se puede apreciar en la figura 3 del capítulo anterior, del total de entrevistados, el 67 % señaló que las GPT podrían influir en el PL en relación a la exigencia de “no hay tributo sin la debida reglamentación”. Este resultado refleja una preocupación generalizada frente al uso de lineamientos internacionales no incorporados en el ordenamiento tributario como reemplazo de reglamentos exigidos por el bloque de legalidad, en cuanto se ha podido observar que el TF en segunda instancia, y no la SUNAT desde el inicio del procedimiento de fiscalización, es quien termina ejerciendo el control normativo ex post, lo que podría representar una afectación institucional al PL, en su vertiente de exigibilidad reglamentaria.

Continuando con el resultado de la siguiente pregunta: ¿Cree usted que las GPT afecten al PRL en referencia a la imposición de tributos?

La mayoría de los especialistas entrevistados consideró que las GPT no afectarían el PRL en lo relativo a la imposición de tributos. Su argumento principal es que las GPT

representan documentos técnicos no vinculantes, no crean tributos ni tienen efectos normativos directos, y, por tanto, no infringen el núcleo de este principio.

Una postura minoritaria, sin embargo, sostuvo que sí podrían afectarlo, especialmente por ejemplo cuando en la práctica la SUNAT utiliza las GPT para justificar ajustes secundarios en operaciones entre partes vinculadas, sin que exista una norma con rango de ley que respalde dicha aplicación.

Así en la Resolución N° 08251-4-2020 el TF menciona que no todos los gastos reparables para efectos del IR deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, entonces para el presente caso no resulta aplicable el artículo 109 del RLIR, por cuanto no se encuentra acreditada la supuesta disposición indirecta al que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la LIR. Si bien, el TF evita referirse directamente a las GPT, pero su decisión deja claro que los ajustes secundarios, establecidos en el párrafo 4.66 del Capítulo IV de las GPT 2010 al que hace mención SUNAT, no son automáticamente aplicables en Perú sin cumplir los requisitos de la ley local.

En el plano doctrinal, Tozzini (2003) sostiene que el PRL, establece que la materia tributaria está reservada a la ley y no a normas inferiores, prohibiendo a la AT regular aspectos reservados al Poder Legislativo, el cual debe ocuparse de ser celoso en legislar sobre todos los aspectos a él reservados y no dejar espacios en la ley o hacer delegaciones prohibidas. Siendo importante mencionar que PRL no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí impide que tales remisiones puedan hacer posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley (Díaz, 2018).

Las posturas del párrafo anterior explican que el PRL tiene por finalidad limitar al Ejecutivo, debido a que cuando se utilizan fuentes no legislativas, como lineamientos, reglas

administrativas, entre otros, para definir aspectos sustanciales del tributo, se corre el riesgo de desnaturalizar este principio.

Contrastando la posición mayoritaria, se advierte que, si bien las GPT no crean tributos, considerando lo que el TC ha reiterado en diversas ocasiones, cuando menciona que al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera independiente (EXP. N.º 2762-2002-AA/TC).

Ahora bien, mediante la triangulación, en relación a lo expuesto y a los resultados, como se puede apreciar en la figura 4 del capítulo anterior, del total de entrevistados, el 83 % señaló que no se afectaría el PRL en referencia a la imposición de tributos. Esta mayoría sostiene que las GPT no tienen capacidad normativa, no crean tributos ni modifican elementos esenciales de la obligación tributaria, siempre que su uso se limite a un rol técnico o interpretativo subordinado a la legislación interna. En suma, si bien las GPT no imponen formalmente tributos, su uso operativo sin base legal puede afectar materialmente la aplicación del PRL, lo que exige que dicho control se realice desde el inicio del procedimiento de fiscalización.

Finalmente se expone el resultado de la siguiente pregunta: ¿Piensa usted que las GPT influyen en el PRL en relación la modificación de tributos?

La mayoría de los especialistas entrevistados manifestó que tal vez las GPT podrían influir en el PRL en relación con la modificación de tributos. La razón de fondo radica en que el uso operativo de estas, si bien tienen naturaleza técnica y no vinculante, puede derivar en ajustes a la base imponible o en la aplicación de métodos de valoración que, en la práctica, modifican los efectos tributarios originalmente establecidos por ley.

Desde el plano doctrinal, Aguirre (2013) afirman que, el PRL es un mandato que la Constitución impone al legislador democrático limitando su poder para atribuir a la administración la tarea de regular por sí misma materias determinadas. Entonces, la estricta observancia del PRL no significa que la AT no pueda establecer reglas accesorias y de procedimiento que aseguren la aplicación de la ley, pero debe cuidar de que al hacerlo, por error de interpretación derivado de deficiencia de conocimiento del Derecho, no contraría el principio en referencia (Castillo, 1966).

Las afirmaciones consideradas en el párrafo anterior, permiten concluir que cualquier modificación sustancial de un tributo, ya sea respecto a su base imponible, método de cálculo o determinación del valor de mercado o cualquiera de sus elementos, debe emanar de una norma con rango de ley. En tal sentido, el uso de fuentes no normativas como las GPT para alterar estos elementos puede considerarse una vulneración al PRL, aun cuando no se introduzca un nuevo tributo en sentido estricto.

Contrastando la posición mayoritaria, el TF en la Resolución N.º 006613-9-2020 menciona como respuesta que, vía interpretación no resultaría posible autorizar la aplicación de otros métodos de valoración distintos a los expresamente regulados por el inciso e) del artículo 32-A de la LIR, cuando la SUNAT invocó las GPT para justificar el uso del método de FCD, para determinar el PT de las acciones transferidas entre partes relacionadas.

Así mismo, en la Resolución N.º 03265-3-2022, menciona que, si bien la SUNAT tiene facultades para recalificar operaciones, debe hacerlo con estricto apego a la ley, y no solo en las GPT, cuando esta invoca al párrafo 1.53 de estas para argumentar que, lo establecido en los contratos puede ser una mera formalidad ante la existencia de intereses comunes. En síntesis, el TF revoca las resoluciones de la SUNAT, al considerar que no se justifican adecuadamente los ajustes por PT, ya que están basadas en las GPT, lo cual podría vulnerar el PRL considerando que solo el legislador puede definir los supuestos de incidencia tributaria.

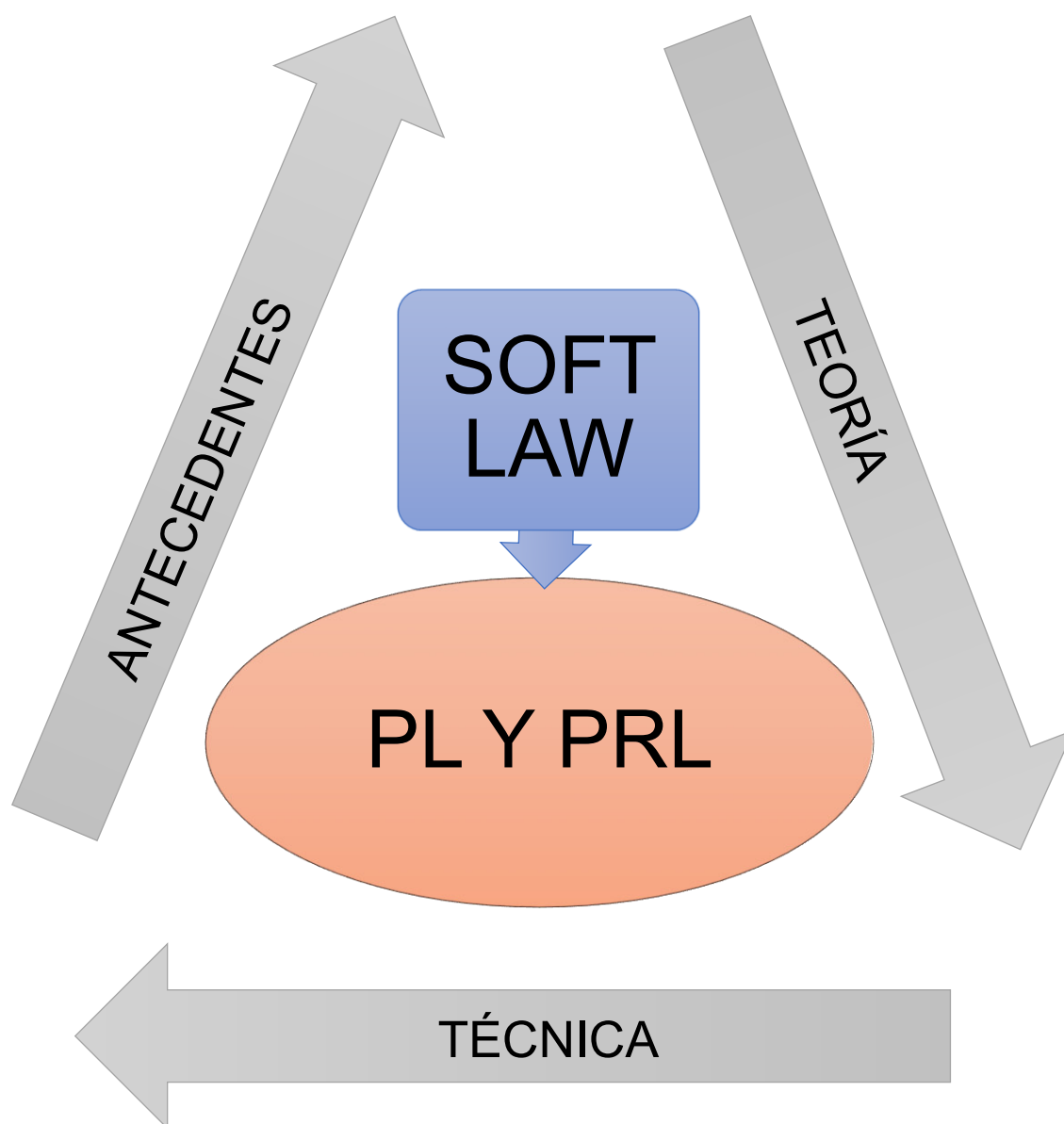
Y en la misma línea, el TC menciona que PRL se encuentra establecido por el artículo 74 de la CP, según el cual el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración de tributos queda reservado a las leyes o a los decretos legislativos, además señala que este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”, es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Esta sentencia refuerza la idea de que cualquier modificación sustancial de un tributo debe emanar de una norma con rango de ley. Por tanto, el uso de fuentes no normativas como las GPT para alterar elementos esenciales del tributo, como la base imponible o los métodos de valoración, podría considerarse una vulneración al PRL, aun cuando no se introduzca un nuevo tributo en sentido estricto (EXP. N.º 02678-2016-PA/TC, 2021).

Desde la triangulación, como se evidencia en la figura 5 del capítulo anterior, el 83 % de los especialistas consultados manifestó que tal vez las GPT influyen en el PRL respecto de la modificación de tributos. Esta percepción generalizada responde a que, si bien estas guías no modifican tributos formalmente, su aplicación constante y técnica puede condicionar de facto la determinación de la base imponible mediante la introducción de nuevos criterios o metodologías no previstos en norma con rango de ley. Esta situación ha sido cuestionada por el TF, por lo que su uso sin respaldo normativo expreso podría implicar una afectación indirecta al PRL. En consecuencia, estas prácticas deberían ser prevenidas desde la etapa de fiscalización, garantizando el respeto estricto de esta garantía constitucional como salvaguarda de los derechos del contribuyente.

A continuación, en base a la triangulación, se sigue con la discusión de resultados del primer objetivo específico: “Describir de qué manera los PL y PRL son afectados por el soft law en el Perú.”

Figura 13

Objetivo específico 1–Triangulación de antecedentes, teoría y técnica



Se inicia con el resultado de la siguiente pregunta: ¿Considera usted la presencia del PL en el Soft Law?

La mayoría de los especialistas entrevistados respondió que no considera presente el PL en el soft law. Esta posición se fundamenta en la falta de fuerza normativa vinculante de este tipo de instrumentos, como las GPT, que no provienen del poder legislativo ni cumplen

con los requisitos formales y materiales que exige el PL. De acuerdo con los entrevistados, el soft law no puede, por sí mismo, crear ni modificar obligaciones tributarias, pues ello requeriría necesariamente de una ley en sentido formal y material.

Desde una postura minoritaria, se manifestó que tal vez podría haber una relación indirecta entre el soft law y el PL, en la medida en que dichos instrumentos sean acogidos expresamente por la legislación nacional o incorporados mediante resoluciones administrativas. No obstante, incluso en esa posición, se reconoce que la naturaleza no vinculante del soft law impide que se le atribuya por sí solo la capacidad de contener un principio constitucional como el de legalidad tributaria.

Desde el plano doctrinario, Osorio (2025) considera que, no hay una presencia plena del PL en el soft law, ya que este último opera fuera de los cauces democráticos tradicionales, sin embargo, este cumple funciones normativas prácticas que el sistema tributario internacional requiere para adaptarse a la globalización, lo que genera una tensión irresuelta con el PL, pero tal tensión no justifica rechazar el soft law, sino contar con herramientas conceptuales que permitan explicarlo. En este sentido Miranda (2018), menciona que, el soft law carece de rango normativo y requiere intermediación legislativa, porque rompe abiertamente el PL, al no estar contenido en la Norma III del CT, el cual menciona que debe considerarse como fuentes de derecho tributario. Estos planteamientos refuerzan que, incluso si las GPT pueden ser consideradas útiles como referentes técnicos, su aplicación directa sin respaldo legal afecta el PL, ya que desplaza la competencia del legislador en favor de órganos administrativos o fuentes extranormativas.

Asimismo, el TC, en la EXP N.º 2689-2004-AA/TC (2006), menciona que, se entiende el soft law como normas internacionales no ratificadas que, aunque pueden influir en la interpretación o política estatal, no tienen fuerza obligatoria en el Derecho interno peruano, debido a que no existe todavía una clara voluntad jurídica de otorgarle carácter vinculante.

Ahora bien, mediante la triangulación, en relación a lo expuesto y a los resultados, como se puede advertir en la figura 6 del capítulo anterior, del total de entrevistados, el 83 % manifestó que no considera que el PL esté presente en el soft law, mientras que el 17 % refirió que tal vez podría encontrarse indirectamente en la medida en que sea incorporado por normas legales o administrativas. Este resultado confirma una percepción doctrinal y práctica dominante de que el soft law puede ser útil como fuente técnica, pero no puede constituir el fundamento legal de las obligaciones tributarias ni satisfacer por sí mismo el PL tributaria.

Y finalmente se expone el resultado de la siguiente pregunta: ¿Considera usted la existencia del PRL en el Soft Law?

La totalidad de los especialistas entrevistados manifestó que no podría existir el PRL en el soft law. Esta posición se sustenta en que dicho principio exige una fuente normativa con jerarquía legal y emanada del poder legislativo, por lo que es incompatible con la naturaleza no vinculante y extranormativa del soft law, como lo son las GPT. Así, cualquier intento de derivar obligaciones a partir de directrices técnicas o internacionales, sin haber sido incorporadas mediante ley formal y material, representa una vulneración del principio y del sistema de fuentes del derecho tributario.

Desde la doctrina, Durán (2016) explican que, el soft law se caracteriza por proponer y no imponer la realización de conductas, debido a que no incorpora el PRL, pues este último requiere que las normas tributarias sean creadas solo por el Legislativo con fuerza vinculante. Sin embargo, su uso creciente en la práctica fiscal, vía interpretación, debilita este principio, planteando riesgos para la seguridad jurídica. Postura que es concordante con García (2016) cuando menciona que, el soft law como derecho dúctil, blando e incierto, representa un desafío al PRL al introducir normas flexibles que, aunque útiles para la armonización internacional, debilitan la soberanía fiscal y la legitimidad democrática de los sistemas tributarios nacionales, empero este también establece que, la solución no está en rechazar el soft law, sino en buscar

un equilibrio que respete los principios constitucionales sin aislarse de la cooperación internacional.

Estos marcos conceptuales permiten afirmar que el soft law no puede, por sí solo, contener o desarrollar válidamente el PRL. Al carecer de origen legislativo y carácter vinculante, su aplicación directa o como fuente supletoria se contrapone a los límites constitucionales de la potestad tributaria.

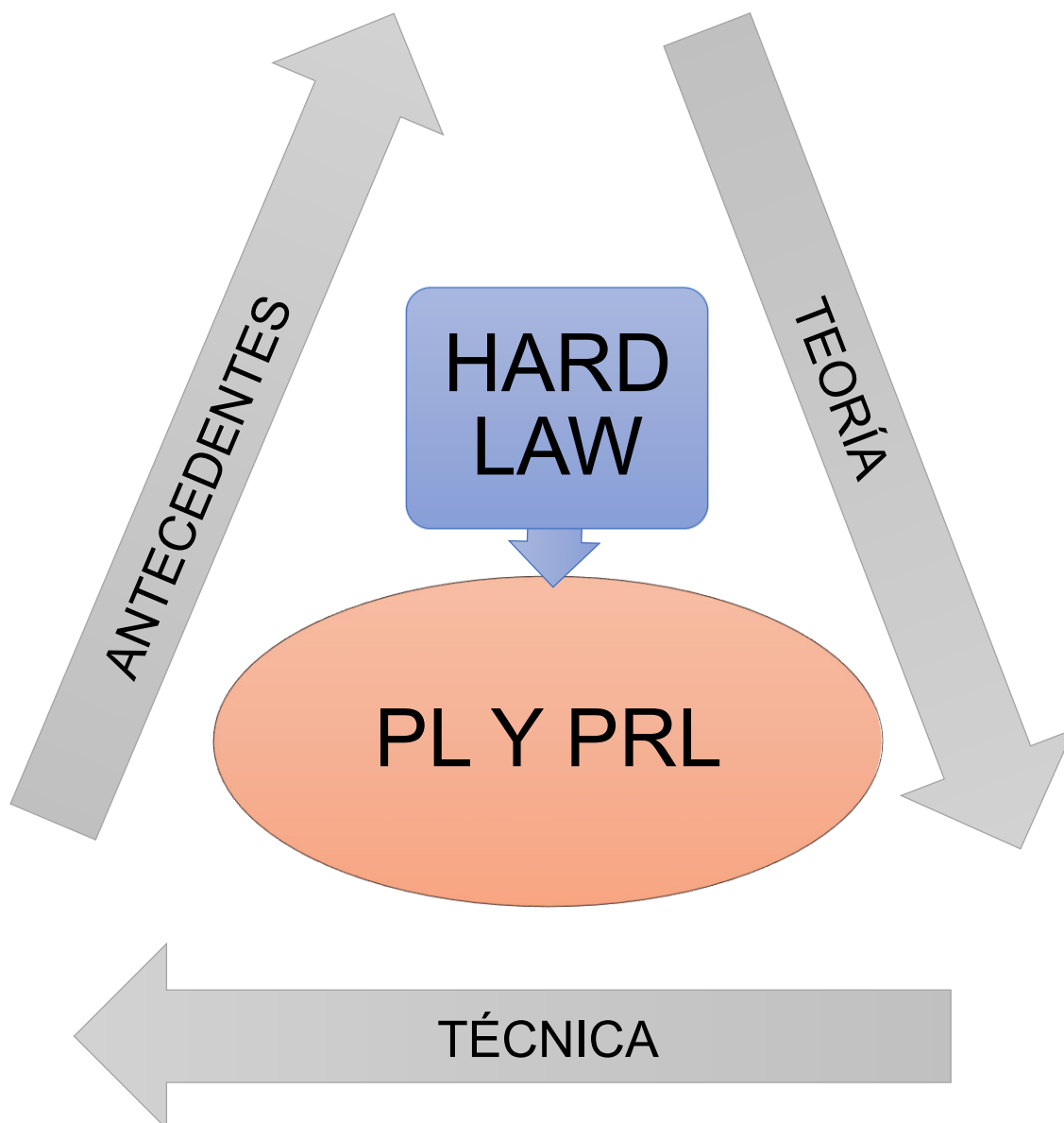
Asimismo, el TC, en el EXP. N.º 02464-2011-PHC/TC (2011), establece que el soft law debe ser empleado como un criterio interpretativo de las normas constitucionales e internacionales considerando que no son equiparables a estas, por tanto, no son vinculantes, pero no pueden dejar de ser tomados en cuenta, entonces, resultan una guía con efectos jurídicos en la interpretación, recogiendo y plasmando las metas y objetivos que impone la comunidad internacional (EXP. N.º 00139-2013-PA/TC, 2014).

Ahora bien, mediante la triangulación, en relación a lo expuesto y a los resultados, como se puede apreciar en la figura 7 del capítulo anterior, del total de entrevistados, el 100 % señaló que no podría existir el PRL en el soft law. Este resultado refleja una posición doctrinal firme y un consenso entre los expertos en cuanto a la imposibilidad de trasladar el contenido de un principio constitucional a instrumentos sin rango normativo. Ello evidencia la necesidad de mantener una estricta separación entre el rol orientador del soft law y el rol normativo exclusivo del legislador, a fin de preservar la coherencia del sistema tributario y las garantías constitucionales de los contribuyentes.

Por último, se sigue con el segundo objetivo específico: “Describir de qué manera los PL y PRL son afectados por el hard law en el Perú.”

Figura 14

Objetivo específico 2–Triangulación de antecedentes, teoría y técnica



Se inicia con el resultado de la siguiente pregunta: ¿Considera usted que el PL tiene relación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT?

La totalidad de los especialistas entrevistados manifestó que sí existe una relación directa entre el PL y la Norma VIII del Título Preliminar del CT. Este principio, exige que ningún tributo pueda imponerse sin una ley formal previa que lo establezca, lo cual guarda una

conexión lógica con la Norma VIII, misma que habilita a la SUNAT a interpretar las operaciones con contenido económico y propósito tributario, sin que su aplicación no pueda extenderse más allá de lo permitido por el PL. Así, cualquier intervención de la AT debe ceñirse a los elementos esenciales del tributo previamente establecidos en ley, sin que se utilice esta disposición como justificación para imponer criterios no normados.

Desde el ámbito doctrinal, en una publicación de Huapaya Garriazo et al. (2023) en el segundo párrafo de la Norma VIII, se establecen dos límites para la labor del intérprete de la ley tributaria. En primer lugar, se señala que no se deben crear tributos a través de la interpretación, lo que implica que no cabe la interpretación extensiva. En segundo lugar, se establece que las normas no deben aplicarse a situaciones diferentes a aquellas que regulan, lo que prohíbe la integración normativa y la analogía. Por tanto, no puede ser concebida como una habilitación para la creación de tributos ni para modificar los elementos esenciales de estos, pues dicha facultad está reservada a la ley conforme al PL (García, 2006). Estos planteamientos refuerzan que la Norma VIII no puede ser entendida como una fuente de creación de obligaciones, sino como una herramienta interpretativa subordinada a la ley, sin capacidad para innovar el contenido de las normas tributarias.

En este sentido, el Tribunal Fiscal, en la RTF N.º 11281-1-2017(2017), señaló que la Norma VIII establece que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT debe considerar los actos, situaciones y relaciones económicas que los deudores tributarios realmente lleven a cabo, persigan o establezcan. De esta manera, destacó que dicha norma faculta a la administración tributaria a analizar la realidad económica de los actos para definir el hecho imponible, pero con la restricción de no poder crear tributos, sanciones o exoneraciones mediante interpretación, lo cual se alinea con el PL consagrado en el artículo 74º de la CP.

A su vez, el TC, en la EXP. N.º 02235-2009-PA/TC (2010), ha precisado que no puede reconocerse una obligación tributaria por analogía o interpretación, lo que en virtud de los PRL y de PL no es factible, según el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del CT, reafirmando que la creación de beneficios o cargas tributarias debe hacerse exclusivamente por ley, de manera expresa, y no por interpretación ni analogía, en estricto respeto al PL.

Ahora bien, mediante la triangulación, en relación a lo expuesto y a los resultados, como se puede observar en la figura 8 del capítulo anterior, del total de entrevistados, el 100 % señaló que el PL sí tendría relación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT. Este resultado demuestra un consenso pleno respecto a la necesidad de que toda interpretación tributaria, respete los límites del PL, evitando la creación de obligaciones fiscales sin respaldo legal expreso y preservando la certeza jurídica que este principio garantiza a los contribuyentes.

Continuando con el resultado a la pregunta: ¿Considera usted que el PRL tiene vinculación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT?

La totalidad de los especialistas entrevistados manifestó que sí considera que existe una vinculación directa entre el PRL y la Norma VIII del Título Preliminar del CT. Esta norma, según indicaron los especialistas, debe aplicarse dentro de los límites establecidos por el PRL, evitando que se utilice como vía para imponer cargas u obligaciones sin base legal expresa. Considerando que el respeto al principio mencionado implica que todo elemento esencial del tributo, debe estar regulado en una ley formal y material, y que la Norma VIII no puede ser empleada para alterar esos elementos ni para legitimar interpretaciones expansivas o discrecionales por parte de la AT.

Desde la doctrina, Araoz (2006) sostienen que la Norma VIII se subordina al PRL, cuando, limita la interpretación y aplicación de normas tributarias para evitar que se extiendan tributos o beneficios no previstos legalmente, prohibiendo la analogía en materia tributaria. En este sentido, Bravo (2008), menciona que la Norma VIII y el PRL son instituciones

complementarias, mientras que a primera permite a la AT la interpretación dentro del marco legal, la segunda garantiza que solo el Legislador defina los supuestos de obligación tributaria, por tanto, es un instrumento para aplicar la ley, no para sustituirla. Estos planteamientos subrayan que la Norma VIII no puede ser entendida como una habilitación autónoma para interpretar o modificar la ley tributaria en perjuicio del contribuyente, y que toda aplicación de dicha norma debe estar subordinada al PRL.

En concordancia, la RTF N.º 02674-4-2025 (2025), establece que el PRL limita a la AT a aplicar solo lo dispuesto en la ley y que la Norma VIII evita interpretaciones arbitrarias que amplíen obligaciones o restrinjan derechos, lo cual se puede observar en el caso en mención cuando el TF revoca las resoluciones de SUNAT, al pretender esta última aplicar requisitos que no se encuentran establecidos en ningún dispositivo legal, bajo interpretación, para denegar lo solicitado por el contribuyente, vulnerando el PRL. Asimismo, el TC, en la Exp. N.º 2689-2004-AA/TC (2006), enfatizó que el PRL significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración de tributos queda reservado para ser actuada únicamente mediante una ley, es decir que la AT no pueda crear obligaciones tributarias mediante interpretación o reglamentos sin base legal.

Ahora bien, mediante la triangulación, en relación a lo expuesto y a los resultados, como se puede apreciar en la figura 9 del capítulo anterior, del total de entrevistados, el 100 % señaló que el PRL sí tiene vinculación con la Norma VIII del CT. Este resultado pone de relieve el consenso doctrinal en torno a la necesidad de restringir el uso de dicha norma dentro del marco constitucional, evitando que esta se transforme en una vía indirecta para alterar los límites impuestos por el legislador. Consecuentemente, la Norma VIII debe interpretarse y aplicarse con absoluto respeto al PRL, garantizando que ningún acto administrativo supere el mandato legal formal que rige en materia tributaria.

Prosiguiendo con el resultado de la siguiente pregunta: ¿Considera usted que el PL tiene relación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la LIR?

La totalidad de los especialistas entrevistados señaló que sí existe una relación directa entre el PL y el inciso h) del artículo 32°-A de la LIR. Esta disposición legal establece que las GPT pueden ser utilizadas como fuente de interpretación, siempre que no se opongan a la ley peruana. No obstante, los especialistas coincidieron en que esta remisión internacional debe aplicarse con sujeción al PL, evitando que dichas guías se utilicen como fuente normativa autónoma, por ejemplo, que la AT introduzcan metodologías no previstas por la ley nacional. Así, el PL exige que toda norma que configure o modifique elementos del tributo, debe emanar del legislativo, por tanto, si bien el inciso h) permite considerar las GPT como herramientas interpretativas, su aplicación debe estar subordinada a los límites establecidos por el marco legal interno y no puede extenderse al punto de suplantar lo que la ley no ha regulado expresamente.

Desde el plano doctrinal, Vega (2012) sostiene que, en los países de México, España y el Reino Unido, las GPT se usan como fuente interpretativa, pero su aplicación está sujeta a no contravenir la ley local, situación similar al caso peruano, sin embargo, se advierte que este mecanismo, aunque útil, puede debilitar el control democrático si las directrices se elaboran sin suficiente transparencia y el debate público, considerando que la delegación implícita de competencias del poder legislativo peruano, por ejemplo, a las GPT parece problemática desde la perspectiva del PL en materia tributaria (Calderón, 2007). Estos planteamientos doctrinarios refuerzan que el inciso h) no debe ser interpretado como una cláusula habilitante general que permita la incorporación automática de estándares internacionales. Por el contrario, la referencia a las GPT debe leerse en clave estrictamente interpretativa, y no como una autorización para modificar el contenido de la ley mediante lineamientos técnicos ajenos al ordenamiento nacional.

En concordancia con lo expuesto el TF en la Resolución N.º 06856-1-2024 (2024), menciona que SUNAT carecía de competencia para utilizar métodos no previstos, lo que constituye una infracción al PL, porque la utilización de un método no establecido por ley puede modificar a un elemento del tributo, la base imponible. Si bien, el numeral 7 del inciso e) Otros métodos, vigente a partir desde el 2017, establece una relación con el PL, este se limita a la discrecionalidad que solo se pueden usar si el reglamento los regula, evitando arbitrariedades. Por tanto, el TF se ratifica en que los métodos deben estar expresamente autorizados por ley, conforme al PL. Este principio es resguardado celosamente por el TC, cuando en reiteradas sentencias menciona que, artículo 74º de la CP y Norma IV del Título Preliminar del CT establecen que se reserva la creación de un tributo a una norma con rango legal, lo cual abarca a la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (Sentencia EXP. N° 0489-2000-AA/TC, 2003).

Ahora bien, mediante la triangulación, en relación a lo expuesto y a los resultados, como se puede observar en la figura 10 del capítulo anterior, del total de entrevistados, el 100 % indicó que el PL sí tiene relación con el inciso h) del artículo 32º-A de la LIR. Este resultado refleja un consenso doctrinal sólido respecto a que cualquier referencia a fuentes internacionales debe ser interpretada con sumo cuidado, para que no sustituya el mandato constitucional que impone el PL como requisito esencial de toda carga tributaria. Así, la aplicación del inciso h) exige que la SUNAT actúe dentro de los márgenes legales estrictos y no con base en criterios que no hayan sido objeto de incorporación normativa expresa, caso contrario, se vería comprometidos la seguridad jurídica y el respeto al PL.

Finalmente se expone el resultado de la siguiente pregunta: ¿Considera usted que el PRL tiene vinculación con el inciso h) del Artículo 32º-A de la LIR?

La mayoría de los especialistas entrevistados manifestó que sí considera que existe una vinculación directa entre el PRL y el inciso h) del artículo 32º-A de la LIR. Considerando que

esta disposición establece que, para la interpretación del artículo, serán de aplicación las GPT, siempre que no se opongan a la ley nacional, los especialistas coinciden en que dicha remisión a un instrumento internacional de soft law debe entenderse en el marco estricto del PRL, evitando interpretaciones amplificadas que confieran fuerza normativa autónoma a las guías. En particular, los entrevistados alertaron sobre el riesgo de que la referencia a las GPT en el inciso h) sea utilizada por la SUNAT como una habilitación genérica para aplicar criterios no previstos expresamente en la ley. Subrayaron que cualquier incorporación de estándares internacionales debe respetar el mandato constitucional que exige que los elementos esenciales del tributo sean determinados exclusivamente por norma legal aprobada por legislativo.

Desde la doctrina, Girón (2018) advierte que al incorporar las GPT como criterio interpretativo, se tensiona el PRL, aun cuando la disposición intenta limitar su aplicación a solo cuando no contradigan la ley, porque persiste el riesgo de que se otorgue influencia excesiva a estos estándares internacionales que no sometidos al proceso legislativo interno, lo que podría considerarse una cesión indirecta de soberanía tributaria. En algunos países, como el Reino Unido y Perú, la disposición nacional contiene una referencia expresa a las GPT para su interpretación, mientras que en otros como es el caso de Alemania y otros de Latinoamérica, estas están integrados vía actos administrativos subordinadas a la ley, así, el legislativo conserva el control último (Gevoian, 2013). Estos marcos doctrinarios refuerzan la interpretación según la cual el inciso h) debe leerse como una cláusula de interpretación auxiliar, no como una delegación normativa a favor de la GPT ni como una autorización para crear o modificar tributos con base en criterios internacionales.

En la misma línea, en la Resolución N.º 07406-1-2021, el TF subraya que la aplicación de las GPT al que se refiere el inciso h) de la LIR, está supeditada a la ley peruana y no puede derogar o ampliar sus disposiciones. La determinación del valor de mercado debe ajustarse estrictamente a los métodos previstos en inciso e) del artículo 32-A de la LIR, respetando así

el principio de PRL. Este razonamiento lleva a la conclusión de que el reparo realizado por SUNAT carecía de sustento legal, pues dicho método no estaba incluido en la ley vigente. Lo cual es concordante cuando el TC señala que, el PRL es un límite infranqueable para evitar que el Ejecutivo o órganos administrativos asuman facultades que solo corresponden al legislador. En tal sentido, el Ejecutivo no puede legislar, ni directa ni indirectamente, sobre lo que la Constitución asigna solo al Legislativo, por ejemplo, alterar el núcleo esencial de la base imponible (Sentencia EXP. N° 00042-2004-AI/TC, 2005).

Ahora bien, mediante la triangulación, en relación a lo expuesto y a los resultados, como se puede observar en la figura 11 del capítulo anterior, del total de entrevistados, el 83 % manifestó que sí considera que existe vinculación entre el PRL y el inciso h) del artículo 32°-A de la LIR, mientras que el 17 % indicó que tal vez. Este resultado refleja una conciencia doctrinal clara de que la aplicación de estándares internacionales debe estar limitada por el orden constitucional y legal interno, particularmente cuando puede impactar en la determinación de la base imponible, el método de valoración u otros elementos cuantitativos del tributo. Así, se afirma que el inciso h) no puede ser interpretado como una norma de delegación abierta, sino como una herramienta interpretativa subordinada a la ley, cuyo uso debe respetar los límites del PRL.

VI. CONCLUSIONES

A través del desarrollo y la elaboración de esta tesis titulada "GPT y su relación con los PL y PRL", se han determinado las siguientes conclusiones:

- ❖ Conforme al objetivo general de la investigación, se ha determinado que las GPT podrían presentar una tensión directa con PL y PRL, en tanto sean utilizadas por la AT, particularmente la SUNAT, como sustento técnico para realizar ajustes, utilizar métodos, entre otros, sin que estos se encuentren plenamente respaldados por normas con rango de ley. Esta práctica ha sido cuestionada reiteradamente por el TF, que ha enfatizado que ni la Norma VIII del CT ni el inciso h) del artículo 32-A de la LIR permiten conferir fuerza normativa autónoma a las GPT. En consecuencia, su aplicación debe ceñirse estrictamente al marco legal vigente, en tanto su uso directo y operativo podría vulnerar la garantía de que no hay tributo sin ley ni modificación tributaria sin habilitación legislativa expresa.
- ❖ En relación al primer objetivo específico, se concluye que los PL y PRL no deberían verse afectados por el soft law, dado que este tipo de instrumentos, como las GPT, carecen de fuerza normativa vinculante en el derecho peruano. Según la triangulación realizada para analizar los datos, se considera que el PL no está presente en el soft law, mientras PRL es incompatible con instrumentos extranormativos. La aplicación directa de las GPT sin incorporación formal en el ordenamiento jurídico representa una desviación de la aplicación de los principios mencionados. Por tanto, si bien el soft law puede servir como herramienta interpretativa, no puede constituir por sí solo la fuente de obligaciones tributarias, debiendo subordinarse a la legislación nacional mediante normas de incorporación expresa.
- ❖ Respecto al segundo objetivo específico, se observa que los PL y PRL podrían estar enfrentando desafíos dentro del hard law, particularmente en la forma en que se interpretan

y aplican disposiciones como la Norma VIII del Título Preliminar del CT y el inciso h) del artículo 32-A de la LIR. Si bien estas normas permiten el uso de las GPT como fuentes de interpretación, los resultados de la triangulación realizada para analizar los datos, muestran que dicha aplicación debe realizarse dentro de los límites constitucionales y legales, es decir el inciso h) debe ser leído en clave interpretativa subordinada y no como una cláusula habilitante para conferir efectos normativos a las GPT. Así también estos resultados mostraron que existiría una conexión del PL y del PRL con la Norma VIII, enfatizando que esta no puede utilizarse para crear, modificar o ampliar obligaciones tributarias mediante interpretación o analogía, en base a las GPT. Por tanto, cualquier intento de otorgar carácter vinculante a dichas guías sin respaldo normativo legal vulneraría los PCT que estructuran la potestad tributaria del Estado peruano.

VII. RECOMENDACIONES

Tras presentar las conclusiones en el capítulo anterior del trabajo de tesis titulado "GPT y su relación con los PL y PRL en el Perú-2024", se proponen las siguientes recomendaciones:

- ❖ Se recomienda a la SUNAT, en su calidad de AT, reforzar su actuación conforme a los PL y PRL. En concreto, se sugiere que se abstenga de aplicar directamente las GPT como fundamento de determinaciones tributarias si estas no han sido expresamente incorporadas mediante norma legal o reglamentaria, fortaleciendo sus capacidades técnicas y jurídicas mediante capacitaciones continuas sobre el uso correcto de fuentes internacionales en materia tributaria, privilegiando un enfoque que respetuoso de las garantías constitucionales del contribuyente. Asimismo, se sugiere al TF y al Poder Judicial, mantener el control riguroso respecto al uso indebido de las GPT, en tal sentido, se propone que continúen emitiendo resoluciones y/o sentencias, según corresponda, que consoliden una jurisprudencia uniforme reforzando la necesidad de que cualquier alteración en los elementos del tributo esté sujeta a respaldo legal expreso.
- ❖ Se exhorta a la comunidad académica y científica del Derecho Tributario fomentar investigaciones y propuestas teóricas que profundicen en la tensión entre soft law y principios constitucionales tributarios, especialmente en contextos de armonización internacional como los impulsados por la OCDE. Es imperativo analizar el rol de instrumentos como las GPT en el derecho tributario peruano, considerando su creciente uso por parte de la AT y contribuir al diseño de una teoría tributaria contemporánea que garantice el respeto al orden constitucional interno, fortaleciendo así la seguridad jurídica, la potestad tributaria del Estado y los derechos de los contribuyentes.
- ❖ Finalmente, se propone la realización de investigaciones futuras de corte empírico, normativo y comparado, orientadas a evaluar si la aplicación de las GPT continúa

generando efectos que comprometen los PL y PRL en el ordenamiento tributario peruano. Estas investigaciones deberían considerar la evolución de la práctica administrativa de la SUNAT, los cambios en la jurisprudencia del TF y el TC, así como las posibles reformas legislativas en materia tributaria, específicamente en PT. Asimismo, se recomienda analizar si dichas prácticas están transitando hacia una mayor compatibilidad con el bloque de constitucionalidad tributaria, garantizando la seguridad jurídica, la potestad legislativa y los derechos fundamentales del contribuyente.

VIII. REFERENCIAS

- Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales.
- Álvarez-Gayou, J. (2012) *Cómo hacer investigación cualitativa: Fundamentos y metodología*. Paidós
- Alzas, T., Casa, L., Luengo, R., Torres, J. & Veressimo, S. (2016). Revisión metodológica de la triangulación como estrategia de investigación. *Investigación Cualitativa en Ciencias Sociales*, 3.
- Aguirre, P. (2013) *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI*. Corporación Editora Nacional.
- Araoz, L. (2006). Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 187–219.
https://www.ipdt.org/uploads/docs/07_Rev44_LAAV.pdf?utm_source
- Ayala, K. (2022) National Development and Tax plan, an analysis in a material sense of the principle of tax legality. *Revista de derecho fiscal*, (21), 7-70.
<https://doi.org/10.18601/16926722.n21.01>
- Ayala, R. y Santiago, J. (2020) Naturaleza y carácter jurídico de las guías sobre precios de transferencia. *Revista de Investigación Jurídica: PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, (17), 133-147.
http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/praxis.turn_27/inicio_praxis/index.html#page/4

- Barbosa, J. (2006). El régimen de precios de transferencia en Colombia un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica. *Vniversitas*, (111), 33-63.
<https://www.redalyc.org/pdf/825/82511102.pdf>
- Bardales, P. (27 de abril de 2013). Breves notas en torno a los límites para la imposición de formalidades o requisitos para el acceso, conservación o goce de beneficios o derechos de naturaleza tributaria. *IUS360 – El portal jurídico de IUS ET VERITAS*.
<https://ius360.com/breves-notas-en-torno-a-los-limites-para-la-imposicion-de-formalidades-o-requisitos-para-el-acceso-conservacion-o-goce-de-beneficios-o-derechos-de-naturaleza-tributaria/>
- Beer, S., de Mooij, R. y Liu, L. (2018). International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots. *IMF Working Papers 2018* (168).
<https://doi.org/10.5089/9781484363997.001>
- Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación*. Colombia: Pearson Educación.
- Bettinger, H. (2005). *Precios de transferencia sus efectos fiscales*. Ediciones Fiscales ISEF.
- Bravo, J. (2008). Meditaciones sobre la norma VIII del título preliminar del Código Tributario. *Advocatus*, (019), 223-231.
<https://doi.org/10.26439/advocatus2008.n019.457>
- Burga, J. (07 de abril del 2022). Tributación y derechos fundamentales: Los principios constitucionales como límite al poder tributario en la legislación peruana. *IUS360 – El portal jurídico de IUS ET VERITAS*.
<https://ius360.com/tributacion-y-derechos-fundamentales-los-principios-constitucionales-como-limite-al-poder-tributario-en-la-legislacion-peruana-jean-burga/>

Bussoletti, L. (2022). *A Comparative Study of International Transfer Pricing: Italy and Japan*.

[Tesis de grado, Università Politecnica Delle Marche]. Repositorio Institucional UNITesi.

<https://hdl.handle.net/20.500.12075/10111>

Calderón, J (2007). The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?”, *Intertax*, 35 (1), 4-29.

Calderón, J. (2023). Controversias de precios de transferencia y Soft-Law post-BEPS: la compleja gestión intragrupo de los intangibles de marketing. *Revista de Contabilidad y Tributación*, (484), 25–52.

<https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18803>

Carrillo, C. (2019). *Compliance de obligaciones sustanciales y formales de precios de transferencia entre Perú y Chile*. [Tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional PUCP.

<http://hdl.handle.net/20.500.12404/15635>

Castillo, J. (1966). El Principio de la Reserva de la Ley en el Derecho Tributario. *THEMIS Revista De Derecho*, 49-52.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/12613>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2023). *Base de datos sobre normas y prácticas de precios de transferencia en países de América Latina y el Caribe*.

<https://www.ciat.org/precios-transferencia/>

Cerda, G. (2020). *Riesgos u oportunidades que afrontan las empresas multinacionales, según la legislación ecuatoriana vigente*. [Tesis de grado, Universidad Andina Simón Bolívar]. Repositorio Institucional UASB-DIGITAL.

<http://hdl.handle.net/10644/8068>

- Chávez, Á. (2021). The interpretation in tax law. *Giuristi: Revista De Derecho Corporativo*, 2(4), 151–180.
<https://doi.org/10.46631/Giuristi.2021.v2n4.03>
- Chiassoni, P. (2011). *Técnicas de interpretación jurídica: breviario para juristas*. Marcial Pons.
- Corral, Y. (2016). Validez y fiabilidad en investigaciones cualitativas. *ARJÉ. Revista de Postgrado FaCE-UC*, 11(20), 196-209.
<http://www.arje.bc.uc.edu.ve/arj20/art19.pdf>
- Core, E. (2020). *Value creation in the Beps era and a new approach to transfer pricing for intangibles*. [Tesis de grado, Libera Università Internazionale degli Studi Sociali Guido Carli]. Repositorio Institucional IRIS.
<https://hdl.handle.net/11385/203560>
- Cortes, M. y Iglesias, M. (2004) *Generalidades de la Metodología de la Investigación*. Universidad Autónoma del Carmen.
- Del Busto Vargas, J. (1986). Interpretación de la Norma en el Derecho Tributario. *Revista del Instituto Peruano*, 11, 47-66.
- Del Toro, M. (2006). El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional. *Anuario mexicano de derecho internacional*, 6, 513-549.
<https://doi.org/10.22201/ijj.24487872e.2006.6.160>
- Díaz, R. (2018). *La reserva de ley en Iberoamérica*. IUDEX colección.
- Dworkin, R. (1986). *Law's empire*. Harvard University Press.
- Durán, L. (2016). El uso del soft law en el derecho tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 893–976.

- Fabra, J. y Rodríguez, V. (2015). *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
- Fernández, R. (2001). La entrevista en la investigación cualitativa. *Revista Pensamiento Actual*, 2(3).
<https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/pensamiento-actual/article/view/8017>
- Fernández, S. (2020). The OECD guidelines for multinational enterprises and their implementation by the national contact points. *Lex Social: Journal of Social Rights*, 10(2), 101–129.
<https://doi.org/10.46661/lexsocial.5066>
- Ferrajoli, L. (2007), *Principia iuris. Teoria del diritto e della democrazi*. Laterza.
- Fonseca, C. (2021). Impuestos a los juegos de apuesta y principios constitucionales tributarios. *Advocatus*, (040), 153-170.
<https://doi.org/10.26439/advocatus2021.n040.5290>
- Gamba, C. (2008). Algunos aspectos constitucionales sobre el régimen de precios de transferencia. *PT–Precios de Transferencia, IFA*, 229-261.
https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1640_08_gamba.pdf
- García, M. (2016). *El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: El soft law*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
- García, C. (2006). Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 61–102.
https://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev44_CGN.pdf

- Gevoian, I. (2013). *The Role of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations for OECD and non-OECD countries*. [Tesis de grado, Lund University]. Repositorio Institucional LUP-SP.
<https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/3801088>
- Girón, P. (2018). La conversión del soft law de la OCDE en hard law en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. *Revista de derecho Fiscal*, (12), 69–120.
<https://doi.org/10.18601/16926722.n12.05>
- Giuliani, C. (1987). *Derecho financiero*. Depalma.
- González, M. (2002). Aspectos éticos de la investigación cualitativa. *Revista Iberoamericana de educación*, (29), 85-103.
<https://doi.org/10.35362/rie290952>
- Guevara, M. (2018). *La afectación de la potestad tributaria y de los principios de legalidad y reserva de ley, a partir de la interpretación normativa del Tribunal Constitucional que otorga ultractivamente beneficios tributarios a las universidades particulares*. [Tesis de grado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Repositorio Institucional USAT.
<http://hdl.handle.net/20.500.12423/1118>
- Guest, G., Bunce, A., y Johnson, L. (2006). How Many Interviews Are Enough? An Experiment with Data Saturation and Variability. *Field Methods*, 18(1), 59–82.
<https://doi.org/10.1177/1525822X05279903>
- Guastini, R. (2014). *Interpretar y argumentar*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Guzmán, V. (2021). The qualitative method and its contribution to research in the social sciences. *Gestionar: Revista de Empresa y Gobierno*, 1(4), 19-31.
<https://doi.org/10.35622/j.rg.2021.04.002>

- Habermas, J. (1998). *Facticidad y Validez. Sobre el derecho y el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*. Trotta.
- Hamaekers, H. (2005). Precios de Transferencia: historia, evolución y perspectivas. In *Fiscalidad internacional. Centro de Estudios Financieros*, 419-478.
- Hart, H. (1994) *The Concept of Law*. Oxford University Press.
- Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación*. McGraw-Hill.
- Hernández-Sampieri, R. y Mendoza, C. (2018). *Metodología de la investigación: las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. McGraw-Hill.
- Herrera, J. (s.f.). La investigación cualitativa. *UDGVirtual*.
<http://biblioteca.udgvirtual.udg.mx/jspui/handle/123456789/1167>
- Huapaya, P., Llaque, F., Mares, C., Ruiz, M., y Sebastián, F. (2023). *Manual de derecho tributario: Parte general (Tomo 1)*. Instituto Aduanero y Tributario – SUNAT.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot.
- Kelsen, H (1982). *Teoría pura del derecho*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
- Lampreave, P. (2011). El soft law y sus implicaciones en la política fiscal de la UE. *Crónica Tributaria*, (5), 3-15.
- Landa, C. (2006). *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra Editores.
- Linusson, K. (2023). *Is control over risk getting out of control?: an analysis of the concept of control over risk as set out in the 2022 OECD guidelines in relation to Swedish law*. [Tesis de grado, Uppsala University]. Repositorio Institucional DiVA.
<https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1761034&dswid=-6204>

- Li, J. y Pidduck, T. (2019). The International Tax Environment and Simplification of South African Tax Legislation: A Double-Edged Sword. *Social Science Research Network*.
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273094>
- Li, H. (2020). *The Nexus Standard and its Implications for International Tax Competition and Soft Law*. [Tesis de grado, York University]. Repositorio Institucional YorkSpace.
<http://hdl.handle.net/10315/37740>
- Luhmann, N. (1985) *A Sociological Theory of Law*. Routledge & Kegan Paul.
- Malherbe, J., Barrachin, J., y Sánchez, O. (2012). *Temas de tributación internacional*. Grijley.
- Marín, G. (2012). La analogía en Derecho tributario: tópicos, controversias y algunas reflexiones críticas. *Revista de Contabilidad y Tributación*. (350), 97–138.
<https://doi.org/10.51302/rcyt.2012.6583>
- Miranda, J. (21 de setiembre del 2018). El plan BEPS de la OCDE como soft law y su incidencia en la tributación peruana. *IUS360 – El portal jurídico de IUS ET VERITAS*.
<https://ius360.com/el-plan-beps-de-la-ocde-como-soft-law-y-su-incidencia-en-la-tributacion-peruana/>
- Nina, P. (2018). *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 de grado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional PUCP.
<http://hdl.handle.net/20.500.12404/12134>
- Nino, C. (2003). *Introducción al análisis del derecho*. Astrea.
- Nizama, M. y Nizama, L. (2020). The qualitative approach in legal research, qualitative research project and thesis seminar. *Vox juris*, 38(2), 69-90.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7628480>

Obregón, T. (2011). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, (025), 361-375.

<https://doi.org/10.26439/advocatus2011.n025.404>

Okuda, M. y Gómez, C. (2005). Métodos en investigación cualitativa: triangulación. *Revista Colombiana de Psiquiatría*, (034), 118-124.

[http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=s0034-](http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=s0034-74502005000100008&script=sci_arttext)

[74502005000100008&script=sci_arttext](http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=s0034-74502005000100008&script=sci_arttext)

Organisation for Economic Co-operation and Development (2019), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. OECD Publishing.

Organisation for Economic Co-operation and Development (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing.

Osorio, H. (2025). *¿Soft law en derecho tributario? El caso de los comentarios del modelo de doble tributación*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales.

Parra, M. y Briceño, I. (2013). Ethical issues in qualitative research. *Revista de enfermería neurológica*, 12(3), 118-121.

<https://doi.org/10.51422/ren.v12i3.167>

Patton, M. (2015). *Qualitative Research & Evaluation Methods*. SAGE.

Resolución N° 5239-3-2002 (2002). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/3/2002_3_05239.pdf

Resolución N° 11831-7-2008 (2008). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/7/2008_7_11831.pdf

Resolución N° 00298-11-2013 (2013). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/11/2013_11_00298.pdf

Resolución N° 15888-7-2013 (2013). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/7/2013_7_15888.pdf

Resolución N° 12379-5-2015 (2015). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/5/2015_5_12370.pdf

Resolución N° 2213-1-2017 (2017). Tribunal Fiscal del Perú.

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_02213.pdf

Resolución N° 11281-1-2017 (2017). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_11281.pdf

Resolución N° 06613-9-2020 (2020). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/9/2020_9_06613.pdf

Resolución N° 08251-4-2020 (2020). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_08251.pdf

Resolución N° 07406-1-2021 (2021). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/1/2021_1_07406.pdf

Resolución N° 02430-3-2022 (2022). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/3/2022_3_02430.pdf

Resolución N° 03265-3-2022 (2022). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2022/3/2022_3_03265.pdf

Resolución N° 06856-1-2024 (2024). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2024/1/2024_1_06856.pdf

Resolución N° 02674-4-2025 (2025). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2025/4/2025_4_02674.pdf

Resolución N° 03312-4-2025 (2025). Tribunal Fiscal del Perú.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2025/4/2025_4_03312.pdf

Reyes, C. y Rivera, C. (2020). *Factores de impacto para empresas exportadoras obligadas a cumplir con normativa hondureña de precios de transferencia*. [Tesis de grado] UNITEC Laureate Internacional University.

Rincón, M. (2018). *Principio de reserva de ley: Límite a la competencia impositiva en la delegación de poder a la rama ejecutiva*. [Tesis de grado, Universidad de Manizales]. Repositorio Institucional RIDUM.

<https://ridum.umanizales.edu.co/xmlui/handle/20.500.12746/3389>

Rojas, W. (2022). The Relevance of Qualitative Research in Time of Pandemic. *Stadium Veritatis*, 20(26), 79–97.

<https://doi.org/10.35626/sv.26.2022.353>

Romero, L. (2013). La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. *DIXI*, (18), 51-61.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5572669>

Shaffer, G., y Pollack, M. (2010). Hard vs. soft law: Alternatives, complements, and antagonists in international governance. *Minnesota Law Review*, 94, 706-799.

<https://ssrn.com/abstract=1426123>

Saw, R. (2018). *Chapter 10: Tax Competition: And the Winner Is. Tax incentives in the BEPS Era*. IBFD.

Seid, G. (2016). *Procedimientos para el análisis cualitativo de entrevistas. Una propuesta didáctica*. Memoria Académica. Universidad Nacional de La Plata.

Sentencia C-690/03 (2003). Corte Constitucional. República de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-690-03.htm>

Sentencia Casación N° 15606-2019 (2022). Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. Corte Suprema de Justicia de la República.

<https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2022/10/Casacion-15606-2019-Lima-LPDerecho.pdf>

Sentencia EXP. N° 2762-2002-AA/TC (2002). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>

Sentencia EXP. N° 00489-2000-AA/TC (2003). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00489-2000-AA.html>

Sentencia EXP. N° 001-2004-AI/TC y N° 002-2004-AI/TC (ACUMULADOS) (2004). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>

Sentencia EXP. N° 0012-2003-AI/TC (2004). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://jurisprudencia.sedetc.gob.pe/sentencia/00012-2003-ai>

Sentencia EXP. N° 02302-2003-AA/TC (2005). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>

Sentencia EXP. N° 0042-2004-AI/TC (2005). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

Sentencia EXP. N° 2689-2004-AA/TC (2006). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.pdf>

Sentencia EXP. N° 02235-2009-PA/TC (2010). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/02235-2009-AA.html>

Sentencia EXP. N° 00024-2009-PI (2011). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/00024-2009-AI.html>

Sentencia EXP. N° 02464-2011-PHC/TC (2011). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/02464-2011-HC.html>

Sentencia EXP. N.° 02111-2010-PA/TC (2012). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/02111-2010-AA.html>

Sentencia EXP. N.° 00139-2013-PA/TC (2014). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00139-2013-AA.pdf>

Sentencia EXP. N.° 02678-2016-PA/TC (2021). Tribunal Constitucional del Perú.

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/02111-2010-AA.html>

Sevillano, S. (2020). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sika, S. (2022). *Eu State Aid Rules and Corporate Direct Tax Arrangements: An Analysis of Article 107 (1) TFEU and Recent case Developments with the principle of Legality*.

[Tesis de grado, Uppsala University]. Repositorio Institucional DiVA

[https://www.diva-](https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?dswid=6395&pid=diva2%3A1664649)

[portal.org/smash/record.jsf?dswid=6395&pid=diva2%3A1664649](https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?dswid=6395&pid=diva2%3A1664649)

Silva, Y. (2021). *Las fuentes de interpretación para precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A inciso h) de la Ley del Impuesto a la Renta y la vulneración al principio de legalidad*. [Tesis de grado, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo]. Repositorio Institucional USAT.
<http://hdl.handle.net/20.500.12423/4005>

Sofokleous, D. (2020) *Transnational groups and tax avoidance: Is the relevant law in the U.K., USA and in the EU in need of reform? The cases of Google and Apple*. [Tesis de grado, University of Essex]. Repositorio Institucional Essex Research Repository.
<http://repository.essex.ac.uk/id/eprint/26975>

Sztrancman, N. (2023). *Informe de Expediente de Relevancia Jurídica – E-273, Expediente No. 0850140001380, sobre la aplicación de las normas de precios de transferencia a los préstamos a título gratuito entre partes vinculadas al ejercicio 2005*. [Tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional PUCP.
<http://hdl.handle.net/20.500.12404/25402>

Tarsitano, A. (2008). *Teoría de la interpretación tributaria*. Marcial Pons.

Taylor, S. y Bogdan, R. (1987). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación. La búsqueda de significados*. Paidós.

Tax Justice Network (2020), *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19*.
https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf

Tesis Aislada P. XXXVI/2009 (2009). Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/6f11MHYBN_4klb4Hm8DV/%22Organizaciones%20internacionales%22

- Tozzini, G. (2003). El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. *La Ley Córdoba*, 801.
- United Nations Department of Economic and Social Affairs. (2023). *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021*. United Nations
- Vallejo, S. (2023). Los tributos aduaneros y sus tensiones con los principios constitucionales relativos a su aplicación, una perspectiva desde la reserva de ley. *Polo del Conocimiento: Revista científico-profesional*, 8(3), 1158-1177.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9252158>
- Vázquez, O. (2020). *Los tres niveles epistemológicos del derecho: ¿Una metodología o una teoría del derecho? Algunas reflexiones sobre metodología y teorías jurídicas en la obra de Serafín Ortiz Ortiz. Temas y tópicos jurídicos a propósito de Serafín Ortiz Ortiz*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
- Vega, A. (2012) *International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
- Vega, A. (2014). *El soft law en la fiscalidad internacional*. [Tesis de grado, Universitat Pompeu Fabra]. Repositorio Institucional e-Repositori.
<http://hdl.handle.net/10803/279394>
- Vilca, H. (2021) Determination of income tax on alleged basis and violation of the principle of legality. *Revista de derecho*, 6(2), 3-14.
<https://doi.org/10.47712/rd.2021.v6i2.135>
- Villagra, R. (2020). *Incidencia de las guías de precios de transferencia de la OCDE que recogen los resultados de las acciones 8 – 10 del plan BEPS como herramienta interpretativa en el Perú*. [Tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio Institucional PUCP.

<http://hdl.handle.net/20.500.12404/20864>

Wéber, C. (2023). *Tax avoidance of multinational enterprises through transfer pricing: the evolution of the battle against tax avoidance through transfer pricing and the impact of the new measures put in place*. [Tesis de grado, Université catholique de Louvain]. Repositorio Institucional DIAL.mem.

<http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:41534>

Williams, G. (2021). Conceptos de soft law, hard law, better regulation, smart regulation y políticas públicas. *Biblioteca del Congreso Nacional de Chile*.

https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/30361/1/BCN_soft_law_politicas_publicas_better_regulation_con_formato.pdf

Witker, J. (2021). *Metodología de la Investigación Jurídica*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).

Zornoza, J. (2013). La Problemática Expansiva del Soft Law. Un análisis desde el Derecho Tributario. *Revista Análisis Tributario*, 306(11).

IX. ANEXOS

9.1. Matriz de consistencia

Guías de la Organización para la cooperación y el desarrollo económico sobre precios de transferencia y su relación con los principios de legalidad y reserva de ley en el Perú-2024				
Problemas	Objetivos	Categorías	Subcategorías	Metodología
Problema General	Objetivo General			<ul style="list-style-type: none">○ Tipo de investigación: Básico.○ Enfoque: Cualitativo.○ Diseño o método de investigación: No experimental de tipo fenomenológico.○ Nivel: Descriptivo-explicativo.
¿De qué manera las guías de la Organización para la cooperación y el desarrollo económico sobre precios de transferencia se relacionan con los principios de legalidad y reserva de ley en el Perú-2024?	Analizar de qué manera las guías de la Organización para la cooperación y el desarrollo económico sobre precios de transferencia se relacionan con los principios de legalidad y reserva de ley en el Perú-2024.	Guías sobre precios de transferencia de la Organización para la cooperación y el desarrollo económico (GPT)	<div>Soft Law</div> <div>Hard Law</div>	

Problemas Específicos	Objetivos Específicos		
¿De qué manera los principios de legalidad y reserva de ley son afectados por el soft law en el Perú?	Describir de qué manera los principios de legalidad y reserva de ley son afectados por el soft law en el Perú.	Legalidad	<ul style="list-style-type: none"> ○ Población y Muestra: Doce (12) profesionales del derecho tributario especialistas en PT. ○ Técnica: Entrevista. ○ Instrumentos: Guía de Entrevista.
		Principios constitucionales tributarios (PCT)	
¿De qué manera los principios de legalidad y reserva de ley son afectados por el hard law en el Perú?	Describir de qué manera los principios de legalidad y reserva de ley son afectados por el hard law en el Perú.	Reserva de Ley	<ul style="list-style-type: none"> ○ Método de análisis de la información: Se someterá al análisis e interpretación de información, a través del método de triangulación.

9.2. Instrumento para el recojo de información

Guía de Entrevista

Título de investigación: Guías de la organización para la cooperación y el desarrollo económico sobre precios de transferencia y su relación con los principios de legalidad y reserva de ley en el Perú-2024.

Entrevistado (a):

Fecha:

Confidencialidad. Todo tipo de información que sea recopilada en la presente entrevista será confidencial. Por tanto, se garantiza que la información que usted nos brinde es totalmente confidencial y no será usada para ningún otro propósito fuera de la investigación. Los datos permanecerán bajo custodia del investigador principal y pasado un tiempo determinado serán eliminados convenientemente.

Instrucciones. Leer cuidadosamente cada pregunta y responda desde sus conocimientos adquiridos y experiencia laboral.

**Categoría: Guías sobre Precios de Transferencia de la Organización para la
Cooperación y el Desarrollo Económico (GPT).**

Subcategorías: Soft Law y hard law.

Preguntas	Respuestas
1. ¿Considera usted la presencia del principio constitucional tributario de legalidad en el Soft Law?	

2. ¿Considera usted la existencia del principio constitucional tributario de reserva de ley en el Soft Law?

3. ¿Considera usted que el principio constitucional tributario de legalidad tiene relación con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario?

4. ¿Considera usted que el principio constitucional tributario de reserva de ley tiene vinculación con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario?

5. ¿Considera usted que el principio constitucional tributario de legalidad tiene relación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta?

6. ¿Considera usted que el principio constitucional tributario de reserva de ley tiene vinculación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta?

Categoría: Principios constitucionales tributarios (PCT).

Subcategorías: Legalidad y reserva de ley.

7. ¿Piensa usted que las Guías sobre Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

**afecten al principio de legalidad en referencia
a “no hay tributo sin ley”?**

**8. ¿Piensa usted que las Guías sobre Precios de
Transferencia de la Organización para la
Cooperación y el Desarrollo Económico
influyen en el principio de legalidad en
relación a “no hay tributo sin la debida
reglamentación”?**

**9. ¿Cree usted que las Guías sobre Precios de
Transferencia de la Organización para la
Cooperación y el Desarrollo Económico
afecten al principio de reserva de ley en
referencia a la imposición de tributos?**

**10. ¿Piensa usted que las Guías sobre Precios de
Transferencia de la Organización para la
Cooperación y el Desarrollo Económico
influyen en el principio de reserva de ley en
relación la modificación de tributos?**

9.3. Lista de Resoluciones del Tribunal Constitucional

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
022-2000-AA/TC	Solo por ley o decreto legislativo se puede crear, modificar o suprimir tributos, así como señalar el hecho generador, la base y la alícuota.	El Decreto Supremo N.º 095-96-EF vulnera el principio de legalidad al establecer la alícuota del ISC sin base legal.	29/03/2000
1311-2000-AA/TC	El artículo 74º de la Constitución señala que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo. La autorización al Ejecutivo para modificar montos del ISC mediante decreto supremo vulnera el principio de reserva legal.	La modificación de los montos que debe pagar el contribuyente es tanto o más importante que la imposición de un nuevo impuesto, pues afecta directamente su patrimonio.	19/06/2001

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
009-2001-AI	La reserva tributaria constituye un límite a la utilización de datos e informaciones por parte de la Administración Tributaria, garantizando que estos sean conservados en reserva y confidencialidad, salvo en los casos señalados en la Constitución.	La legalidad se refiere a que las normas deben ajustarse al marco constitucional y no rebasar los límites establecidos por la Constitución.	29/01/2002
0323-2001-AA	Los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo (artículo 74° de la Constitución). El establecimiento de la alícuota de un impuesto mediante decreto supremo vulnera el principio de reserva de ley.	El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley. Las normas tributarias dictadas en contravención a este principio no surten efecto.	23/07/2002

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
930-2001-AA/TC	El artículo 74° de la Constitución prohíbe que los reglamentos (decretos supremos) fijen alcúotas o hechos imponibles, pues son competencia exclusiva del Legislativo.	El Decreto Supremo N.° 095-96-EF vulnera la legalidad al establecer el monto del ISC para máquinas tragamonedas sin base legal suficiente.	14/08/2002
2762-2002-AA/TC	La reserva de ley en materia tributaria es relativa y permite excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre que la ley establezca parámetros claros. No se acepta la "entrega en blanco" de facultades al Ejecutivo.	El principio de legalidad exige que los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, sujetos, alcúota) sean regulados por ley o norma con rango de ley, evitando la discrecionalidad administrativa.	30/01/2003
489-2000-AA/TC	El principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos del tributo (hecho imponible, base, sujetos,	El Reglamento (Decreto Supremo) no puede fijar la alcúota del ISC, pues ello corresponde a la ley.	05/06/2003

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
	alícuota), los cuales deben estar en la ley. No se admite remisión a reglamentos.		
0007-2002-AI/TC	El inciso 6) del artículo 195° de la Constitución establece una reserva de ley para la planificación del desarrollo urbano y rural, que debe ser desarrollada por el legislador nacional.	La legalidad exige que todo acto del Estado esté sometido a la Constitución y las leyes.	27/08/2003
017-2003-AI/TC	La reserva de ley implica que ciertas materias solo pueden ser reguladas por norma con rango de ley, como lo establece el artículo 106° de la Constitución.	El principio de legalidad enunciado en el literal a) del inciso 24) del artículo 2° de la Constitución implica que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe.	16/03/2004

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
0004-2004-AI/TC y acumulados	Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas. No puede imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, en servicio público y en proporción a los medios del contribuyente. La Constitución garantiza que las contribuciones se repartirán proporcionalmente entre los ciudadanos, sin excepción ni privilegio.	El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. La validez en materia de justicia constitucional es una categoría relacionada con el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma inferior será válida sólo si es compatible con la Constitución. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.	21/09/2004

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
001-2004-AI/TC	<p>y La reserva de ley implica que los tributos solo pueden ser creados, modificados o derogados por ley o decreto legislativo, salvo excepciones como aranceles y tasas regulados por decreto supremo (art. 74° Constitución). La potestad tributaria del Estado debe ejercerse respetando los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales (art. 74° Constitución). Los gobiernos locales pueden crear contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción, con límites señalados por la ley.</p>	<p>El principio de legalidad tributaria (nullum tributum sine lege) exige que los elementos constitutivos del tributo (hecho generador, sujeto obligado, materia imponible, alícuota) estén previstos en una norma de rango legal. La legalidad también garantiza que no haya intromisiones arbitrarias del Estado en la esfera patrimonial de los ciudadanos.</p>	27/09/2004
002-2004-AI/TC			

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
1746-2003-AA/TC	La creación de un nuevo hecho generador y una nueva base imponible mediante decreto supremo (D.S. N.º 128-2001-EF) vulnera el principio de reserva de ley, pues estos elementos están protegidos en grado máximo por la Constitución.	Al gravar productos no previstos originalmente en la ley (cigarros y cigarritos), el decreto supremo creó un nuevo tributo, violando el principio de legalidad que exige que tales cambios sean aprobados por ley .	29/10/2004
1746-2003-AA	La creación de un nuevo hecho generador o base imponible mediante decreto supremo (sin habilitación legal suficiente) vulnera la reserva de ley, pues estos son elementos esenciales del tributo. El artículo 61º del TUO IGV e ISC (que delega facultades al ejecutivo	El principio de legalidad exige que las limitaciones al derecho de propiedad (ej. pagos tributarios) se realicen solo por ley. La aplicación de un impuesto sin base legal válida afecta el derecho de propiedad y la libertad de empresa.	29/10/2004

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
	sin límites) es una remisión en blanco inconstitucional.		
02302-2003-AA	El principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley.	El principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas, cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces.	13/04/2005

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
0042-2004-AI/TC	<p>Implica una determinación constitucional que impone la regulación de ciertas materias solo por ley. No es lo mismo que el principio de legalidad, ya que este último supone subordinación del Ejecutivo al Legislativo, mientras que la reserva prohíbe al Ejecutivo regular materias reservadas al Legislativo. En materia tributaria, es una reserva relativa (salvo excepciones constitucionales). Requiere que la creación, modificación o exoneración de tributos se realice mediante ley o decreto legislativo (en caso de delegación). No admite delegaciones en blanco. Se aplica a los beneficios tributarios</p>	<p>El principio de legalidad en materia tributaria significa que la potestad tributaria se ejerce de acuerdo con la Constitución y la ley, no solo con la ley. Es una garantía frente a la arbitrariedad del Estado. El principio de legalidad tributaria exige que los tributos se creen, modifiquen o deroguen conforme a la Constitución y la ley, protegiendo a los contribuyentes de actuaciones arbitrarias. La legalidad en beneficios tributarios exige que su otorgamiento no sea discrecional, sino conforme a criterios objetivos y al interés general, evitando discriminaciones.</p>	13/04/2005

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
	(exoneraciones, inafectaciones, etc.). Estos deben establecerse por ley, respetando los principios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad para evitar desigualdades injustificadas.		
7365-2005-PA/TC	El artículo 61° del TUO IGV e ISC excede los límites constitucionales al permitir al Ejecutivo modificar tasas y bienes gravados sin parámetros legales claros, configurando una remisión normativa en blanco.	La inclusión de nuevos productos en el apéndice del ISC mediante decreto supremo equivale a crear un tributo sin ley, vulnerando el artículo 74° de la Constitución.	21/11/2005
02689-2004-AA	El principio de reserva de ley implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.	El principio de legalidad, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas.	20/01/2006

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
9165-2005-PA/TC	La potestad tributaria es reserva del Legislativo. El Ejecutivo solo puede regular elementos no esenciales del tributo con habilitación expresa y limitada en la ley.	La modificación retroactiva de la base imponible y alícuota del impuesto a casinos (Ley N.º 27796) debe respetar el principio de no confiscatoriedad y seguridad jurídica.	13/02/2006
00552-2006-AA/TC	La reserva de ley no se vulnera si el reglamento (decreto supremo) desarrolla la ley sin desnaturalizarla, siempre que la ley establezca los criterios aplicables.	La legalidad se cumple si el reglamento no contradice la ley matriz y se limita a ejecutarla. El principio de jerarquía normativa exige que la ley prevalezca sobre el reglamento.	13/03/2006
03288-2006-AA/TC	No analiza explícitamente la reserva de ley, pero reitera que los tributos deben ajustarse a la Constitución y a la ley, sin retroactividad perjudicial.	La legalidad implica que las normas tributarias transitorias deben respetar los derechos adquiridos y no aplicar	16/08/2006

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
		retroactivamente tasas o bases imponibles sin sustento constitucional.	
1551-2005-PA/TC	La reserva de ley es una cláusula de salvaguarda frente a la arbitrariedad del Ejecutivo. No se aceptan delegaciones en blanco para regular elementos esenciales del tributo.	La tasa del ISC (elemento esencial) no puede modificarse por decreto supremo, salvo que la ley establezca parámetros limitados.	26/09/2006
03307-2006-AA	La reserva de ley en materia tributaria permite regulación por remisión (ley habilita al reglamento) sin exceder lo dispuesto en la ley. La SUNAT puede fijar porcentajes de deducción si la ley lo delega expresamente.	La legalidad exige que las normas administrativas (ej. resoluciones de SUNAT) no modifiquen la base imponible del tributo ni vulneren derechos constitucionales. El principio de legalidad tributaria se satisface si	12/04/2007

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
		la ley establece el marco general y el reglamento desarrolla aspectos técnicos.	
05558-2006-AA/TC	La reserva de ley es relativa y admite remisiones al reglamento solo si la ley fija parámetros concretos. Se prohíbe la delegación abierta (en blanco) al Ejecutivo para modificar elementos esenciales como las tasas tributarias.	La legalidad implica que la creación/modificación de tributos debe realizarse por ley, respetando la jerarquía normativa (Constitución > Ley > Reglamento).	13/04/2007
06089-2006-AA	La reserva de ley en materia tributaria es relativa y puede admitir derivaciones al reglamento, pero los parámetros esenciales deben estar claramente establecidos en la ley. La designación de agentes de percepción	Los principios constitucionales tributarios (como legalidad) son garantías para los contribuyentes. La regulación de elementos esenciales del tributo (hecho imponible,	17/04/2007

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
	mediante resolución administrativa (sin base legal suficiente) viola la reserva de ley.	sujetos, base imponible) debe estar en la ley, no en normas infralegales.	
06626-2006-PA/TC	Los tributos deben ser creados, modificados o derogados solo por Ley (o Decreto Legislativo en delegación). La SUNAT no puede regular elementos esenciales del tributo (ej. sujetos pasivos, montos) sin habilitación legal clara. La designación de agentes de percepción vía Resolución de Superintendencia (sin parámetros legales) viola este principio. La Reserva de Ley en materia tributaria es relativa y puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre que los parámetros	La legalidad exige que la regulación de elementos esenciales del tributo (como el hecho imponible y los sujetos pasivos) debe estar en la Ley o, excepcionalmente, en un Decreto Supremo con límites claros. No se permite la regulación por Resolución Administrativa sin parámetros. La legalidad implica que las medidas tributarias deben respetar los derechos fundamentales y no ser confiscatorias. La legalidad requiere que las intervenciones estatales en la economía sean razonables y proporcionales, evitando	17/04/2007

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
	estén claramente establecidos en la Ley. No se acepta la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo.	afectaciones desmedidas a derechos como la propiedad o la libertad de comercio. La legalidad exige que los tributos no sean arbitrarios y que su afectación patrimonial esté plenamente demostrada.	
09709-2006-AA	La Constitución excluye la materia arancelaria del ámbito de reserva de ley, permitiendo su regulación por decreto supremo (artículos 74 y 118.20). Sin embargo, los principios tributarios (como legalidad) aún se aplican con matices.	La legalidad en materia arancelaria implica que el decreto supremo debe ajustarse a los fines constitucionales y a los tratados internacionales. No se vulnera la legalidad si la sobretasa arancelaria se emite bajo habilitación constitucional y con razones objetivas (ej. protección de industria nacional).	09/09/2007

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
00016-2007-PI/TC	El último párrafo del artículo 79° de la Constitución establece una reserva absoluta de ley (ley expresa) para el establecimiento de regímenes tributarios especiales en zonas específicas del país, requiriendo aprobación por dos tercios del Congreso.	El principio de legalidad en materia tributaria implica que solo por ley expresa, aprobada con mayoría calificada, puede establecerse un tratamiento tributario especial para una zona determinada.	03/04/2009
02724-2007-AA/TC	La reserva de ley requiere que la ley defina los elementos esenciales del tributo (ej. hechos imponibles, sujetos, alícuotas). El reglamento solo puede complementar, no crear o modificar dichos elementos.	La legalidad tributaria exige que el Ejecutivo no cree impuestos vía decreto supremo sin base legal expresa. Se vulnera este principio si se modifica la base imponible o tasa sin autorización legislativa.	30/07/2009
00010-2010-AI/TC	La reserva de ley exige que las materias delegadas al Ejecutivo sean específicas y no	La legalidad implica que los decretos legislativos deben ajustarse a la materia y	18/04/2011

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
	genéricas, conforme al artículo 104 de la Constitución. La ley autoritativa debe delimitar claramente las facultades delegadas.	plazo establecidos en la ley autoritativa, sin invadir competencias reservadas al Legislativo (como reforma constitucional o leyes orgánicas).	
3769-2010-AA	La reserva de ley en materia tributaria es relativa, admitiendo excepcionalmente derivaciones al reglamento si los parámetros están claramente establecidos en la ley. No aplica a mecanismos administrativos como las detracciones, ya que no son tributos.	La legalidad se vincula al cumplimiento de los principios constitucionales tributarios (artículo 74° de la Constitución). Las medidas extrafiscales (como el SPOT) son legítimas si persiguen fines constitucionales (lucha contra la evasión) y respetan proporcionalidad.	17/10/2011
01902-2013-AA	La reserva de ley en materia tributaria determina que todos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, base imponible,	No se menciona explícitamente en el contexto de una definición separada.	28/01/2014

N° de Resolución	Principio de Reserva de Ley	Principio de Legalidad Tributaria	Fecha
	<p>sujetos y alícuota) sean creados mediante ley.</p> <p>En ningún caso podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.</p>		
00015-2012-PI/TC	<p>No aborda explícitamente la reserva de ley, pero señala que el procedimiento legislativo debe cumplir con la Constitución y el Reglamento del Congreso.</p>	<p>La legalidad se vincula al respeto del procedimiento parlamentario y la jerarquía constitucional.</p>	01/03/2017
00001-2019-AI/TC	<p>El principio de reserva de ley implica que solo el Poder Legislativo (o el Ejecutivo mediante delegación) puede regular materias tributarias, respetando los límites de la ley habilitante (artículo 104 de la Constitución).</p>	<p>La legalidad exige que los tributos se creen, modifiquen o deroguen exclusivamente por ley o decreto legislativo delegado, sin exceder los parámetros constitucionales (artículo 74 de la Constitución).</p>	07/04/2020

9.4. Lista de Marcos Jurídicos Comparados

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Alemania	DE		X	Si bien la legislación no menciona explícitamente a las GPT, ello lo podemos encontrar en su jurisprudencia: "Para la determinación de precios de transferencia conforme al principio de plena competencia en el marco de relaciones de suministro y otros contratos entre empresas vinculadas, se aplican prioritariamente los llamados métodos estándar basados en transacciones: el método de comparación de precios, el método de reventa y el método de costo incrementado (...); igualmente,

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>ver el punto 2.2 de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de septiembre de 2022, publicado como Anexo 1 en la Circular del Ministerio Federal de Finanzas (BMF) de 6 de junio de 2023 — Principios Administrativos de Precios de Transferencia, principios para la corrección de ingresos conforme al § 1 AStG, BStBl I 2023, 1093.". En este sentido, Alemania configura un ejemplo claro de cómo una jurisdicción puede integrar efectivamente estándares internacionales en su régimen nacional mediante actos administrativos y jurisprudencia, sin necesidad de una incorporación directa y expresa en el texto legal.</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Argentina	AR		X	Si bien la norma de Precios de Transferencia no remite a las Directrices de la OCDE, la Jurisprudencia argentina ha establecido que las Directivas de la OCDE "...sirven para interpretar aspectos sobre los cuales la normativa argentina no tiene posición asumida, como es el caso de: Aventis Pharma S.A. c/ DGI (Expte. N° 19.117-I, TFN, 2004) "...no significa que cuando tal situación de contradicción no se presenta, se deban rechazar las directivas de la OCDE que sirven para interpretar aspectos sobre los cuales la normativa argentina no tiene posición asumida, porque de lo

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>contrario quedarían sin solucionar muchos de los aspectos relativos al funcionamiento del mecanismo de precios de transferencia, por ausencia de precisiones." En esta línea, la jurisprudencia argentina ha ido reconociendo un valor interpretativo supletorio a las Directrices de la OCDE, especialmente en escenarios donde la normativa doméstica resulta ambigua o incompleta. Esta práctica no solo promueve una aplicación más coherente de los principios internacionales de plena competencia, sino que también refuerza la seguridad jurídica.</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Australia	AU	X		SECT 815.135 Guidance - Subdivision 815-B-INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1997. "se deben identificar condiciones de plena competencia de manera que se logre la mayor coherencia posible con los documentos contemplados en esta sección. (...) Los documentos contemplados en esta sección son los siguientes: (a) las Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y modificadas por última vez el 20 de enero

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				de 2022" En el contexto australiano, esta disposición reafirma el compromiso del sistema tributario con la alineación a los estándares internacionales en materia de precios de transferencia, en particular los desarrollados por la OCDE. De conformidad con el Subdivisión 815-B, la ATO (Australian Taxation Office) debe interpretar y aplicar las disposiciones locales de precios de transferencia de manera coherente con dichas Directrices, en tanto estas representan un punto de referencia autorizado para determinar si las condiciones entre entidades vinculadas reflejan las que habrían sido pactadas entre partes independientes en circunstancias comparables.

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Bolivia	BO		X	El artículo 2° de la Ley N.º 549 de 23 de julio de 2014, si bien hace mención a la definición de precios de transferencia y los métodos de aplicación, no hacen mención específica a las Directrices de la OCDE. Sin embargo, en el contexto boliviano, las Directrices de la OCDE han sido adoptadas de forma indirecta como fuente técnica auxiliar en la interpretación del principio de plena competencia.

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Costa Rica	CR		X	Si bien las Directrices de la OCDE no están mencionadas explícitamente en el cuerpo principal de las leyes, en La Sentencia n° 08739 de Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de 27 de Junio de 2012, se menciona lo siguiente: "Lo que sí está claro para la Sala es que, a pesar de la ausencia de una norma legal que efectivamente incorpore las reglas de la OCDE, pero al ser la técnica un parámetro de la discrecionalidad de la Administración, ésta se encuentra obligada a incorporar toda la técnica al ordenamiento jurídico (...) Además, nuestro país no requiere ser

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para hacer uso de ciertas reglas o prácticas que contienen un alto grado de consenso, al amparo de lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública que establecen los límites a la discrecionalidad, incluso ante la ausencia de ley" La Corte destaca que la técnica administrativa, como parámetro de la discrecionalidad, obliga a la AT a utilizar aquellas reglas de carácter internacional que garantizan la correcta interpretación y aplicación de principios fundamentales como el de plena competencia en el ámbito de los precios de transferencia.

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Chile	CL		X	En el caso de Chile, la Circular N°10 del 30 de enero de 2025 hace referencia explícita a las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia, al mencionar que: "(...) las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias son una referencia no solo para los países que son parte de la OCDE, sino que para la mayoría de los países en los que se regula esta materia, por lo que también son citadas en esta circular."

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Colombia	CO		X	En el estatuto tributario no existe remisión a las Directrices de la OCDE, no obstante, la Corte Constitucional en sentencia C-690 de 2003, señala: "constituyen una herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los precios de transferencia ".
Ecuador	EC	X		Art. 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que las Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias aprobadas por el Consejo de la

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente se utilizarán como Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.
El salvador	SV		X	Guía de Orientación No. DG-001/2018, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), es el documento que menciona explícitamente las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia: "(...) determinarán el citado precio de mercado utilizando los procedimientos y métodos técnicos

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>contenidos en el Código Tributario y en los lineamientos sobre precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)". Por lo tanto, la aplicación de las Directrices de la OCDE en El Salvador está sustentada en guías, no en la ley misma.</p>
España	ES	X		<p>En el Preámbulo de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades se menciona que: "(...) el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo."

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Estados Unidos	US		X	En referencia a la jurisprudencia, los tribunales estadounidenses muchas veces no citan directamente las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia, sin embargo, las usan como marco interpretativo para aplicar el principio de plena competencia (arm's length principle) bajo el IRC § 482. Es importante mencionar también, que en el documento AM-2025-001 emitido por la Office of Chief Counsel del IRS, se establece lo siguiente: "Las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias ("TPGs de la

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>OCDE”), que no son vinculantes para el IRS (incluida la Oficina Independiente de Apelaciones) ni para los tribunales, también contienen orientación que permite el uso de información sobre resultados reales con respecto a un intangible transferido altamente incierto”. Este reconocimiento expresa una apertura del sistema fiscal estadounidense a considerar las Directrices de la OCDE como una fuente orientativa de carácter técnico, especialmente en áreas donde el § 482 del IRC o sus regulaciones no ofrecen una guía detallada o cuando se requiere interpretar conceptos complejos como la valorización de intangibles con alta incertidumbre.</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Francia	FR		X	El documento BOI-BIC-BASE-80-10-10 emitido por la administración tributaria francesa (DGFIP) hace referencia a las GPT de la OCDE en: “Según la definición de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), los precios de transferencia son ‘los precios a los cuales una empresa transfiere bienes tangibles, activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas’.” En este sentido, también podemos ver en la jurisprudencia: Conseil d'État, 9ème - 10ème chambres réunies, 23/11/2020, 425577, que se hace referencia la GPT de la OCDE en el

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				siguiente párrafo, "(...) según los principios definidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de precios de transferencia, sin que este aumento de los costos se vea completamente compensado por el aumento del margen bruto que experimentaba, en comparación con esas mismas empresas, la filial francesa, debido, en particular, al descuento del 25 % otorgado por la sociedad italiana en la compra de los productos de la marca Salvatore Ferragamo."

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Brasil	BR		X	En el caso de Brasil en los últimos años ha presentado cambios importantes en su legislación y si bien las GPT de la OCDE no estan mencionadas explícitamente, la Receita Federal de Brasil ha emitido Instrução Normativa RFB N.º 2.161/2023 la cual sí hace referencia directa de las mismas, con el siguiente párrafo " Las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), contenidas en el informe titulado 'Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2022', así como sus futuras

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				modificaciones, cuando sean expresamente aprobadas por la Secretaría Especial de la Receita Federal de Brasil (RFB), son fuentes subsidiarias para la interpretación e integración de las normas de control de precios de transferencia, excepto si son contrarias o inconsistentes con la Ley N.º 14.596, de 14 de junio de 2023, esta Instrucción Normativa o los demás actos normativos emitidos por la RFB." Respecto a la jurisprudencia anterior a estos cambios ya se reconocía la importancia de las directrices de la OCDE, como se puede ver en el siguiente párrafo del Acórdão 108-09.763: "No hay contradicción entre el artículo 9 del Modelo de

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>Convenio Fiscal sobre Rentas y Patrimonio de la OCDE, que trata de los precios de transferencia en los convenios, y los artículos 18 a 24 de la Ley N.º 9.430/96 que introducen los precios de transferencia en la legislación fiscal brasileña." La Ley N.º 14.596/2023 representa una ruptura con ese enfoque, al incorporar expresamente el principio arm's length como criterio rector y permitir el uso de análisis económico-comparativos alineados con las prácticas de la OCDE.</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Honduras	HN	X		<p>Artículo 38 del Acuerdo No.027-2015: “Como referencia técnica para lo dispuesto en este Reglamento, se deben utilizar las “Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en el marco legal que norma el Sistema Tributario de Honduras.”</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Irlanda	IE	X		<p>En la Sección 835D del Taxes Consolidation Act 1997, se menciona lo siguiente: " Esta sección establece que las normas de precios de transferencia deben interpretarse de acuerdo con las Directrices de la OCDE de 2022 y otras orientaciones relevantes de la OCDE. La sección garantiza, en efecto, que la orientación de la OCDE se aplique en el derecho irlandés." Esta integración de las Directrices de la OCDE en el derecho irlandés es un ejemplo del esfuerzo por parte del país para cumplir con los estándares globales en materia fiscal.</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Italia	IT	X		El en artículo 110, párrafo 7 del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, DPR n. 917/1986), no se menciona expresamente a las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, sin embargo, en el preámbulo del Decreto Ministerial del 14 de mayo de 2018 que forma parte de su reglamento, se establece que son “Consideradas las Directrices de la OCDE aprobadas por el Consejo de la OCDE el 10 de julio de 2017.”
Kenia	KE		X	Las GPT de la OCDE no están mencionadas explícitamente en la legislación principal de Kenia, pero sí son reconocidas y aplicadas

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>en la jurisprudencia y práctica administrativa como referencia internacional autorizada. Así podemos observar los casos de Unilever Kenya Ltd v Commissioner of Income Tax [2005] KEHC 3176 (KLR) el cual menciona: "En ausencia de directrices específicas emitidas por la Autoridad Tributaria de Kenia conforme al artículo 18(3) de la Ley, la determinación de estos principios debe hacerse de acuerdo con las mejores prácticas internacionales, tal como están representadas por las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias (las Directrices de la OCDE)." y ECP</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				Kenya Limited v Commissioner of Domestic Taxes (Appeal 614 of 2022) [2023] KETAT 944 (KLR) donde hace referencia a que: "La Convención de la OCDE ha sido aplicada con frecuencia en Kenia para transacciones en las que las disposiciones del derecho interno guardan silencio."
México	MX	X		EL último párrafo del Artículo 179 de la LISR establece que: "(...)Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales,

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México."
Canadá	CA		X	En la legislación canadiense sobre precios de transferencia (específicamente en la sección 247 del Income Tax Act), no se menciona explícitamente a la OCDE en el texto. Sin embargo, en la jurisprudencia canadiense, se reconoce la influencia de las

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>directrices, así es el caso Smithkline Beecham Animal Health Inc. v. Canada, 2002 FCA 229, donde la Corte Federal de Apelaciones menciona lo siguiente: " Parece ser un punto comúnmente aceptado que las Directrices de la OCDE orientan, o deberían orientar, la interpretación (...). Las Directrices de la OCDE establecen los principios para determinar los precios de transferencia internacionales y, cuando es posible, el acuerdo entre los miembros de la OCDE respecto a las prácticas que deben seguirse."</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Panamá	PA	X		"Para la interpretación de lo normado en las disposiciones contenidas en este Capítulo, serán aplicables, como referencia técnica, las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 2010, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que sean congruentes con las disposiciones de este Capítulo". (762-D Código Fiscal)

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Perú	PE	X		(Art 32-A inciso h de la LIR) Remisión como fuente de interpretación, en tanto no se opongan a las disposiciones aprobadas por la Ley del Impuesto a la Renta (LIR).
Reino Unido	GB	X		En el caso de Reino Unido, se puede ver que en la Sección 164(1)(b) del Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, se menciona lo siguiente: " y (...) el efecto que, de acuerdo con las directrices de precios de transferencia, debe darse, en los casos en que los convenios para evitar la doble imposición incorporen total o parcialmente el modelo de la OCDE, a la parte de dichos

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>convenios que así lo haga", aunque es importante destacar que Reino Unido ha manifestado su intención de alinear su legislación con las directrices de la OCDE de manera más amplia, en una consulta reciente del 2025 sobre la reforma de las normas de precios de transferencia, se indicó que se busca clarificar que la Parte 4 del TIOPA, denominada Precios de transferencia, debe interpretarse de acuerdo con los principios de la OCDE, independientemente de la existencia de un tratado. Esta enmienda aclararía que el Modelo de Convenio Tributario y las Directrices de Precios de Transferencia (TPG) de la OCDE son herramientas interpretativas</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				independientemente de si existe o no un tratado vigente, lo cual representa la posición jurídica existente y no implica un cambio en el enfoque, según se menciona.
Bélgica	BE		X	Si bien en el Código del Impuesto sobre la Renta de 1992 (CIR 92) se aplica el principio de plena competencia, sin citar literalmente las Directrices de la OCDE. En circulares y orientaciones administrativas, se hace referencia explícita y directa a las Directrices de la OCDE como marco interpretativo oficial y vinculante para la administración tributaria. Así tenemos a la

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				<p>Circulaire 2020/C/35 la cual menciona, lo siguiente: "La administración fiscal belga se adhiere a los principios de las Directrices de Precios de Transferencia (TPG) 2017, basándose en el principio de plena competencia. En general, se puede admitir que cualquier modificación posterior de las TPG 2017 también será adoptada por Bélgica." No obstante, en la práctica belga, las Directrices de la OCDE son ampliamente utilizadas como referencia interpretativa tanto por la administración tributaria (Service des Décisions Anticipées – SDA) como por los tribunales.</p>

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Sudáfrica	ZA		X	Aunque las Directrices de la OCDE no están incorporadas directamente en la legislación sudafricana, estas desempeñan un papel fundamental como referencia interpretativa en la aplicación del régimen de precios de transferencia en el país, así es el caso de la sentencia ABC (Pty) Ltd v Commissioner for the South African Revenue Service (IT 14305) [2021] ZATC 1 donde el Tribunal menciona: " Es necesario que los países se alineen con las TPGs de la OCDE para superar los desafíos planteados por el BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios). Un estudio de casos

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				internacionales de precios de transferencia demuestra que las TPGs de la OCDE se aplican en muchos países. (...) No cabe duda de que las TPGs son un estándar mundial en materia de precios de transferencia."’ Esta sentencia refleja una tendencia sostenida en la jurisprudencia sudafricana a considerar las Directrices de la OCDE como una fuente auxiliar autorizada, en tanto proporcionan criterios técnicos y comparables para aplicar el principio de plena competencia.

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
Suiza	CH		X	En Suiza se hace referencia a las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, aunque no se han incorporado directamente en la legislación nacional, las autoridades fiscales y los tribunales suizos las utilizan como fuente de interpretación del principio de plena competencia. Así se puede observar en la sentencia del Tribunal Federal Suizo 2C_495/2017, dictada el 27 de mayo de 2019, cuando menciona: "Los Principios de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales (en adelante, Principios

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				de la OCDE) no son directamente vinculantes para Suiza, pero pueden utilizarse como herramienta interpretativa para aplicar el principio de plena competencia(...)". La sentencia utiliza estos principios como herramienta interpretativa para aplicar el principio de plena competencia según el artículo 58, apartado 1, letra b, de la Ley Federal sobre el Impuesto Federal Directo (LIFD)
Japón	JP		X	En el cuerpo normativo como la Ley de Medidas Especiales sobre Tributación, la referencia a la OCDE no es explícita. Sin embargo, en las Directrices del Comisionado para Precios de Transferencia

País	Código de País (ISO 3166-1 Alpha 2)	¿Tiene en la legislación de PT un artículo que remite a las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE?		Comentarios
		Sí	No	
				(TP Administrative Guidelines) sí hay referencia explícita a las Directrices de la OCDE, en la cual se menciona: "Para eliminar la doble imposición internacional causada por la tributación de precios de transferencia, es importante que las autoridades fiscales de ambos países compartan una comprensión común de los precios de transferencia. Por lo tanto, se debe llevar a cabo una inspección, investigación o análisis de los precios de transferencia aplicados de manera adecuada, consultando las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, según sea necesario."