



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

Organization for Economic Cooperation and Development guidelines on transfer pricing and its relationship with the principles of legality and legal reservation in Peru

Susana Kelly Barahona Artica

skba_88@hotmail.com

Universidad Nacional Federico Villareal, Perú

Resumen

Objetivo: 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. **Método:** La investigación fue e básica, bajo un enfoque cualitativo y un diseño fenomenológico, utilizando como instrumento la guía de entrevista a expertos. **Resultados:** 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). **Conclusiones:** 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 claves: Precios de transferencia, Legalidad tributaria, Reserva de ley, Guías de la OCDE, Soft law.

Abstract

Objective: To analyze how the Organization for Economic Cooperation and Development Transfer Pricing Guidelines (hereinafter TPG) relate to the constitutional principles of legality (hereinafter PL) and legal reserve (hereinafter PRL) in the Peruvian tax system. **Method:** The research was basic, using a qualitative approach and a phenomenological design, with an expert interview guide as the instrument. **Results:** The most relevant finding was that the GPT, as soft law instruments not formally incorporated into the Peruvian legal system, generate tensions with the PL and the PRL when they are applied directly by the Tax Administration (hereinafter TA), particularly SUNAT, as a basis for adjustments in transfer pricing (hereinafter TP). **Conclusions:** Although GTPs can fulfill a subordinate interpretative function, their use as an autonomous regulatory source compromises respect for the constitutional tax order, thus highlighting the urgent need to develop case law on TP in order to harmonize international tax cooperation with respect for the national tax legality block.

Keywords: Transfer pricing, Tax legality, Legal reserve, OECD guidelines, Soft law.



Publicado: 15/09/2025

Aceptado: 15/09/2025

Recibido: 04/09/2025

Open Access

Article scientific

<https://doi.org/10.47422/ac.v6i3.209>



Introducción

En el contexto de la fiscalidad internacional, regular los precios de transferencia es crucial, previene que las transacciones entre empresas relacionadas sean manipuladas, garantiza que las transacciones reflejen los precios de transacción a nivel de mercado y protege la integridad de la base impositiva de un país, las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) son el estándar internacional para estos precios, proporcionan dispositivos de reajuste y una base ética que incluye la oposición a la evasión fiscal internacional y los fondos, de hecho, adaptar y adoptar estas directrices es de suma importancia en Perú, con el aumento de la inversión extranjera, las directrices garantizan que la carga administrativa interactúe de manera aguda con la entrada al mercado de sus clientes, vigilando el respeto de principios constitucionales como la legalidad y la reserva de ley desde el punto de vista de la gobernanza.

El diseño estructural del análisis consiste en la regulación peruana actual y la autoridad fiscal civil, para ello, también se debe tener en cuenta aquellas directrices pertenecientes a la OCDE que continúan siendo respetadas sin quebrantar la disposición constitucional de Perú sobre el poder reservado de legislar, este estudio es factible ya que existe una base teórica, doctrinal y jurisprudencial suficiente para lograr el equilibrio entre aplicar las directrices y respetar los principios legales básicos, además, existe evidencia empírica y documental que puede arrojar luz sobre cómo estas directrices afectan a las empresas y a la administración tributaria, sin mencionar los desarrollos desde 2006 o revisiones anteriores (actualización) del pensamiento de la OCDE sobre precios de transferencia.

En cuanto a los beneficiarios, este análisis beneficia directamente a las empresas multinacionales y a la Agencia de Administración Tributaria al fomentar una fiscalidad más clara y predecible, mitigando así los riesgos de doble imposición, así como los conflictos legales, indirectamente, beneficia tanto a las personas como a la sociedad en su conjunto al promover una fiscalidad más justa, proporciona un terreno fértil para una fiscalidad que a su vez conduce al desarrollo económico, las perspectivas futuras incluyen la continuación del proceso de alineación de la legislación nacional con los nuevos desarrollos internacionales y el fortalecimiento de los mecanismos de supervisión, para que estos sigan siendo efectivos en la práctica y constitucionalmente válidos, esto ayudará a crear un entorno favorable para la inversión que estimule la creación de empresas y mejore la equidad fiscal en Perú.

Uno de los muchos cambios que han tenido lugar en las economías mundiales como resultado de la globalización, la evolución histórica y la invención humana, así como el

progreso tecnológico, incluyen, el desarrollo y la consolidación de relaciones económicas, tratados nacionales e internacionales, el fomento para identificar oportunidades de negocio en la diversificación de la oferta y la demanda, la reducción de costos y gastos, la optimización de las cadenas de suministro y la búsqueda de nuevas formas de financiamiento (Vilca, 2021).

Estos grupos económicos han desarrollado diversos niveles de vínculos empresariales entre ellos, dentro o fuera de cualquier territorio dado, lo cual es beneficioso para la dinamización de la economía, pero también pueden explotar las diferencias en las tasas impositivas y el bajo control fiscal, creando una planificación fiscal agresiva al subvalorar o sobrevalorar los precios acordados, erosionando la base impositiva de los países donde están establecidos (Tozzini, 2003).

Según la publicación de la Tax Justice Network (2020), en el año fiscal correspondiente, a nivel mundial hubo más de 427 mil millones de dólares en impuestos no recaudados. De hecho, los países con mayores pérdidas en recaudación fiscal fueron, primero, Estados Unidos seguido por el Reino Unido, aunque ambos tienen economías fuertes y desarrolladas, este problema no solo pertenece a América Latina sino también a Perú, donde la evasión y elusión fiscal generan impactos negativos significativos ya que los recursos destinados al gasto público se ven comprometidos y la asignación presupuestaria se ve socavada en sectores clave como infraestructura, educación, transporte, salud y telecomunicaciones (Tax Justice Network, 2020).

Por lo tanto, la OCDE y el G20 hicieron ciertos acuerdos que los países deben hacer cumplir. En años más recientes, y no aislado de eventos internacionales o del contexto socioeconómico actual, Perú ha estado incluyendo disposiciones relacionadas con esos eventos internacionales en la legislación CSLRFQS, por ejemplo, insertando el inciso h) en el artículo 32-A de la LIR, a través del DL No. 945, esto pertenece al ámbito del soft law, tanto para países como para grupos multinacionales (Fernández, 2020).

El soft law, son reglas de conducta que en principio no tienen fuerza legal vinculante, pero pueden tener efectos prácticos. También se le llama soft law. Y aquí radica el problema, porque el soft law, al carecer de rango normativo, puede contravenir el PL y el PRL; el primero es definido por Vilca (2021) como un principio fundamental del derecho, una referencia para el poder constituido, así como sus servidores y funcionarios (Williams (2021)).

Por lo tanto, afirma el autor, la administración pública está sujeta a este principio, lo que significa que las entidades públicas no poseen poder ilimitado, ya que este poder tiene limitaciones establecidas en el CT, leyes y reglamentos,



mientras que el segundo impone un mandato constitucional que solo una norma con rango de ley, y que exclusivamente y exclusivamente, puede regular los elementos esenciales de los impuestos de manera suficiente (Guevara, 2018).

Si en Perú se toma el GPT como fuentes de interpretación para el PT, los principios PL y PRL, definidos anteriormente, podrían ser violados, ya que este recurso indirecto al GPT puede terminar cambiando la base imponible sobre la cual se determinan los impuestos, llevando a una mayor o menor recaudación e incertidumbre legal para los contribuyentes; aunque el mismo GPT se menciona en el Artículo 74 del PC, el PL y el PRL también están incorporados en materia fiscal (Sztrancman, 2023).

Solo a través de leyes expresadas por cuerpos legislativos (o por ellos cuando delegan poder para ello) los elementos como las bases imponibles requieren regulación precisa. En consecuencia, la remisión legal a lo estipulado en el GPT como fuente de interpretación del impuesto referenciada bajo el inciso h) del Artículo 32-A en la LIR no sería compatible con el PL y el PRL, dado que las interpretaciones relacionadas con estos deberían ser sospechosas, ya que son un método que solo es válido en parte de los pocos casos (Gamba, 2008).

El párrafo anterior es consistente con Mal Herbé et al. (2012), quienes señalan que muchos sistemas fiscales en América Latina están influenciados por el GPT, ya sea a través de referencias directas o indirectas. En

consecuencia, esto muestra la posible existencia de daño al PL y PRL. Con sentencias del Tribunal Constitucional de Derecho en casos de la Ley 788 del 27 de diciembre de 2002, similar a las mitigaciones realizadas en el inciso (h) del artículo 32-A LIR, en Colombia el tribunal constitucional ha juzgado que el inciso 260-9 es nulo y la Ley 2003, por ejemplo, utilizó el GPT para interpretar el PT en la medida en que estos no fueron promulgados por el legislador no tiene carácter de ley (C-690/03, Sentencia (Corte Constitucional de la República de Colombia, 2003).

Se planteó como 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?; Como 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?

Así mismo como 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; En ese contexto los 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.

Tabla 1

Matriz de categorización se propuso

Problemas	Objetivos	Categorías	Subcategorías
Problema General	Objetivo General		
¿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?	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.	Guías sobre precios de transferencia de la Organización para la cooperación y el desarrollo económico (GPT)	Soft Law
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
¿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.	Principios constitucionales tributarios (PCT)	Reserva de Ley

Elaboración propia (2024).



Se detallaron los siguientes antecedentes:

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 investigar cómo se puede probar la ayuda estatal ilegal o ilícita a partir de la buena voluntad y los complejos acuerdos fiscales de las EMN. Se utilizó un método de investigación legal de casos, basado en estatutos de la UE, jurisprudencia del Tribunal de Primera Instancia, decisiones de la Comisión y "soft law" como el Código de Conducta y textos GPT. Estos nos muestran que las normas de ayuda estatal han comenzado a formar un mecanismo para la competencia fiscal justa en la UE, y deben aplicarse de acuerdo con el PL fiscal como resultado. Este documento encontró, por lo tanto, en el caso Engie, que se podía ver una contradicción con respecto a este principio.

Linusson (2023) desarrolló la tesis titulada "¿Está el Control Sobre el Riesgo Fuera de Control?" con el objetivo de evaluar el significado y las consecuencias concretas del concepto de control de riesgo de GPT. Su método de investigación legal fue dogmático, basado tanto en el derecho internacional como en el nacional. Encontró que, si el GPT está mal formulado, esto podría llevar a una interpretación divergente por parte de los Tribunales Administrativos Suecos y el Skatteverket (si deciden aplicar fuera del marco legal de Suecia, como ahora parece posible). Concluye que esto hace difícil determinar qué papel y estatus deben tener las guías en la legislación nacional, ya que el uso incorrecto de ellas trae conflictos aumentados y doble imposición o no doble imposición. Se puede decir que un país debe asegurarse de que sus guías se conformen con sus propias leyes.

Bussoletti (2022) realizó la investigación titulada "Un Estudio Comparativo de TP Internacional: Italia y Japón". Su propósito era entender cómo Italia y Japón están comprendiendo y llevando a cabo el GPT, así como evaluar si cada uno está abordando los problemas del día a la luz de las recomendaciones proporcionadas en tales guías. El método utilizado fue el método dogmático o sistemático también conocido como enfoque doctrinal. Al usar esto, muestra que ambas naciones tienen una relación consistente entre sus leyes nacionales y el GPT. Mientras que Italia en un gran número de casos los cita en sus regulaciones, cuando no hay una ley específica propia a la que referirse, Italia sigue esas, por eso Core (2020) dice que el marco regulatorio de Italia es impreciso en comparación. Seguramente no aborda todos los campos concernientes a la legislación nacional, sin embargo, el marco japonés en su conjunto está mucho mejor estructurado. Como resultado, todos los practicantes fiscales italianos naturalmente se benefician de la orientación establecida en

este libro y mayormente, ya sea intencionalmente o por error, de sus propias necesidades prácticas y el contenido preciso de la legislación nacional. Basado en esto, el artículo concluye que la naturaleza de soft law de las guías, aunque no carece de efectividad (son efectivas siempre que las leyes nacionales les dejen espacio), ya se ha convertido en una herramienta central para la práctica de TP en muchos países e incluso a menudo influye en la legislación fiscal secundaria doméstica.

Wéber (2023), su tesis doctoral con el título "Evasión Fiscal de Empresas Multinacionales a Través de TP: Sobre la Evolución de la Batalla Contra la Evasión Fiscal de Empresas Multinacionales a Través de TP y el Efecto de Nuevas Medidas", estableció su objetivo en esos significados. Entre estos, había leyes blandas y duras, así como combinaciones de ambas. Por lo tanto, fue una revisión bibliográfica panóptica, cualitativa, empírica, destinada a realizar una aproximación *in situ* del estado actual de las EMN. Los resultados revelaron que instituciones internacionales como la OCDE, la Unión Europea y los gobiernos nacionales han sacado a la luz diversas medidas y políticas para equipar a las autoridades fiscales con las armas necesarias: para luchar contra la fiscalidad injusta y asegurar que los ingresos se graven donde realmente se generan. Lo siguiente a notar es que no son legalmente vinculantes, y siendo una simple recomendación, el GPT refleja los principios internacionalmente reconocidos que pueden ser utilizados por el A.T. Belga, así como, según lo establecido en la circular 2020/C/35 de la propia autoridad, por cualquier otra jurisdicción fiscal.

Silva (2021) "Las Fuentes de Interpretación para TP Establecidas en el Artículo 32-A, Cláusula h del LIR y Donde Este Principio Se Rompe", se utilizó el método de análisis documental y síntesis para examinar si la aceptación con el GPT como fuentes de interpretación bajo el Artículo 32-A cláusula h) viola las reglas del PL. Los resultados demostraron que así EDLEY el PL está siendo violado: el GPT puede ser añadido a la ley como si fueran ley, aunque tales medidas no fueron aprobadas por el parlamento, por lo tanto, según el autor, esto es una cuestión de principios constitucionales.

Villagra (2020) examina el grado de fuerza en las fuentes de interpretación proporcionadas por el GPT que encarnan las Acciones 8-10 del Plan BEPS en relación con Perú; a través de cómo el método de mirar hacia atrás y hacia adelante en el tiempo se sostiene, e intenta traer respuestas claras a estas preguntas: ¿Qué es lo que los textos del LIR y CT nos dicen sobre las disposiciones legislativas para los resultados de las Acciones 8-10 del Plan BEPS? ¿Qué rangos de materia presentan estos textos que aún NO se han puesto en legislación? ¿Dónde debemos limitar la



aplicación del GPT a su función como herramienta de interpretación, en los cambios realizados por las Enmiendas del LIR después de los Resultados de las Acciones 8-10? Según los resultados, el sistema fiscal peruano, al absorber las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS en cierto grado en su LIR y el CT, puso en operación una serie de elementos. Si uno considera los hechos, cualquier aspecto sobre intangibles y acuerdos de reparto de costos puede no haber sido adoptado aún por el legislador peruano. Además, el autor argumenta que, mientras que la cláusula h) del Artículo 32-A del LIR, titulada "Fuentes de Interpretación" establece que el GPT será un medio de interpretación para dicho artículo, esta referencia no le da carácter normativo ya que las normas legales provienen únicamente de los poderes del estado.

Nina (2018) lleva a cabo una investigación titulada "El Uso del GPT en el Régimen de TP del LIR". El objetivo de la investigación es determinar correctamente los dos usos de las guías en el régimen de TP del LIR: la revisión constitucional y la interpretación mediante leyes actuales. Los resultados mostraron que el uso del GPT para la aplicación de disposiciones estatutarias de TP del LIR se puede llevar a cabo de dos maneras: la primera es usar el GPT ya que son soft law; el segundo método es hacer uso de ellos bajo los parámetros tanto de la Norma VIII para CT como de la cláusula h) Artículo 32°-A LIR. Conclusión: ambas formas son viables.

Carrillo (2019) desarrolla la investigación titulada "Cumplimiento de Obligaciones Sustantivas y Formales de TP Entre el Territorio de Perú y Chile"; su propósito es diseñar un CCP alineado para cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de TP moviendo transacciones entre las dos naciones. De acuerdo con el método de análisis de regulaciones actuales en Perú y Chile, así como el GPT, literatura especializada, artículos académicos y publicaciones en libros y revistas científicas, se pretende por un lado considerar el entorno macro ambiental, fiscal y legal de cada uno de ellos. Los resultados mostraron que adoptar un programa CCP para alinearse con las obligaciones fiscales va en cierto modo a reducir el riesgo de ajustes en los procedimientos de TP, detener impuestos de reanudación reliquidados y prevenir la desestimación de gastos al determinar el IR. Señala que el liderazgo del GPT en la orientación para la política fiscal y las acciones ciertamente promueve los objetivos de aumentar los ingresos. Continúa diciendo en esta línea, las administraciones fiscales de tanto Perú como Chile deben adherirse a los estándares internacionales y recomendaciones de la OCDE, especialmente en lo que respecta al intercambio de información, legislación fiscal internacional, el sistema de precios de transferencia, la prevención de erosión de base junto con el combate al desplazamiento de beneficios.

Benites (2017) desarrolla una tesis titulada "Influencia de la OCDE en el Sistema Legal Peruano Contra la Planificación Fiscal Internacional realizada por Multinacionales". Su objetivo es analizar la aplicabilidad como parte de una estrategia para enfrentar la planificación fiscal agresiva por parte de corporaciones multinacionales en la entrada de Perú en la OCDE. El método es un estudio en términos legales del GPT emitido por la OCDE, si estos pueden convertirse en artículos vinculantes o son fuentes de derecho bajo el sistema legal de Perú. Los resultados de la investigación muestran que la planificación fiscal internacional es, si acaso, una amenaza directa para los sistemas de recaudación fiscal del Estado. Como tal, nos corresponde internacionalmente idear mecanismos regulatorios, como los propuestos por la OCDE, para abordar todas las ramificaciones de tal evasión fiscal, o incluso (en algunos casos) crimen organizado. Se concluye aquí que, aunque las directrices de esta organización son vinculantes solo para sus países miembros, de hecho, se han desarrollado en estándares reconocidos internacionalmente para promover una comprensión unificada de las normas fiscales. En el extremo peruano, esa influencia se ve en medidas para conformar disposiciones de disputas concurrentes con disposiciones en el Modelo de Convención de la OCDE, en la conclusión de acuerdos internacionales que proporcionan intercambio de información y asistencia administrativa mutua, también en la reforma de la ley fiscal y la determinación de SUNAT de dejar que los estándares internacionales guíen su trabajo como marco articulado por personal oficial bajo la orientación de las directrices de la OCDE.

La versión original del GPT salió en 1979, pero solo recibió el consejo de aprobación de la OCDE en 1995. Mientras tanto, ha sido objeto de revisiones y enmiendas periódicas, como señala Fernández (2020), el GPT es uno de los principales instrumentos que trata el tratamiento de las EMN en asuntos internacionales, y su objetivo es asegurar que cada país pueda tener una base impositiva lo suficientemente fuerte sin estar sujeto a la doble imposición, por lo tanto, es aconsejable no considerar las leyes fiscales de las EMN en cada jurisdicción de manera aislada, sino ver la fijación de precios de transferencia como parte de un contexto más amplio. A menudo hay conflictos entre las EMN y las autoridades fiscales sobre quién debería calcular esto, adoptar esta perspectiva ayudará a reducir los conflictos en ambos lados y promover el comercio y la inversión, no solo entre las empresas y su país anfitrión, sino a nivel internacional, es dentro de este marco que la OCDE sugiere (aunque no impone) sus directrices para la fijación de precios de transferencia. No obstante, ya se han convertido en un estándar internacional generalmente reconocido, adoptado tanto por los países



miembros como ampliamente utilizado incluso en estados no miembros (Reyes y Rivera, 2020).

Dentro del ámbito del derecho internacional, el soft law se refiere en términos de leyes globales, los cuadros de derecho blando son instrumentos que tienen características heterogéneas y formas diversas. A pesar de la falta de fuerza vinculante estricta en la ley, tienen importancia legal práctica porque afectan la conducta que los actores están dirigidos a seguir por ellos o dan lugar a algún punto de coherencia dentro de un campo de estudio, por ejemplo, las resoluciones de organizaciones o agencias internacionales se incluyen dentro de esta categoría, que, aunque no poseen un estatus normativo formal, al menos proporcionan recomendaciones, directrices o principios, el objetivo, aunque no obligatorio por naturaleza, es lograr que los países, entidades o individuos receptores afectados realmente se comporten de esa manera. Funcionan como intérpretes o implementadores de reglas (Zornoza, 2013).

Las teorías que respaldan las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y su relación con los principios de legalidad y reserva legal en Perú se basan principalmente en:

Principio de Plena Competencia: Este principio sostiene que las transacciones entre partes relacionadas deben valorarse como si se realizaran entre partes independientes bajo condiciones de mercado. Su propósito es prevenir la manipulación de precios con el fin de trasladar beneficios a jurisdicciones de baja tributación para asegurar que la carga fiscal a nivel internacional se distribuya equitativamente entre los países. Se utiliza como base para su administración para ajustar los precios que se desvían de los valores de mercado y así proporcionar una corrección para la base imponible.

Teoría del Principio de Legalidad y Reserva Legal: En Perú, el uso de las directrices de la OCDE, al ser normas o leyes interpretativas internacionales, ha creado cierta controversia. ¿Están violando el principio de legalidad y el principio constitucional de reserva legal, ambos los cuales requieren que las disposiciones fiscales sean claras y formalmente aprobadas como leyes? Algunos piensan que la incorporación directa de estas directrices podría dañar la base imponible sin reivindicación en la ley. Otros sostienen que aportan un marco técnico necesario y detallado a las leyes.

Teoría de Control y Prevención de la Evasión Fiscal: Se basa en la necesidad de combatir la evasión y elusión fiscal mediante normas que controlen las transacciones entre empresas relacionadas, especialmente en un entorno internacional. Las directrices tienen como objetivo proporcionar métodos para detectar prácticas indebidas y asegurar la transparencia fiscal, defendiendo la soberanía

fiscal sin quebrantar los principios constitucionales peruanos.

Estas teorías proporcionan el marco dentro del cual las directrices de la OCDE pueden aplicarse en Perú. También reflejan la tensión entre la aplicación práctica de estas directrices internacionales y los principios esenciales del derecho interno, como el de legalidad y la reserva legal (Vallejo, 2023).

Materiales y métodos

Esta investigación, denominada GPT y su relación con los PL y PRL en el Perú, 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 PPNN actúan e interactúan. Por ello, debe ser elegido cuando se busca entender cómo las PPNN perciben y experimentan los acontecimientos y circunstancias presentes en el contexto en el que se desenvuelven (Guzmán, 2021).

En relación a lo expuesto en el párrafo precedente, es de vital importancia mencionar que, el presente estudio adopta un diseño de investigación fenomenológico, cuya finalidad, según Rojas (2022), es acceder a la comprensión del mundo desde la perspectiva del otro, es decir, entender la experiencia vivida por las PPNN desde su propio punto de vista. Este diseño permite describir, analizar e interpretar los significados que las personas atribuyen a su experiencia, tal como lo indica Herrera (2017), 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.

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.

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.

Tabla 2

Operacionalización de las categorías

Categorías de estudio	Definición conceptual	Definición operacional	Subcategorías	Escalas de medición
Guías sobre PT de la OCDE (GPT)	Las GPT son directrices enfocadas primordialmente al estudio de la aplicación del PPC, 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 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).	La medición de la categoría GPT se realizó a través de la aplicación de una guía de entrevista dirigida a doce (12) profesionales del derecho con reconocida experiencia en la materia. Dicha categoría incluye las subcategorías soft law y hard law, las cuales fueron abordadas en función del contenido 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.	Soft Law Hard Law	Ordinal: ✓ bajo ✓ medio ✓ alto
Principios constitucionales tributarios (PCT)	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 fijadas en la CP ostentan la máxima jerarquía normativa dentro del ordenamiento jurídico de un país y en consecuencia toda expedición de una norma con rango de ley o de inferior jerarquía debe efectuarse conforme a estos principios. En general, todo ejercicio de poder exige reverencia a los derechos constitucionales de las personas.	La medición de la categoría PCT se realizó a través de la aplicación de una guía de entrevista dirigida a doce (12) profesionales del derecho con reconocida experiencia en la materia. Dicha categoría incluye las subcategorías PL y PRL las cuales fueron abordadas en función del contenido 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.	Legalidad Reserva de Ley	Ordinal: ✓ bajo ✓ medio ✓ alto



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.

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.

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, 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.

Resultados

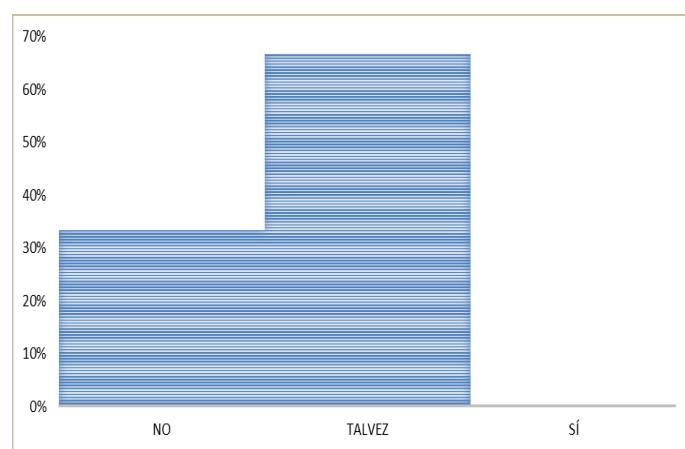
En el presente capítulo se procede a exponer los resultados del trabajo de tesis denominado GPT y su relación con los PL y PRL en el Perú, los cuales han sido desarrollados en función a los objetivos generales y específicos, lográndose obtener lo siguiente:

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

Como se puede observar en la figura 1 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 1

Resultados de la pregunta N° 01



Continuando con la exposición de resultados, se expone el obtenido de la pregunta: ¿Piensa usted que las GPT

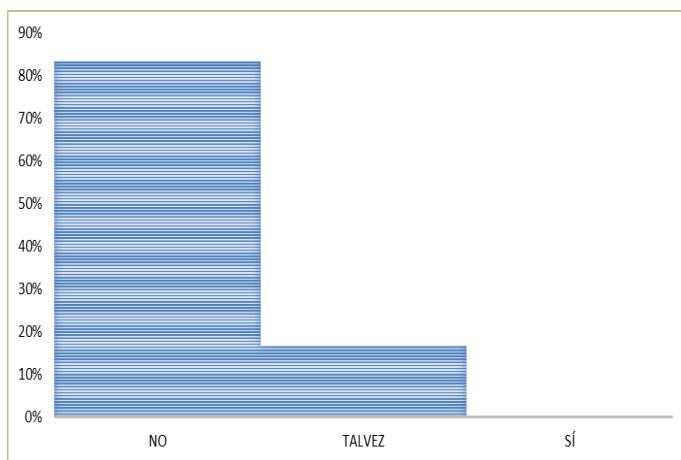


influyen en el PL en relación a “no hay tributo sin la debida reglamentación”?

En la figura 2 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 2

Resultados de la pregunta N° 02



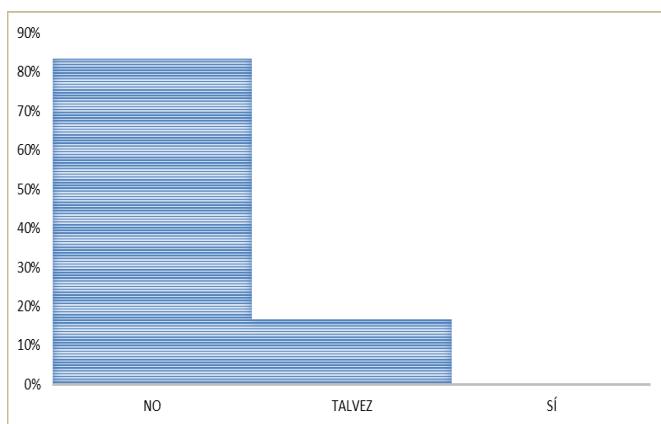
Ahora bien, se expone el resultado de la siguiente pregunta:
Ahora bien, se expone el resultado de la siguiente pregunta:
¿Cree usted que las GPT afecten al PRL en referencia a la imposición de tributos?

Del total de entrevistados, mayoritariamente el 83 % de ellos, señalaron que GPT no podrían afectar al PRL en referencia a la imposición de tributos.

Como se puede advertir en la figura 3 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 3

Resultados de la pregunta N° 05

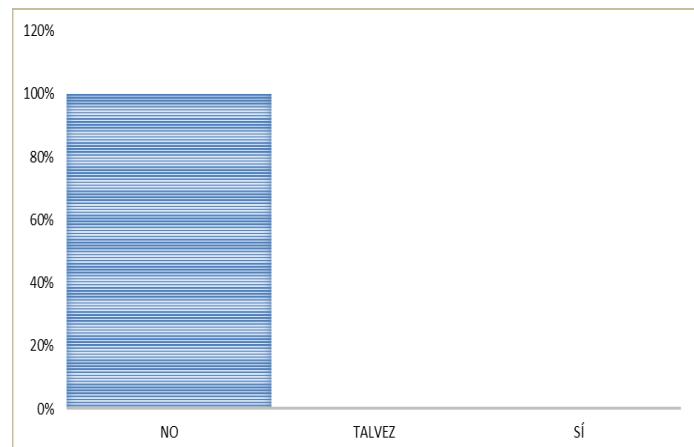


Se continua, con el resultado a la pregunta: ¿Considera usted la existencia del PRL en el Soft Law?

Según se observa en la figura 4 a continuación, la totalidad de los entrevistados, es decir, el 100 %, indicaron que no podría existir el PRL en el Soft Law.

Figura 4

Resultados de la pregunta N° 06

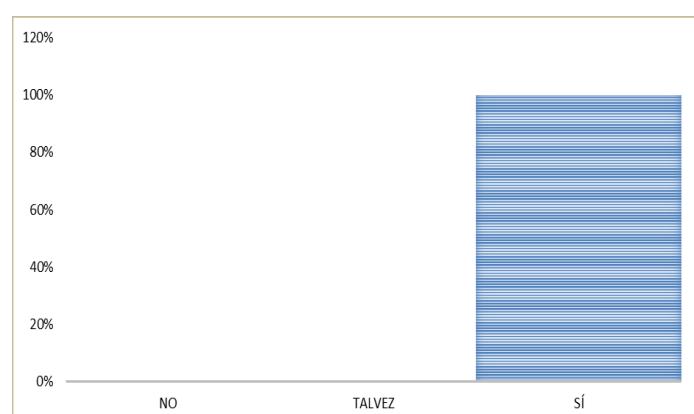


Así también, se prosigue con el resultado a la pregunta:
¿Considera usted que el PL tiene relación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT?

Tal como se muestra en la figura 5 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 5

Resultados de la pregunta N° 07



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

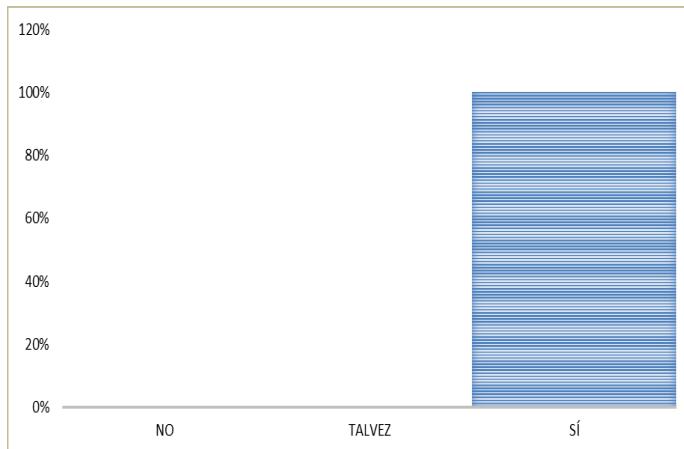
Según se observa en la figura 6 a continuación, la totalidad de los entrevistados, es decir, el 100 %, indicaron que



consideran que el PRL tendría vinculación con la Norma VIII del Título Preliminar del CT.

Figura 6

Resultados de la pregunta N° 08

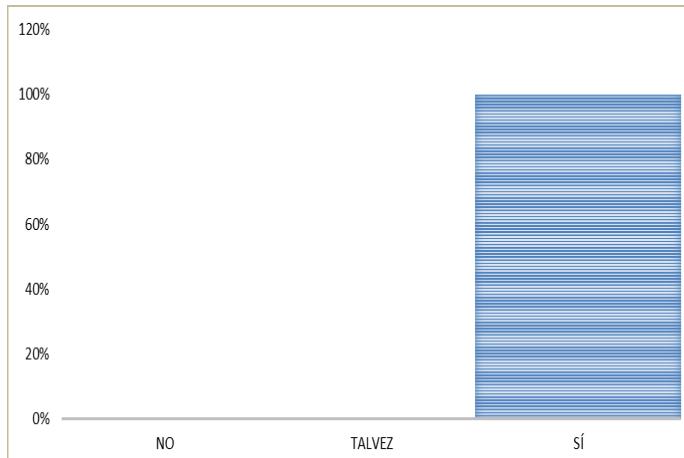


Así mismo, se muestra el resultado de la siguiente pregunta: ¿Considera usted que el PL tiene relación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la LIR?

Tal como se muestra en la figura 7 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 7

Resultados de la pregunta N° 09

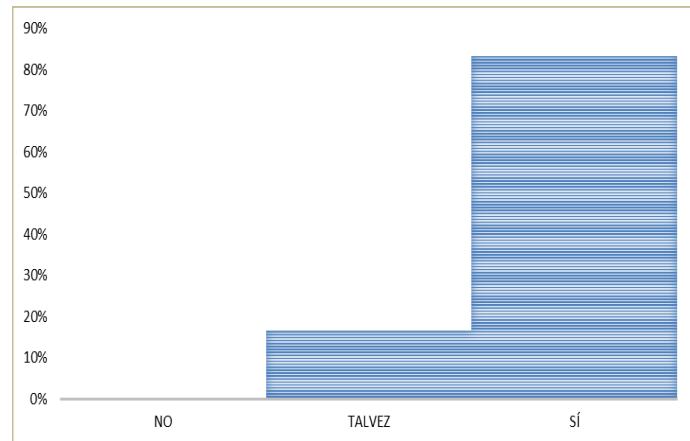


Finalmente, se expone el resultado de la siguiente pregunta: ¿Considera usted que el PRL tiene vinculación con el inciso h) del Artículo 32°-A de la LIR?

Como se puede observar en la figura 8 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 8

Resultados de la pregunta N° 10

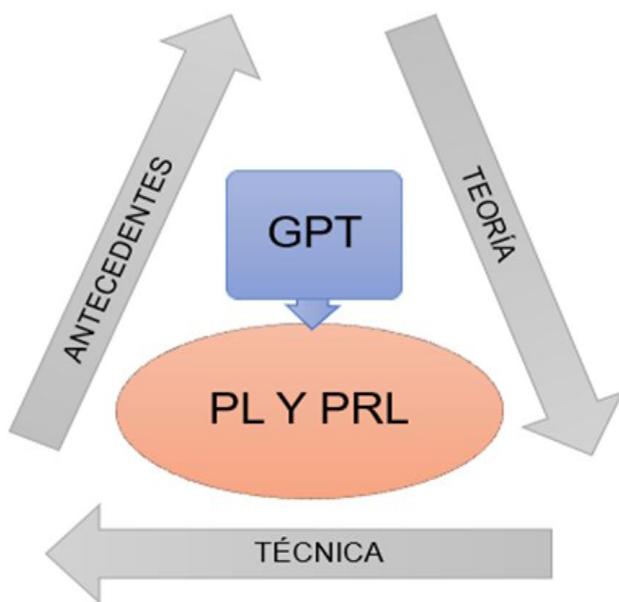


Discusión

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.”

Figura 9

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.º 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 extra normativas 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 1 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 extra normativas 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.

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 1 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 extra normativas 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.

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.



Referencias bibliográficas

- Benites, T. (2017). Influencia de la OCDE en el ordenamiento jurídico peruano para contrarrestar el planeamiento fiscal internacional de las empresas. <https://hdl.handle.net/11042/3286>
- Bernal, C. (2010). Metodología de la investigación. Colombia: Pearson Educación.
- Bussoletti, L. (2022). A Comparative Study of International Transfer Pricing: Italy and Japan. <https://hdl.handle.net/20.500.12075/10111>
- Carrillo, C. (2019). Compliance de obligaciones sustanciales y formales de precios de transferencia entre Perú y Chile. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/15635>
- 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>
- 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
- 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. <http://hdl.handle.net/20.500.12423/1118>
- 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>
- 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. <https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1761034&dswid=-6204>
- 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. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/12134>
- Reyes, C. & Rivera, C. (2020). Factores de impacto para empresas exportadoras obligadas a cumplir con normativa hondureña de precios de transferencia. <https://repositorio.unitec.edu/xmlui/handle/123456789/8858>
- Rincón, M. (2018). Principio de reserva de ley: Límite a la competencia impositiva en la delegación de poder a la rama ejecutiva. <https://ridum.umanizales.edu.co/xmlui/handle/20.500.12746/3389>
- Rojas, W. (2022). The Relevance of Qualitative Research in Time of Pandemic. *Studium 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>
- 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. Centro Interdisciplinario de Metodología de las Ciencias Sociales. Universidad Nacional de La Plata. https://www.memoria.fahce.unlp.edu.ar/trab_eventos/ev.8585/ev.8585.pdf
- Sevillano, S. (2020). Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. (2nd ed.). 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. <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. <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. <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. Facultad de Derecho. Pontificia Universidad Católica Del Perú.
<http://hdl.handle.net/20.500.12404/25402>

Zornoza, J. (2013). La Problemática Expansiva del Soft Law. Un análisis desde el Derecho Tributario. Revista Análisis Tributario Nº 306.

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

Tozzini, G. (2003). El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. LA LEY.
<https://www.saij.gob.ar/gabriela-ines-tozzini-principio-legalidad-reserva-ley-materia-tributaria-dacj060032/123456789-0abc-defg2300-60jcanirtcod>

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>

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

Williams, G. (2021). Conceptos de soft law, hard law, better regulation, smart regulation y políticas públicas. In Biblioteca del Congreso Nacional de Chile: Santiago.
https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=rep0sitorio/10221/30361/1/BCN_soft_law_politicas_publicas_better_regulation_con_formato.pdf