



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

EXPEDIENTE N° : 6030-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de octubre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° de 23 de julio de 2020, emitida por
la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las
Resoluciones de Determinación N° y emitidas por Impuesto a la Renta
del ejercicio 2010 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010, y la
Resolución de Multa N° (girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178
del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó la comisión interlineal pagada a sus partes
vinculadas, al considerar que no estaba a valor de mercado, según la aplicación del método del precio
comparable no controlado, para lo cual estimó que las compañías de la tuvieron mayores
factores de comparabilidad, en lugar de las líneas aéreas independientes no miembros de dicha alianza
que fueron propuestas como comparables.

Que afirma que la comisión interlineal según el IATA tiene la naturaleza de una comisión por la cual una
aerolínea remunera a otra que emite el ticket con el que generó una venta a favor de aquélla; asimismo,
dicha comisión no tiene relación con los servicios comerciales que brindan las aerolíneas, sino con el
sistema interlineal que es propio de la industria aeronáutica y es utilizado para atender el transporte aéreo
de los pasajeros cuyos boletos son emitidos por una aerolínea y el transporte es realizado por otra; además,
el pago de la aludida comisión tiene como propósito la distribución de los ingresos derivados de las ventas
interlineales de transporte de pasajeros. Por todo lo anterior, la comisión interlineal no es un reembolso de
costos o gastos por la prestación de determinados servicios comerciales, como sostiene la Administración.

Que argumenta que las normas de precios de transferencia son normas de valor de mercado (cita la
Resolución N° 03198-2-2006) y no autorizan la recalificación de las operaciones, para lo cual debe
observarse previamente lo dispuesto por la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario (cita la
Resolución N° 00121-Q-2018). Si bien las Directrices de la OCDE recomiendan que el análisis de precios
de transferencia debe partir de la correcta identificación y calificación de las operaciones, ello debe
realizarse dentro del marco procedimental previsto por la legislación interna de cada Estado, como han
establecido por ejemplo las autoridades judiciales de España y Finlandia.

Que anota que para la Administración la comisión interlineal responde a una relación de colaboración
empresarial entre ella (la recurrente) y sus partes vinculadas en la cual se comparten facilidades de
reservas, automatización de itinerarios, software, interfases comunes y en esa medida considera que la
comparación idónea debe realizarse con las aerolíneas integrantes de la. Tal conclusión
es contraria al principio de libre competencia, por cuanto establece que la comparación de las operaciones
analizadas (recalificadas como una transacción jurídica y económica que no existe en la realidad) debe
hacerse con sujetos que al formar parte de dicha alianza no actúan como lo harían terceros independientes.

Que menciona que el porcentaje del 9% del valor del boleto emitido para fijar la comisión interlineal



Firmado Digitalmente por
ZUNIGA DULANTO Licette
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/10/2021 08:55:15
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por MEJIA
NINACONDOR Victor FAU
20131370645 soft
Fecha: 26/10/2021 09:33:02 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
CHIPOCO SÁLDIAS Liliana
Consuelo FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/10/2021 09:46:18
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

corresponde a un valor de la industria del sector aeronáutico regulado por las Resoluciones 780b y 780c del IATA, lo que puede apreciarse en las aerolíneas independientes propuestas como comparables. Aun si se incluyera a las aerolíneas de la _____, resultaría que la comisión observada se encuentra dentro del rango intercuartil y por ende que cumple el principio de libre concurrencia. No es correcto descartar la tasa del 9% atendiendo a la diferencia existente entre las rentabilidades de ella (la recurrente) y su matriz vinculada, ya que ella no posee flota propia e intangibles desarrollados internamente, los cuales son propiedad de la matriz, quien además inició operaciones muchos años antes y en otros mercados geográficos. Asimismo, destaca que algunas aerolíneas no miembros de la _____ no fueron incorporadas como comparables debido a que utilizaron un contrato de naturaleza diferente (monto fijo por rutas) y por inmaterialidad (operaciones que representaron menos de \$500,00 de facturación de volado).

Que alega que según el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no puede utilizarse como comparables las transacciones que corresponden a operaciones pactadas por miembros conformantes de agrupamientos o asociaciones no consideradas como persona jurídica para efectos del Impuesto a la Renta, situación que se presenta con los miembros de la _____, que es un acuerdo asociativo cuyo objetivo común es ampliar la conectividad del transporte aéreo internacional, para lo cual busca facilitar el proceso de venta de boletos entre sus miembros, lo que termina influyendo en la determinación de los precios, siendo esta razón por la cual los integrantes de dicha alianza deben excluirse como comparables, lo que tiene fundamento además en el principio de libre concurrencia que promulga que los precios de operaciones entre partes vinculadas deben ser para fines fiscales los que hubieran correspondido a operaciones entre partes independientes en condiciones iguales o similares. Por las mismas razones deben excluirse como comparables a _____ e _____ con quienes tiene suscritos contratos que reemplazan a la comisión interlineal.

Que aduce que el análisis de comparabilidad de la Administración no fue riguroso, toda vez que analizó la comisión interlineal de forma conjunta a la compensación de servicios comerciales, no recogió los acuerdos contractuales específicos celebrados con _____ y excluyó los acuerdos pactados con aerolíneas independientes para establecer la comparación con los miembros de la _____ que tiene un acuerdo de colaboración distinto al que concierne a la comisión interlineal observada.

Que arguye que las tasas inferiores al 9% por concepto de comisión interlineal que aplicaron otras aerolíneas independientes se debió a la naturaleza y características de los acuerdos que celebraron, como es que se trataron de acuerdos multilaterales en los cuales las obligaciones asumidas no solo estuvieron referidas a las ventas interlineales sino que comprendieron otras obligaciones, mientras que las operaciones observadas y las que tuvieron las empresas independientes no miembros de la _____ que fueron seleccionadas como comparables se rigieron por acuerdos bilaterales.

Que destaca que aun en el supuesto que la comisión interlineal observada hubiera remunerado otros servicios además de la gestión por la emisión del ticket, como sostiene la Administración, tal situación también invalidaría la selección de los miembros de la _____ como comparables, toda vez que ella (la recurrente) no remuneró conceptos distintos de la comisión interlineal a dichos miembros o a la alianza y tampoco asumió pagos en el marco de la política de repartición de costos que existe dentro de la alianza, ya que su participación es a título de aerolínea asociada, por lo que no cabe descartar como comparables a las aerolíneas no miembros de la _____.

Que menciona que suscribió un contrato de código compartido con _____ y uno de «profit sharing» con _____, los cuales no tienen la misma naturaleza que una comisión de volado interlineal, lo que ha sido reconocido por la Administración, siendo esta situación la que descarta a dichas empresas como comparables, a menos que se incluyeran tales contratos en el análisis de comparabilidad, lo que no lo haría riguroso, dada la diferencia de dichos contratos con la comisión de volado interlineal.

Que resalta que al ser la Administración quien opuso factores de comparabilidad y comparables distintos de los propuestos, le corresponde la carga de la prueba para demostrar que el análisis de comparabilidad realizado es el más apropiado, lo que tiene sustento en las Directrices de la OCDE y ha sido destacado por este Tribunal en la Resolución N° 05826-1-2019. Sin perjuicio de ello, expone sus argumentos con los que desvirtúa los factores de comparabilidad utilizados por la Administración.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

Que sobre los objetivos comunes y repartición de costos (factores 1.3 y 1.4), señala que es incorrecto que la operación interlineal que dio lugar a la comisión analizada sea comparada con una operación global de la [redacted], así como que ella (la recurrente) no participa en la repartición de los costos de dicha alianza.

Que sobre las interfases comunes y facilitación del proceso de reservas (factores 4.1 y 4.2), señala que las aerolíneas que actúan bajo un acuerdo interlineal comparten cierta información sobre disponibilidad de asientos y tarifas que es un estándar en la industria, por lo que el acceso los sistemas con dicha información no es un elemento diferenciador entre aerolíneas, sean o no miembros de una alianza; que aun cuando existe una jerarquía en los vuelos que son publicados en la página [redacted], son los pasajeros quienes finalmente eligen la tarifa de su viaje; y que en todo caso el análisis de las interfases comunes, de existir, corresponden a una transacción distinta de la comisión interlineal.

Que sobre la promoción y explotación de la marca conjunta, así como la repartición de los costos por publicidad y promoción de la marca (factores 2.1 y 2.4), señala que el análisis debió enfocarse en la comisión interlineal y no considerar otros aspectos como la promoción y la publicidad; que no existe un reparto de costos entre los miembros del [redacted] con relación a la marca [redacted] / que los costos que asume están relacionados con material fotográfico y pago a agencias locales; que los costos de publicidad y promoción de la marca [redacted] están centralizados en la matriz y ella (la recurrente) solo asume costos relacionados con marketing operativo que son compensados con los ingresos que genera como consecuencia de la explotación de la marca [redacted] que es la matriz quien realiza funciones estratégicas relacionadas con el programa de pasajero frecuente [redacted] F [redacted] y que los gastos por publicidad desembolsados por ella (la recurrente) corresponden a gastos rutinarios que no están vinculados con el marketing estratégico; y que se deduce de lo anterior que su participación en las funciones DEMPE no la excluye de tener gastos de marketing rutinarios en su mercado local.

Que sobre la interacción entre los programas de pasajero frecuente - PPF, canje de millas, interacción entre los PPF existentes y los miembros del grupo o alianza y acceso a los salones VIP (factores 2.2, 2.3, 3.1 y 4.3), señala que el acceso a los salones VIP es acordado fuera del Acuerdo Marco de la [redacted] y es una transacción que no está ligada a la operación interlineal; que la interacción entre los PPF son una práctica de la industria que van más allá de acuerdos estratégicos que se dan bajo el marco de un acuerdo específico de reciprocidad de dichos programas y que pueden existir entre todas las aerolíneas independientes; que los PPF y el canje de millas son transacciones distintas y separadas de la comisión interlineal; y que de lo anterior se establece que el enfoque multifactorial utilizado por la Administración es errado para considerar que las aerolíneas miembros de la [redacted] son comparables con la relación existente entre ella (la recurrente) y su matriz vinculada.

Que refiere que el «Estudio de segmentación de utilidades relacionado con la Comisión Interlineal del Ejercicio Fiscal 2010» evidencia que la comisión también cumple los estándares de mercado según la segmentación de utilidades realizada con una lógica similar al método residual de partición de utilidades, no siendo procedentes los cuestionamientos de la Administración; asimismo, plantea como escenario alternativo un rango intercuartil elaborado no solo con las empresas independientes que fueron propuestas, sino que incluye a las aerolíneas miembros de la [redacted] seleccionadas por la Administración (con excepción de [redacted]), de lo que resultaría que la comisión interlineal observada se encuentra dentro de dicho rango y por ende a valor de mercado; además, destaca que el Servicio de Impuestos Internos de Chile no efectuó algún ajuste de precios de transferencia a las comisiones interlineales pagadas por la matriz a ella (la recurrente) durante el ejercicio 2017, cuyos criterios y metodología de fijación de precios fueron los mismos que en el ejercicio 2010, con lo que se concluye que el reparo materia de autos carece de fundamento.

Que menciona que la declaración de nulidad de los valores anteriores por parte de la Resolución de Intendencia N° 0150140014786 no otorgó una nueva oportunidad a la Administración para que con los valores materia de autos incorporara nuevos comparables y excluyera otros que fueron incluidos antes en el procedimiento de fiscalización; que tales actuaciones afectan el ejercicio de su derecho de defensa, ya que con ellas la Administración pudo formular un nuevo reparo, mientras que la contraparte no puede plantear las mismas actuaciones luego de concluida la fiscalización, no existiendo igualdad de armas; que



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

la Administración no podía incluir como comparables a [redacted] ya que se habían excluido en el Resultado del Requerimiento N° [redacted], emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario; y que esta situación descrita evidencia que la Administración aplicó indebidamente el método del precio comparable no controlado, por lo que no correspondía que los valores anteriores fueran declarados nulos, al no sustentarse en un vicio procedimental, sino que debieron revocarse o dejarse sin efecto, ya que lo que hubo en realidad fue una incorrecta aplicación de una norma sustantiva.

Que manifiesta que no procede la Tasa Adicional del 4.1% aplicada al ajuste de precios de transferencia, ya que no se ha configurado alguno de los supuestos previstos por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta que califique como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; en esa línea, destaca que el ajuste secundario que prevé el inciso c) del artículo 109 del reglamento de la mencionada ley vulnera el principio de reserva de ley; asimismo, cita la Resolución N° 08325-10-2017, según la cual no todos los gastos reparables deben cuantificarse para aplicar la tasa adicional, y las Resoluciones N° 08000-3-2017 y 04194-11-2018, según las cuales se estableció el ajuste por subvaluación de ventas no significa una disposición indirecta de renta; además, en atención a todo lo anterior, concluye que la legislación peruana no contempla una norma que regule el ajuste secundario por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos relativos a que la comisión interlineal es un ingreso derivado de la venta de boletos, que la Administración recalificó indebidamente dicha comisión, que esta se deriva de una práctica internacional avalada por el [redacted] y sus comparables internos, que los miembros de la [redacted] y los contratos de colaboración de código compartido y «profit sharing» deben excluirse como comparables en aplicación del principio de libre competencia y el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la autoridad tributaria chilena concluyó que la comisión interlineal cumple los estándares de precios de transferencia y su desconocimiento por la Administración quebranta el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Perú y Chile, que el reparo debe revocarse por una indebida aplicación de una norma sustantiva y una errónea valoración de los medios probatorios, que la multa aplicada obedece a una infracción cuya imputación desconoce los principios de tipicidad y antijuricidad y que el ajuste de precios de transferencia no autoriza la aplicación de la tasa adicional.

Que por su parte, la Administración señala que efectuó un ajuste de precios de transferencia por aplicación del método del precio comparable no controlado a la comisión interlineal pagada por la recurrente a sus partes vinculadas (matriz y afiliadas), al considerar que los miembros de la [redacted] comparten mayores factores de comparabilidad con las operaciones analizadas que las aerolíneas independientes no miembros de dicha alianza que fueron seleccionadas por la recurrente.

Que indica que las operaciones analizadas consistieron en las operaciones interlineales entre la recurrente y sus partes vinculadas que fueron remuneradas con una comisión interlineal equivalente al 9% de los ingresos atribuidos a la recurrente por los vuelos operados por ella y que fueron comercializados (venta de tickets) por dichas partes vinculadas.

Que menciona que según lo explicado por la recurrente, el estudio de precios de transferencia presentado y las Resoluciones 780b y 780c del [redacted], el origen y naturaleza de la comisión interlineal corresponden a una remuneración que compensa los gastos efectuados por la aerolínea comercializadora en la venta, manipulación, atención y procesamiento del servicio interlineal, que en forma de descuento es cobrada a la recurrente, es decir, la comisión interlineal está relacionada directamente con los gastos incurridos por la vendedora del ticket.

Que anota que según lo explicado por la recurrente, lo estipulado en el Contrato de Prestación de Servicios de Soporte y el Contrato de Prestación de Servicios de Sistemas Comerciales (GDS) y lo informado por el Servicio de Impuestos Internos de Chile, aquella remunera servicios a su matriz vinculados con la reserva, itinerarios, venta de pasajes y controles relacionados, lo que evidencia una relación entre estos servicios con la compensación que remunera la denominada comisión interlineal, por lo que deben tenerse en cuenta como parte de las operaciones analizadas y para efectuar el análisis de comparabilidad, sobre todo si se considera que la remuneración de la recurrente a su matriz se da en un contexto de distribución de gastos



Tribunal Fiscal

Nº 09198-1-2021

de esta última a sus filiales con el objetivo de generar sinergias y rentabilidades comunes.

Que refiere que, según el estudio presentado, las operaciones analizadas cumplirían el principio de libre concurrencia al haberse observado los mismos criterios del IATA para el prorrateo de los ingresos y el cobro de la comisión interlineal. Revisados los acuerdos bilaterales entre la recurrente y las aerolíneas independientes propuestas como comparables se observa que su objetivo es la determinación del reparto de los ingresos por la venta de los tickets de vuelos interlineales y los gastos incurridos en la venta de dichos tickets a través de la comisión interlineal. Sin embargo, como se indicó previamente, las operaciones analizadas corresponden a cargos por servicios interlineales que incluyen características adicionales de distribución de gastos vinculados con la gestión de ventas de tickets, reservas e itinerarios de vuelos, por lo que las comparables seleccionadas por la recurrente —que se limitan al cobro de la comisión interlineal— en principio no serían similares con las operaciones analizadas.

Que afirma que según el Contrato Marco y el documento *[redacted]*, le *[redacted]* configura un acuerdo de reparto de costos entre sus miembros, quienes asumen una serie de obligaciones con el fin común de maximizar los beneficios de cada una de ellas, brindando una serie de facilidades a los clientes finales. Asimismo, la denominada comisión interlineal (cargo por servicio interlineal) no es aplicable entre los miembros, lo que fue corroborado con la carta del vicepresidente de Membresía y Experiencia de Cliente de *[redacted]*. Además, cada uno de los miembros principales y sus aerolíneas afiliadas se comprometen a cumplir todas las obligaciones estipuladas, con lo cual se aprecia la calidad de «parte» que tuvo la recurrente (aerolínea afiliada) a través de su matriz (miembro principal) en la *[redacted]*. También se advierte que las aerolíneas participantes de la alianza realizan un prorrateo de ingresos en sus operaciones interlineales, como ocurre con las operaciones analizadas, lo que es corroborado con la precitada carta del vicepresidente, pero sin el cobro de la denominada comisión interlineal.

Que concluye de lo anterior que la recurrente participa a través de su matriz en la *[redacted]* y por ende participa del reparto de los costos de las obligaciones asumidas, que están relacionadas con las facilidades en gestiones de reservas, ventas de boletos, automatización de itinerarios y compartimientos de software, las cuales están relacionadas con los costos que originan los cargos por servicios interlineales, de ahí que en principio estas operaciones (entre la recurrente y las demás aerolíneas de la alianza) se asimilen más a las características y condiciones de las operaciones interlineales observadas (entre la recurrente y sus partes vinculadas).

Que resalta que en la fiscalización se descartó a los comparables propuestos por la recurrente debido a que los contratos bilaterales se limitaron a una compensación de los gastos incurridos por la aerolínea comercializadora en la venta, manipulación, atención y procesamiento del servicio interlineal, lo que difiere de las operaciones analizadas, pues estas abarcaron la distribución de gastos adicionales (en las que la recurrente participó) relacionados con la gestión de venta de tickets y que implicó un acuerdo global del grupo con un fin común de rentabilidad general, situación que se asimila más a las operaciones con las aerolíneas de la *[redacted]* no siendo necesario la existencia de una remuneración efectiva por parte de la recurrente dentro de la referida alianza.

Que sobre los factores de comparabilidad, expone que las funciones orientadas a realizar esfuerzos comercialmente razonables para cumplir con objetivos comunes, como la distribución o acuerdo de costos incurridos en las actividades realizadas para el cumplimiento de dichos objetivos comunes son características diferenciales que se presentan en las operaciones analizadas y en las operaciones de la *[redacted]* no así en los comparables propuestos por la recurrente (factores 1.3 y 1.4); que las interfases comunes y la facilitación en los procesos de reservas son condiciones expresamente reguladas tanto en las operaciones analizadas como en las operaciones de la alianza, no así en las comparables propuestos (factores 4.1 y 4.2); que existe una promoción de la marca conjunta tanto en la relación de la recurrente con las aerolíneas de la alianza como en su relación con sus partes vinculadas, lo cual indirectamente está relacionado con la gestión de ventas de tickets en las operaciones interlineales de cara a los clientes finales, lo que evidencia un factor diferenciador frente a las operaciones interlineales con otras aerolíneas en las que no existe la promoción de alguna marca conjunta en la venta de tickets (factores 2.1 y 2.4); y que los programas de pasajeros frecuentes, canje de millas y acceso a salones VIP son



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

condiciones que se encuentran reguladas expresamente como requisitos y obligaciones de las partes de la alianza y en las operaciones observadas, lo que no ocurre con las operaciones de la recurrente con otras aerolíneas, que aun cuando no tengan relación directa con las operaciones interlineales —como sostiene la recurrente—, evidencian situaciones comunes en las relaciones de la recurrente con sus partes vinculadas y con las partes de la alianza (factores 2.2, 2.3, 3.1 y 4.3).

Que concluye de lo expuesto que las operaciones interlineales entre la recurrente y los miembros de la tienen mayores y más intensos elementos de comparabilidad con las operaciones analizadas, que las operaciones interlineales de la recurrente con las aerolíneas con quienes suscribió acuerdos bilaterales, por lo que se confirma el set de comparables seleccionado durante la fiscalización. De esta manera, luego de elaborado el rango intercuartil de la comisión interlineal pactada por la recurrente con las aerolíneas independientes miembros de la precitada alianza, se estableció que el valor de mercado es 0% (cuartil inferior, mediana y cuartil superior), con lo cual la comisión interlineal del 9% pactada en las operaciones analizadas se encuentra fuera del valor de mercado, resultando procedente el ajuste de precios de transferencia a la mediana del indicado rango.

Que informa que durante la fiscalización se comunicó los fundamentos por los cuales las aerolíneas son funcionalmente comparables, en base al análisis de comparabilidad realizado, a la pertenencia de dichas empresas a la y a los contratos de código compartido que tienen celebrados con la recurrente y que poseen características similares a las operaciones analizadas, por lo que no se afectó el derecho de defensa de la recurrente.

Que anota que en mérito a la declaración de nulidad de los valores girados anteriormente no podía considerarse que el procedimiento de fiscalización hubiera concluido, por lo que se encontraba facultada para proseguir con su trámite y efectuar una nueva evaluación de los actuados a fin de sustentar de una manera más precisa el reparo formulado, lo cual no representó una afectación al derecho de defensa de la recurrente, ya que esta nueva evaluación le fue comunicada y se le otorgaron plazos razonables para que formulara sus descargos.

Que aduce que la restricción impuesta por el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para utilizar como comparables a agrupaciones, asociaciones, consorcios, joint ventures y demás contratos de colaboración empresarial no es aplicable al caso de autos, puesto que dichos contratos tienen como característica sustancial la cooperación entre sus partes para alcanzar una utilidad o beneficio en común que sea repartida en proporción a la contribución de cada una de ellas, lo cual no se verifica en la cuyo acuerdo prevé que sus partes no tienen la intención de compartir ingresos o ganancias.

Que indica que el estudio complementario presentado propone un símil del método residual de partición de utilidades para validar la comisión interlineal como valor de mercado, pero tal símil no es uno de los métodos reconocidos y autorizados por la normativa del Impuesto a la Renta; asimismo, dicho estudio no está acompañado de información financiera fiable y desagregada que permita evaluar su contenido; que los elementos que según el estudio habrían aportado valor a la recurrente por parte de su matriz no están sustentados y en cualquier caso ya habrían sido remunerados (por lo que no se justificaría un nuevo pago a través de la comisión interlineal); que los márgenes operativos de la recurrente de los años 2009 y 2010 no evidencian la alegada generación del valor por parte de la matriz (lo que justificaría el pago de la comisión interlineal); y que tampoco se tiene documentación de sustento sobre la aplicación del método del margen neto transaccional que el aludido estudio complementario utilizó para validar los resultados del símil del método residual de partición de utilidades.

Que refiere que el ajuste efectuado a una operación entre partes vinculadas por aplicación de las normas de precios de transferencia califica como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su reglamento, en concordancia con el inciso d) del artículo 109 del mismo reglamento, por lo que resulta procedente la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% al ajuste efectuado.

Que mediante escrito de alegatos reitera los principales fundamentos vertidos en la resolución apelada.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

Que en el presente caso, se observa que como resultado de un procedimiento de fiscalización, fueron emitidas a la recurrente las Resoluciones de Determinación N° [redacted] y [redacted] respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010, y la Resolución de Multa N° [redacted], por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 5259 a 5266).

Que la controversia en el caso de autos consiste en establecer si los valores antes citados se encuentran arreglados a ley.

I. EMISIÓN DE LOS VALORES

Que de manera previa, cabe pronunciarse sobre los aspectos procedimentales cuestionados por la recurrente que según ella afectarían la emisión de los valores impugnados. Estos aspectos están relacionados con la posibilidad para incorporar nuevos argumentos en el curso de la fiscalización que no había concluido debido a la declaración de nulidad de valores emitidos anteriormente, la afectación del derecho de defensa que se habría originado por la situación antes descrita, la posibilidad de la Administración para modificar sus conclusiones luego del cierre del requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario y la indebida declaración de nulidad de los valores que fueron emitidos con anterioridad a los valores materia de autos.

Que como antecedentes se tiene que mediante Carta N° [redacted] y Requerimiento N° [redacted], notificados el 16 de diciembre de 2014 (fojas 3719, 3720 y 3778), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010. La fiscalización comprendió la revisión de la aplicación de las normas de precios de transferencia, para lo cual fueron emitidos específicamente los Requerimientos N° [redacted].

Como resultado, se emitieron, entre otros¹, la Resolución de Determinación N° [redacted] (Impuesto a la Renta del ejercicio 2010), la Resolución de Determinación N° [redacted] (Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010) y la Resolución de Multa N° [redacted] (multa vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010).

Que la recurrente interpuso reclamación contra dichos valores (en adelante, los valores anteriores), los cuales fueron declarados nulos por la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 13 de mayo de 2019 (fojas 4435 a 4445). A título informativo, se menciona que dicha declaración de nulidad se sustentó en que la instancia de reclamación apreció que en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, el área acotadora había incorporado nuevos elementos o circunstancias de comparabilidad de las operaciones analizadas, así como había modificado el fundamento de algunos elementos de comparabilidad utilizados, todo lo cual cambió la premisa del reparo planteado originalmente en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] no habiéndose otorgado a la recurrente la oportunidad de oponer sus argumentos frente a los nuevos elementos o circunstancias de comparabilidad, lo que había producido una afectación al derecho de defensa y al debido procedimiento.

Que debido a la declaración de nulidad, la Administración prosiguió con el procedimiento de fiscalización, para lo cual emitió el Requerimiento N° [redacted] con el cual comunicó nuevamente el reparo formulado por aplicación de las normas de precios de transferencia, complementando el análisis de comparabilidad de las operaciones observadas, otorgando un plazo para que la recurrente formulara su descargo (fojas 5044 a 5091). Asimismo, emitió el Requerimiento N° [redacted] al amparo del artículo 75 del Código Tributario, con el cual comunicó los resultados de la fiscalización con relación al anotado reparo, dando plazo para el descargo de la recurrente (fojas 4941 a 4944).

¹ A título informativo se menciona que también se emitieron las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a [redacted] por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, y las Resoluciones de Multa N° [redacted], por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. El Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento en vía de apelación respecto de estos valores mediante la Resolución N° 00870-1-2020.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

Que luego de vencidos los plazos concedidos y comunicados los resultados de los requerimientos cursados (fojas 4885 a 4940 y 4945 a 5043), la Administración culminó el procedimiento de fiscalización con la emisión y notificación a la recurrente de las Resoluciones de Determinación N° y y la Resolución de Multa N (los valores impugnados en autos).

Que de acuerdo con el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar de dicho código, siendo que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Que según el artículo 75 del citado código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que de otro lado, el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, señala que la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

Que en las Resoluciones N° 08376-1-2016 y 02229-3-2017, entre otras, se ha indicado que la declaración de nulidad tiene efectos retroactivos que alcanzan a todo lo sucedido antes de la notificación del acto nulo, pues la norma antes citada es clara al establecer que la retroactividad se considera «a la fecha del acto» y, por tanto, si el acto es declarado nulo y por ello es expulsado del mundo jurídico, los efectos que produjo a raíz de su notificación también deben considerarse excluidos junto con él.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 13403-7-2008 y 07445-2-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral², pudiendo ser continuado incluso luego de que la Administración hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa vinculadas con el tributo o tributos y periodo o periodos materia de revisión.

Que el citado criterio es congruente con el hecho que la fiscalización se considera concluida con la emisión y notificación de los valores respectivos, específicamente, con las resoluciones de determinación³, de modo que en caso que estas sean declaradas nulas, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización, sino que este continúa en trámite.

Que de acuerdo con lo expuesto, al haberse declarado la nulidad de los valores anteriores, estos fueron expulsados del mundo jurídico y, en consecuencia, la Administración no había culminado el procedimiento de fiscalización que inició respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, encontrándose facultada para proseguir con su labor de fiscalización, que en el presente caso concluyó con la emisión y notificación de los valores impugnados en autos.

Que con relación a que la nulidad de los valores anteriores no otorgó a la Administración la posibilidad de incorporar nuevos argumentos, en particular, nuevos comparables, cabe señalar que el ejercicio de la facultad de fiscalización prevista en el artículo 62 del Código Tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones N° 19857-8-2012 y 05295-8-2016, entre otras, supone que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias materia de revisión, con los límites que establece el Código Tributario respecto de

² Es del caso anotar que dicho criterio se refiere al procedimiento de fiscalización previsto por el artículo 61 del Código Tributario antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, según el cual el procedimiento de fiscalización puede ser parcial o definitivo.

³ Según el artículo 76 del Código Tributario, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

sus facultades y los derechos de los contribuyentes.

Que como quiera que el procedimiento de fiscalización de autos no había culminado debido a la nulidad de los valores anteriores, la Administración se encontraba habilitada para hacer uso de la facultad de fiscalización prevista en el artículo 62 del Código Tributario y, en esa medida, podía plantear nuevas observaciones dentro del procedimiento de fiscalización, como es la inclusión de los comparables que cuestiona la recurrente, con la finalidad de formar su opinión definitiva sobre la correcta aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones observadas, por lo que los cuestionamientos expuestos en este extremo no resultan amparables.

Que en cuanto a que la situación antes descrita habría conculcado el derecho de defensa de la recurrente, cabe mencionar el procedimiento de fiscalización fue continuado con el Requerimiento N° [redacted], a través del cual la Administración comunicó el reparo por aplicación de las normas de precios de transferencia, complementando el análisis de comparabilidad de las operaciones observadas, en particular, con la inclusión de nuevos comparables (aerolíneas [redacted]), apreciándose el otorgamiento de un plazo, el cual fue prorrogado en dos oportunidades⁴, a fin que la recurrente formulara su descargo al reparo en los nuevos términos que le fueron comunicados. Asimismo, la Administración emitió el Requerimiento N° [redacted], al amparo del artículo 75 del Código Tributario, con el cual comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un nuevo plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo.

Que como se aprecia, durante la continuación del procedimiento de fiscalización la Administración comunicó a la recurrente los nuevos términos del reparo efectuado por aplicación de las normas de precios de transferencia y, en particular, le informó sobre la inclusión de nuevos comparables, habiéndole otorgado plazos para la atención de los requerimientos cursados y con los cuales la recurrente tuvo expedito su derecho a exponer sus argumentos y a ofrecer y producir pruebas, lo que evidencia que le fue garantizado el ejercicio de su derecho de defensa.

Que cabe anotar que, así como la Administración en el procedimiento de fiscalización pudo incorporar otros comparables a fin de formular el reparo de autos, la recurrente también tuvo la oportunidad de ofrecer en dicho procedimiento, a través de sus descargos a los requerimientos cursados, otros comparables y cuestionar los propuestos por la Administración, por lo que no cabe amparar la supuesta ausencia de «igualdad de armas» que aduce la recurrente.

Que en cuanto a que las aerolíneas [redacted] fueron excluidas como comparables en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, por lo que luego de dicho acto no podían ser consideradas como tales en la fiscalización, cabe indicar que dicho procedimiento no había culminado con el resultado del anotado requerimiento, toda vez que, en razón a la nulidad declarada, aún no se habían emitido los valores correspondientes, por lo que la Administración en uso de su facultad de fiscalización podía modificar los términos originales del reparo, en atención a una nueva evaluación de los hechos y circunstancias del caso analizado, siempre que ello fuera puesto en conocimiento de la recurrente, como ocurrió con los Requerimientos N° [redacted] y sus resultados, con los que modificó los términos originales del reparo según el Resultado del Requerimiento N° [redacted], específicamente, la inclusión de las aerolíneas [redacted] como comparables, siendo que tal facultad de la Administración no se ve enervada por el hecho que este último requerimiento y su resultado se hubieran emitido sobre la base del artículo 75 del Código Tributario, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 02102-4-2010 y 01182-Q-2016, entre otras, por lo que lo sostenido por la recurrente en este extremo no resulta amparable.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que la exclusión de [redacted] como comparables y el posterior cambio de criterio para incluirlas como tales revela que la Administración aplicó indebidamente el método del precio comparable no controlado, por lo que no correspondía que los valores anteriores fueran declarados nulos, al no sustentarse en un vicio procedimental, sino que debieron revocarse o dejarse sin efecto, ya que en realidad hubo una incorrecta aplicación de una norma sustantiva,

⁴ Prórrogas concedidas mediante las Cartas N° [redacted]



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

cabe señalar que estos argumentos están dirigidos a cuestionar el pronunciamiento emitido por la Resolución de Intendencia N° , que declaró la nulidad de los valores anteriores, siendo que dicha resolución no es materia de impugnación en el presente procedimiento contencioso, por lo que no corresponde a esta instancia emitir un pronunciamiento sobre el particular.

Que sin perjuicio de lo indicado, es menester destacar que mediante la Resolución N° 00870-1-2020 de 21 de enero de 2020 este Tribunal resolvió la apelación interpuesta contra el extremo impugnado de la precitada Resolución de Intendencia N° y dejó constancia que la recurrente había precisado en la nota al pie de página 1 de su escrito de apelación que no impugnaba el extremo de dicha resolución que había declarado la nulidad de los valores anteriores.

II. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° EJERCICIO 2010

- IMPUESTO A LA RENTA DEL

Que según se aprecia del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 5260), la Administración formuló un reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por S/116 742 568,00, derivado de un ajuste de precios de transferencia según el método del precio comparable no controlado, efectuado a la comisión interlineal pagada por la recurrente a sus partes vinculadas, de acuerdo con los Resultados de los Requerimientos N° y al amparo del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias.

Que el asunto controvertido consiste en determinar si el ajuste de precios de transferencia se encuentra arreglado a ley, para lo cual debe tenerse en cuenta que existe consenso en autos en cuanto a que los sujetos intervinientes de las operaciones observadas son partes vinculadas según la legislación del Impuesto a la Renta, que resultan de aplicación las normas de precios de transferencia y que el método más apropiado para determinar si las mencionadas operaciones se encuentran a valor de mercado es el precio comparable no controlado.

Que de la revisión a los Resultados de los Requerimientos N° y (fojas 4885 a 4939 y 4945 a 5042), el último en particular, se observa que la Administración efectuó el precitado ajuste de precios de transferencia sobre la base del siguiente análisis de los hechos y la documentación proporcionada durante el procedimiento de fiscalización:

- Según la información del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2010 elaborado por la firma de auditoría (el Estudio), la recurrente junto con) y)⁵ son empresas subsidiarias de o la matriz) y todas ellas conforman el Este grupo empresarial forma parte de la una alianza global que incluye a varias aerolíneas del mundo. Lan Airlines tiene por negocio principal el transporte aéreo de pasajeros y carga en Chile, Perú, Argentina, Ecuador y Colombia, así como en otras rutas regionales e internacionales en América, Europa y Oceanía. Este negocio es desarrollado directamente o a través de sus subsidiarias. Por su parte, la recurrente fue constituida en 1997 para la prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros, carga y correo, tanto a nivel nacional e internacional, que respectivamente comenzaron en julio y noviembre de 1999.
- La transacción materia del análisis de precios de transferencia en el caso de autos se enfocó en la comisión por volado interlineal pagada por la recurrente a sus empresas vinculadas) durante el ejercicio 2010. Esta comisión fue calculada con la tasa del 9% aplicada sobre el ingreso atribuido a la recurrente por los vuelos operados que fueron comercializados (vendidos) por sus empresas vinculadas. El monto cobrado por la recurrente por el volado interlineal consideró el descuento de la comisión que debía pagar, pero tanto el ingreso como la comisión asociada fueron registrados de forma separada.

Los ingresos de la recurrente por operaciones de volado interlineal fueron atribuidos tanto por sus empresas vinculadas (86% proveniente de) como por empresas independientes, estas

⁵ Entre otras empresas cuya mención no es relevante para el caso materia de análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 09198-1-2021

últimas conformadas por aerolíneas miembros de la [redacted] y aerolíneas no miembros de dicha alianza. La recurrente no pagó comisión por volado interlineal a las aerolíneas miembros de la [redacted] mientras que a las aerolíneas no miembros de dicha alianza pagó una comisión que fluctuó entre 0 y 9% de los ingresos atribuibles por volado interlineal.

El Estudio presentado concluyó que la comisión del 9% por volado interlineal observó el principio de libre concurrencia, bajo la aplicación del método del precio comparable no controlado con comparables internos⁶, para lo cual utilizó como precios comparables las comisiones por volado interlineal del 9% que la recurrente pagó a 19 aerolíneas independientes no miembros de la [redacted]. Sin embargo — como anotó la Administración— el Estudio no consideró como comparables internos a las 12 aerolíneas miembros de la [redacted] (con quienes la recurrente acordó una comisión del 0%) y a las otras 44 aerolíneas independientes no miembros de dicha alianza (a quienes la recurrente pagó comisiones inferiores al 9%).

La Administración coincidió con el Estudio en que el método del precio comparable no controlado es el más apropiado para sustentar el valor de mercado de la transacción materia de análisis según las normas de precios de transferencia, pero discrepó en cuanto a los comparables internos utilizados, ya que para aquélla los comparables idóneos debieron ser las operaciones realizadas con las aerolíneas independientes miembros de la [redacted]

- Sobre la transacción materia de análisis, la Administración, con base en el Convenio de Montreal, la Ley del Aeronáutica Civil del Perú y la doctrina, señaló que una operación interlineal es una operación de transporte aéreo sucesivo de pasajeros que ocurre cuando dos o más aerolíneas realizan el transporte según el tramo del trayecto que les corresponda a cada una de ellas. Sin embargo, verificó que la recurrente había pagado la denominada comisión interlineal por operaciones que en su mayoría (72,34% del total de la venta de boletos) no calificaban como interlineales, ya que se trataron de vuelos operados íntegramente por la recurrente y en los que [redacted] únicamente actuó como emisor de los boletos. Asimismo, apreció que los gastos por la gestión en la venta de los boletos, como el manejo de la reserva y la emisión de dichos boletos, que según la recurrente se pretendía compensar con la comisión interlineal, amparándose en las Resoluciones 780b y 780c del IATA, ya habían sido remunerados a [redacted] en virtud del Contrato de Prestación de Servicios de Soporte y el Contrato de Prestación de Servicios de Sistemas Comerciales ([redacted])

De los indicados contratos y su documentación de respaldo, así como de la información de [redacted] obtenida del intercambio de información con el Servicio de Impuestos Internos de Chile, la Administración observó que [redacted] facturó a la recurrente «Servicios Comerciales Fijos» y «Servicios de Sistemas Comerciales Variables», los primeros referidos a remuneraciones del personal asociados a las áreas de Revenue Management, Pricing, Business Intelligence y Sistemas Comerciales e Innovación, mientras que los segundos correspondieron a facturaciones que los proveedores de [redacted] y Host ([redacted]) hicieron a [redacted] por el uso del equipamiento de tecnología, plataformas y programas computacionales que estos proveedores poseen para la gestión y administración del inventario de boletos aéreos, reservas y controles de despegue para todas las empresas del [redacted] permitiéndoles efectuar las consultas, reservas y ventas de pasajes, de ahí que los gastos originados por tales servicios fueran repartidos entre todas las empresas (lo que incluyó a la recurrente). De ello concluyó que todos los servicios antes mencionados por los cuales la recurrente pagó a [redacted] fueron utilizados para efectuar la reserva y la compra de los boletos aéreos y, por ende, correspondieron a los gastos generados por la emisión de los boletos aéreos, es decir, los mismos conceptos por los cuales la recurrente alegó que fueron retribuidos con el pago de la denominada comisión interlineal.

Conforme a lo anterior, la Administración estableció que los pagos efectuados por la denominada comisión interlineal obedecieron a la gestión de [redacted] en la emisión de boletos por vuelos operados por la recurrente y por tanto compensaron los gastos incurridos por dicha gestión, como el manejo de la reserva y la emisión de los boletos, apreciando además que estos gastos tuvieron relación con una serie

⁶ Los comparables internos son las operaciones realizadas entre una de las partes de una operación vinculada (en el caso de autos, la recurrente) y una parte independiente.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

de diversos servicios comerciales específicos prestados por _____ en favor de la recurrente en el contexto de una distribución de gastos entre ambas empresas (de la matriz a la filial) como integrantes de un grupo empresarial.

- Para el análisis de comparabilidad y la selección de los comparables, la Administración examinó los elementos y circunstancias de comparabilidad de las operaciones llevadas a cabo por la recurrente con terceros independientes (comparables internos), sustentadas en los acuerdos bilaterales, el acuerdo entre los miembros de la _____ y el contrato de cooperación comercial y código compartido.

En el caso de los acuerdos bilaterales (en los cuales se pactó un cargo por servicio interlineal del 9%, salvo determinadas rutas, para las cuales los operadores de los vuelos recibirían montos netos), la Administración estableció que su finalidad no fue otra que el reparto o prorrata de los ingresos (netos de las deducciones por comisión interlineal) por los vuelos operados por la otra aerolínea, no apreciando cláusulas relativas a la cooperación mutua de las partes en cuanto a la facilitación de las ventas, acceso a los sistemas de las partes, ampliación de mercados, promoción de una marca conjunta, entre otros, como verificó que sí hubo en la relación existente entre la recurrente y _____ y demás partes vinculadas.

Sobre el acuerdo de la _____ según los documentos «Restated Brand Alliance Agreement» (Contrato Marco) y «Members' Global Brand Delivery Requirements», la Administración apreció que las aerolíneas miembros de dicha alianza buscaron cooperar entre ellas mediante el desarrollo y mantenimiento de su marca global, el mantenimiento de acuerdos bilaterales de pasajero frecuente y de acceso a salones, inversión enfocada a otorgar facilidades para el traslado de pasajeros entre aeropuertos y la capacitación al personal de reservas para promocionar la marca global, lo que incluyó un servicio de ayuda interno para apoyar a los empleados de servicio al cliente de los miembros. Asimismo, los miembros de la alianza participaron de un acuerdo multilateral de prorrateo («Revenue Apportionment Agreement»), que dispuso la no aplicación del cargo por comisión interlineal a la facturación interlineal entre los miembros de la alianza y sus afiliadas (lo que incluyó a la recurrente). En ese sentido, estableció que el acuerdo de la _____ buscó facilitar el proceso de reserva mediante el intercambio de ingresos interlínea y mejorar las eficiencias de ventas y emisión de boletos entre los miembros con el objetivo de proveer a los clientes un alto estándar de servicio en todos los vuelos operados por los miembros, así como proveer conexiones aeroportuarias mejoradas entre los miembros, lo que consideró que sí se apreciaba en la relación existente entre la recurrente y _____ y demás partes vinculadas.

En cuanto a las aerolíneas independientes _____ sobre las cuales la recurrente alegó que no eran comparables por mantener con ellas contratos de cooperación comercial y código compartido, la Administración indicó que estas empresas también son miembros de la _____, siendo aplicable lo mencionado anteriormente, además que son funcionalmente comparables con la recurrente y la operatoria para el pago de las comisiones a estas empresas es similar a la realizada para el pago de la comisión interlineal.

De acuerdo con lo anterior, la Administración estableció los siguientes elementos o circunstancias de comparabilidad: 1) Con relación a las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación: 1.1) La recurrente operó los vuelos y asumió los riesgos asociados en su condición de operador, 1.2) La entidad que comercializó los tickets asumió los riesgos asociados a dicha actividad, 1.3) Las funciones están orientadas a realizar esfuerzos comercialmente razonables para cumplir con objetivos comunes y 1.4) Repartición de costos incurridos en las actividades realizadas para el cumplimiento de objetivos comunes; 2) Con relación a los términos contractuales: 2.1) Existencia de promoción y explotación de una marca conjunta, 2.2) Interacción entre los programas de pasajero frecuente de las partes, 2.3) Canje de millas por premios en los vuelos operados por las partes y 2.4) Repartición entre las partes de los costos insumidos por publicidad y promoción de una marca conjunta; 3) Con relación a las circunstancias económicas o de mercado: 3.1) La interacción de los programas de pasajero frecuente de las partes generan una ventaja competitiva respecto de quienes no tienen dicha interacción; y 4) Con relación a las estrategias de negocios, incluyendo las relaciones con la penetración, permanencia y ampliación del



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

mercado: 4.1) Existencia de interfaces comunes que permiten compartir datos de los sistemas de las partes, 4.2) Facilitación en el proceso de reservas a fin de incentivar una mayor venta de los vuelos de las partes y 4.3) Acceso a los salones VIP.

En ese sentido, según la evaluación de la Administración, las operaciones realizadas con los miembros de la _____ compartieron todos los elementos o circunstancias de comparabilidad con la transacción materia de análisis, mientras que las operaciones realizadas con las aerolíneas independientes con acuerdos bilaterales propuestas como comparables por la recurrente solo compartieron dos elementos o circunstancias de comparabilidad (1.1 y 1.2). Por lo tanto, la Administración seleccionó como operaciones comparables las realizadas con las aerolíneas de la _____

- Con las operaciones comparables seleccionadas (comisión interlineal de 0% que pactó la recurrente con las aerolíneas de la _____⁷), la Administración elaboró el rango intercuartil a fin de obtener el valor de mercado para la transacción materia de análisis, de lo que resultó que dicho valor debió consistir en una comisión interlineal de 0%⁸, por lo que concluyó que la comisión del 9% convenida por la recurrente con sus partes vinculadas no se encontraba a valor de mercado y, por lo tanto, efectuó un ajuste a la mediana del rango intercuartil (0%), lo que derivó en la formulación del reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por S/116 742 568,00.

Que de lo actuado en la fiscalización se observa que la transacción materia del análisis de la Administración consistió en las operaciones realizadas entre la recurrente y sus partes vinculadas _____ Lan _____⁹ durante el ejercicio 2010 por concepto de volado interlineal y por las cuales la recurrente remuneró a estas aerolíneas la denominada comisión por volado interlineal o comisión interlineal, que en el indicado ejercicio ascendió a S/116 742 568,00, calculada en el 9% del ingreso atribuido a la recurrente por los vuelos operados por ella y que fueron comercializados (vendidos) por sus partes vinculadas.

Que asimismo, se aprecia que en el curso de la fiscalización la Administración verificó que las operaciones analizadas por las cuales la recurrente pagó la denominada comisión interlineal en su mayoría no correspondieron en estricto a operaciones interlineales, entendidas estas como aquel transporte aéreo de pasajeros realizado por dos o más aerolíneas en los que cada una de ellas efectúa el transporte de uno o más de los tramos del trayecto contratado por el pasajero, ya que en las operaciones analizadas la recurrente realizó el transporte en su totalidad, no teniendo participación alguna _____, quien solamente emitió los boletos, aspecto sobre lo cual la Administración advirtió que los gastos incurridos por dicha actividad y que según la recurrente sustentaron el pago de la comisión interlineal ya habían sido remunerados a _____ con motivo de otros contratos que ambas aerolíneas habían celebrado.

Que lo antes señalado revela el cuestionamiento de la Administración al llevar a cabo la fiscalización con relación a las operaciones consideradas por la recurrente como operaciones interlineales, de un lado, en lo que se refiere a la naturaleza de tales operaciones, esto es, que dichas transacciones en su mayoría no se habrían tratado efectivamente de operaciones interlineales, y, de otro lado, en cuanto a que mediante los pagos observados por concepto de comisión interlineal nuevamente se habrían compensado o retribuido actividades brindadas por _____ en favor de la recurrente.

Que sin embargo, a pesar de las observaciones indicadas se advierte que para efectos de la formulación del reparo controvertido en autos, la Administración optó observar el valor de mercado de la denominada comisión interlineal a través de la verificación del cumplimiento de las normas de precios de transferencia y, dentro de dicho ámbito, delimitó su observación a los comparables utilizados para establecer el valor de mercado de las mencionadas operaciones, aspecto sobre lo cual discrepó de los comparables internos utilizados por la recurrente, ya que para la Administración los comparables que debieron emplearse fueron _____

⁷ Estas aerolíneas fueron _____

⁸ Esto es así porque el rango intercuartil arrojó un cuartil inferior y un cuartil superior de 0%, con una mediana por el mismo valor.

⁹ Como ha sido analizado desde la fiscalización, la Administración se ha referido de manera general a las operaciones llevadas a cabo con la matriz _____



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

las operaciones entre las aerolíneas integrantes de la

Que lo mencionado se aprecia del Resultado del Requerimiento N° [la recurrente], que señaló que: « [la recurrente] realizó diversas transacciones con y sus afiliadas durante el ejercicio 2010 ... siendo seleccionada como operación sujeta a análisis la Comisión por volado Interlineal pagados a sus vinculadas..., la misma que es calculada con la tasa del 9% aplicada sobre el ingreso atribuido a por los vuelos operados por esta empresa que fueran comercializados (vendidos) por sus vinculadas...» (foja 4936) y «Al respecto, debemos señalar que la Administración Tributaria coincide con el Contribuyente al considerar que el método más apropiado para sustentar el valor de mercado de la operación analizada, es el Precio Comparable No Controlado (CUP interno), en lo que se discrepa es en los comparables internos utilizados por el Contribuyente que son las aerolíneas independientes con las cuales celebraron contratos bilaterales, siendo que la Administración Tributaria considera que los que debieron ser utilizados son las empresas conformantes de la » (foja 4932/vuelta).

Que del mismo modo, la resolución apelada señaló lo siguiente:: «...la operación observada corresponde a las transacciones por operación interlineal entre la recurrente con su matriz y sus afiliadas ... durante el ejercicio 2010, por lo cual se remuneró por comisión interlineal el importe ... que ha sido resultado de aplicar la tasa del 9% sobre el ingreso atribuido al recurrente por los vuelos operados por este que fueran comercializados (vendidos) por tales vinculadas» (fojas 5328 y 5329/vuelta) y que «...la controversia se centra en determinar si la selección de los comparables utilizados por la Administración Tributaria ha sido realizada cumpliendo la normativa de precios de transferencia para dicho aspecto y si el ajuste efectuado a las remuneraciones pagadas por comisión interlineal a sus vinculadas se encuentra a valor de mercado tal como lo dispone el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta» (foja 5330), destacando además que «...el área acotadora no ha cuestionado los gastos remunerados por a en su causalidad o fehaciencia, ni ha señalado que alguna duplicidad de gastos sea el motivo de la presente acotación» (foja 5325/vuelta).

Que de lo expuesto esta instancia aprecia que el reparo formulado por la Administración bajo el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia se circunscribió a las operaciones interlineales realizadas entre la recurrente y sus partes vinculadas durante el ejercicio 2010 y por las cuales aquélla remuneró a estas últimas la denominada comisión por vuelo interlineal o comisión interlineal, que fue calculada en el 9% del ingreso atribuido a la recurrente por los vuelos operados por ella y que fueron comercializados (vendidos) por sus partes vinculadas, dejando de lado las observaciones referidas a que tales operaciones no constituirían operaciones interlineales y a que existiría una doble compensación de las actividades brindadas por a favor de la recurrente, siendo que esto último fue expresamente negado por la Administración y el análisis del cumplimiento de las normas de precios de transferencia por la comisión interlineal suponía la existencia previa de operaciones interlineales.

Que asimismo, se tiene que para la Administración la aludida comisión por volado interlineal o comisión interlineal correspondió a la compensación de los gastos incurridos por la aerolínea comercializadora () en la venta de los boletos, manipulación, atención y procesamiento de la operación interlineal, habiendo apreciado además que estos gastos —y por ende la comisión interlineal— estuvieron asociados con servicios comerciales específicos prestados por en el contexto de una distribución de gastos entre ambas empresas (de la matriz a la filial) como integrantes de un grupo empresarial, por lo que dicha situación fue tenida en cuenta por la Administración en el análisis de comparabilidad, en virtud del cual estableció que las operaciones comparables con la transacción materia de análisis consistieron en las operaciones realizadas por la recurrente con las aerolíneas integrantes de la

Que a continuación esta instancia expone su análisis al reparo planteado por la Administración, con sustento en la documentación obrante en autos y con arreglo a las normas de precios de transferencia aplicables que han sido invocadas para la formulación del reparo.

Que el primer párrafo del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 28655, establece que, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro



Tribunal Fiscal

Nº 09198-1-2021

tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 4 del citado artículo 32 dispone que para los efectos de la ley se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A.

Que la mencionada norma recoge en la legislación peruana el denominado principio de libre concurrencia¹⁰ (*arm's length principle*), según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares. Dicho principio tiene su regulación normativa en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que desarrolla lo que a nivel internacional se conoce como normas de precios de transferencia.

Que el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes citado son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: 1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o 2) Que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el referido inciso agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: i) Las características de las operaciones, ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, iii) Los términos contractuales, iv) Las circunstancias económicas o de mercado y v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que de acuerdo con las normas citadas, para determinar el valor (precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad) de mercado de transacciones llevadas a cabo entre partes vinculadas, corresponde considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo en ambos casos tratarse de transacciones llevadas a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar.

Que para determinar si las transacciones son comparables debe efectuarse un análisis de comparabilidad, que consiste en comparar las condiciones de las transacciones entre partes vinculadas (partes o transacciones analizadas) con las condiciones de transacciones iguales o similares entre partes independientes (partes o transacciones comparables), para lo cual deberá tenerse en cuenta, en función del método de valoración seleccionado, los elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las partes o transacciones analizadas, como, por ejemplo, las características de las transacciones; las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las transacciones, de cada una de las partes involucradas en la transacción; los términos contractuales; las circunstancias económicas o de mercado; y las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que de esta manera, una transacción entre partes independientes será comparable con una transacción

¹⁰ También llamado principio de plena competencia.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

entre partes vinculadas cuando no haya diferencias entre ellas que puedan afectar sustancialmente la determinación del valor objeto de análisis o cuando, existiendo dichas diferencias, pueden efectuarse ajustes razonablemente precisos para anular los efectos de dichas diferencias.

Que de lo expuesto se aprecia que el análisis de comparabilidad constituye en sí mismo la aplicación del principio de libre concurrencia, pues consiste en la comparación de las condiciones de una transacción entre partes vinculadas con aquéllas que se pactarían entre partes independientes que realizarán una transacción comparable en circunstancias comparables. De lo anterior surge que este análisis de comparabilidad presenta dos aspectos esenciales, en primer lugar, la identificación de las condiciones de la transacción entre partes vinculadas que permitirán definirla con precisión y, en segundo lugar, la comparación de tales condiciones de la transacción entre partes vinculadas que la definen de forma precisa con las condiciones de transacciones comparables realizadas entre partes independientes.

Que según se menciona en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2010 elaborado por la firma de auditoría (fojas 3052 a 3090), el transporte interlineal es una operación común en el sector del transporte aéreo internacional de pasajeros y se origina cuando dos aerolíneas se unen para prestar un mismo servicio de transporte aéreo de pasajeros. En el caso de los ingresos por volado interlineal de la recurrente, estos se dan cuando otras líneas aéreas venden los pasajes para los vuelos de aquélla, quien les reconoce una compensación por la comercialización del volado interlineal, lo que se materializa cuando la línea aérea que efectuó la venta al cliente reintegra el importe del pasaje a la recurrente por el tramo que esta prestó el servicio de transporte de pasajeros una vez deducida la comisión por la gestión comercial.

Que el mencionado Estudio señala que tanto el ingreso como la comisión por volado interlineal con sus partes vinculadas fue establecido según las regulaciones del IATA (siglas del inglés de la Asociación de Transporte Aéreo Internacional). De esta manera, la recurrente utilizó los criterios de prorrateo del IATA para la asignación del ingreso que le corresponde por cada volado interlineal. Asimismo, la comisión acordada consistió en el 9% de la asignación del ingreso por volado interlineal, lo que observó el límite recomendado por el IATA.

Que durante la fiscalización (fojas 2960 a 2979¹¹) la recurrente explicó que el ingreso interlineal corresponde a la retribución obtenida por el servicio de vuelo prestado al pasajero, en el cual un boleto emitido por una aerolínea es volado total o parcialmente por otra, por lo que la aerolínea que percibe el íntegro de la retribución reconoce un cargo a favor de la aerolínea que realizó el transporte (descontada la comisión asociada a la emisión del boleto), atribuyéndole el ingreso correspondiente en función a los criterios de reparto establecidos por el IATA y efectuándose su cobro a través de las compensaciones realizadas en la interlineal pagada a por los boletos emitidos por esta y volados por ella (la recurrente), indicó que esta comisión obedeció a la gestión en la emisión del boleto y consistió en el 9% del ingreso que percibió de acuerdo con el prorrateo estipulado por el IATA, destacando que dicha comisión también está regulada por el IATA en las Resoluciones 780b y 780c, según las cuales las aerolíneas que transportan pasajeros deben pagar una cuota equivalente al 9% de su parte prorrateada de la tarifa pagada por el pasajero, para compensar a la aerolínea emisora del ticket de los costos involucrados en el manejo de la reserva y en la venta de boletos para un pasajero de vuelo interlineal.

Que asimismo, la recurrente precisó que no suscribió un acuerdo con para la realización de operaciones interlineales, debido a que estas operaciones se encuentran sujetas a los procedimientos de prorrateo del IATA, en cuanto a los ingresos, y las Resoluciones 780b y 780c, en cuanto a la comisión interlineal.

Que de otro lado, se tiene en autos copia de las Resoluciones 780b y 780c emitidas por el IATA, acompañadas de sus traducciones al español (fojas 2939 a 2941). La Resolución 780b está referida al «Cargo por servicio a pasajeros interlineas» y en ella se resolvió que: «1. Cuando exista un contrato interlíneas entre dos o más Miembros (IATA), el transportista emisor tendrá el derecho de imponer al

¹¹ Escrito de 1 de junio de 2015, presentado en respuesta al Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

operador u operadores de transporte un cargo por servicios equivalente a 9% de los cargos correspondientes al transporte, en compensación por los gastos en que el transportista emisor hubiere incurrido por concepto de venta, manipulación, atención y procesamiento de dicho tráfico interlineas. Nada de lo contenido en la presente Resolución o en ninguna otra impedirá que los Miembros celebren contratos bilaterales separados respecto al pago de los cargos por servicios interlineas».

Que la Resolución 780c está referida al «Cargo por servicio a pasajeros interlineas para transportistas no-IATA» y en el mismo sentido que la anterior resolvió que: «1. Cuando exista un contrato interlineas entre un Miembro (de IATA) y un transportista no-IATA, el transportista emisor tendrá el derecho de imponer al operador u operadores de transporte un cargo por servicios no mayor de 9% de los cargos correspondientes al transporte, en compensación por los gastos en que el transportista emisor hubiere incurrido por concepto de venta, manipulación, atención y procesamiento de dicho tráfico interlineas. Nada de lo contenido en la presente Resolución o en ninguna otra impedirá que los Miembros celebren contratos bilaterales separados respecto al pago de los cargos por servicios interlineas».

Que se tiene en autos copia de la carta de 7 de junio de 2018, emitida por el Country Manager de IATA Sucursal del Perú y dirigida al Superintendente Nacional de la SUNAT (fojas 4066 y 4067), en la que se explica que el IATA es una organización mundial sin fines de lucro cuyas resoluciones aplican para las 280 aerolíneas miembro y pretenden facilitar la operación y estandarizar prácticas a nivel mundial con el fin de mejorar la prestación del servicio de transporte aéreo y facilitar los procedimientos propios de dicho servicio. Sobre la Resolución 780b, indica que es aplicable para los acuerdos interlínea celebrados entre aerolíneas miembro y que un acuerdo interlínea puede ser definido como un acuerdo comercial entre dos o más aerolíneas por el cual a una de ellas, denominada compañía comercializadora, le es permitido vender segmentos de la otra aerolínea, denominada compañía operadora, manteniendo su propio código de identificación y permitiéndole identificar fácilmente a la compañía operadora. Menciona que la indicada resolución establece los cargos que se pueden derivar de los acuerdos interlínea y que las aerolíneas miembro están en libertad de celebrar acuerdos bilaterales y negociar un porcentaje diferente (mayor o menor), acorde a lo establecido y sugerido por la mencionada resolución, por lo que esta aplica para las relaciones que surgen entre las aerolíneas miembro de IATA que conforman un grupo económico y para aquellas aerolíneas miembro de IATA que forman parte de diferentes grupos económicos, salvo que se haya celebrado un acuerdo bilateral que fije una tasa diferente. Por tanto, concluye que la tasa de cargo de servicio habitual del 9% se aplica igualmente a los servicios prestados entre aerolíneas del mismo grupo económico, así como a los mismos servicios prestados a aerolíneas separadas e independientes.

Que en línea con lo anterior, cabe indicar que en diversos pronunciamientos, como las Resoluciones N° 08553-3-2018 y 07243-1-2019¹², recogiendo lo manifestado en la Vigésimo Sexta reunión del Grupo de Expertos en Asuntos Políticos, Económicos y Jurídicos del Transporte Aéreo (GEPEJTA/26), este Tribunal ha señalado que los acuerdos interlineales permiten a una aerolínea de itinerario ofrecer transporte en las rutas y conexiones de otra, a través de los sistemas de distribución y agencias de viajes; son utilizados por las aerolíneas para potenciar la venta en rutas y conexiones cuya demanda no justificaría el costo operacional de establecer una conexión propia y le permiten utilizar otras aerolíneas como canal de distribución; y pueden darse de forma bilateral cuando dos aerolíneas establecen las condiciones a través de un acuerdo privado o a través del MITA - Acuerdo Multilateral de Tráfico Interlineal del IATA.

Que de acuerdo con lo desarrollado previamente se aprecia que en el caso de autos se está ante operaciones de vuelo interlineal en el que por acuerdo entre dos aerolíneas una de ellas (comercializadora) emite el boleto y la otra (operadora) realiza todo o parte del servicio de transporte que figura en dicho boleto, repartiéndose luego los ingresos derivados de dichas operaciones, siendo que bajo este escenario —cuya fehaciencia, como se ha mencionado, no fue cuestionada en autos— la recurrente efectuó el transporte aéreo de pasajeros respecto de boletos comercializados por [redacted] y obtuvo ingresos de dicha actividad que le fueron atribuidos según criterios de prorrateo establecidos por el IATA, que consideraron la deducción de una comisión por volado interlineal en favor de [redacted] que fue cuantificada en el 9% de tales ingresos, siguiendo la recomendación dada por la Resolución 780b del IATA

¹² Resoluciones que en vía de apelación se pronunciaron sobre acotaciones de la Administración efectuadas a la recurrente respecto del Impuesto General a las Ventas de los periodos enero a diciembre de los años 2010 y 2012



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

(aplicable a los miembros de dicha asociación), a modo de compensación por los gastos incurridos por [redacted] en la venta, manipulación, atención y procesamiento de la operación de volado interlineal, en su calidad de emisor del boleto.

Que de ello se advierte que el pago de la comisión interlineal a [redacted] estaba subordinado a la obtención de los ingresos de la recurrente por el volado interlineal que realizara respecto de los boletos que comercializara [redacted], por lo que es válido afirmar que mediante la comisión interlineal la recurrente retribuía o compensaba dicha actividad realizada por [redacted] lo que se corrobora de lo señalado por las Resoluciones 780b y 780c del IATA (en los términos «...en compensación por los gastos en que el transportista emisor hubiere incurrido por concepto de venta, manipulación, atención y procesamiento de dicho tráfico interlineas») y además ha sido reconocido por la recurrente en el curso de la fiscalización.

Que lo antes señalado no quiere decir que la denominada comisión interlineal se encontraba asociada a cualquier actividad desarrollada por [redacted] debiendo entenderse restringida a la actividad de comercialización de los boletos por volado interlineal en los que la recurrente hubiera realizado todo o parte del vuelo, puesto que esta es la actividad generadora de los ingresos por la cual la recurrente debía pagar la comisión interlineal a [redacted] y fue la observada por la Administración.

Que ahora bien, conforme se indicó previamente la Administración seleccionó como operaciones comparables con las operaciones interlineales observadas las realizadas con las aerolíneas de la [redacted]

Que al respecto, seguidamente se mencionan las características de dicha alianza señaladas en los documentos «Restated Brand Alliance Agreement» (Contrato Marco) y «Members' Global Brand Delivery Requirements», que obran en autos redactados en inglés¹³ y cuya traducción al español (algunos extractos) se encuentra en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 4898/vuelta a 4905).

Que en el preámbulo del precitado Contrato Marco se indica que las partes (aerolíneas integrantes) han establecido una alianza integral de líneas aéreas multilaterales de marca global a largo plazo (la « [redacted] », es decir, la [redacted]), que abarca el desarrollo y lanzamiento de una marca global, implementación de cooperación recíproca de viajero frecuente en una base bilateral, implementación de relaciones bilaterales de código compartido entre las partes, implementación de acuerdos bilaterales prorrateados especiales entre las partes, servicios comunes de asistencia en tierra y otras áreas de cooperación en forma bilateral o multilateral; asimismo, se menciona que las partes no tienen la intención de compartir ingresos o ganancias, pero pueden, sujetos a los términos del acuerdo, compartir ciertos costos de la [redacted], la cual permitirá a las partes competir efectivamente con otras alianzas multilaterales de líneas aéreas de marca global.

Que en la parte referida al alcance del Contrato Marco se menciona que mediante la creación de la alianza las partes buscan proveer a sus clientes un alto estándar de servicio en todos los vuelos operados por ellas, competir efectivamente con otras alianzas multilaterales y proveer conexiones aeroportuarias mejoradas entre ellas y para alcanzar este objetivo las partes tienen la intención de continuar o implementar las siguientes formas de cooperación: a) Desarrollo y mantenimiento continuo de la Marca Global ([redacted]) de forma complementaria y no como reemplazo de las marcas de cada parte; b) Continuar, celebrar y mantener acuerdos de programa de pasajero frecuente recíprocos con cada una de las partes, que incluiría provisiones para la acumulación de millas, oportunidades de canje y reconocimiento de status de alto nivel alrededor del mundo; c) Continuar, celebrar y mantener acuerdos recíprocos de acceso a salones con cada parte que proveería acceso a los salones de las partes en aeropuertos para los participantes de los programas de pasajero frecuente de alto nivel y servicio premium a los pasajeros en el día del viaje; d) Facilitar los traslados al aeropuerto para pasajeros entre las partes, invirtiendo en entrenamiento, tecnología, soporte y señalización; y e) Entrenar al personal de reservas para promocionar la Marca Global y crear una mesa de ayuda interna dentro de las funciones de reserva de cada parte, para

¹³ Fojas 2257 a 2318 y 3122 a 3304.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

dar soporte a los empleados de servicio al cliente de las partes.

Que asimismo, se señala que donde sea posible comercialmente y permitido, se mantendrán o buscarán oportunidades de cooperación adicional en otras áreas de los negocios de las partes, en una base bilateral o multilateral, incluyendo relaciones de código compartido bilateral, acuerdos especiales de prorratio bilaterales y servicios de rampas comunes.

Que en el literal D), numeral 3 del Anexo 2 del Contrato Marco menciona que se requerirá que cada parte financie el Presupuesto Operativo Anual, en proporción a su derecho porcentual de voto, y que dicho presupuesto incluirá los siguientes gastos compartidos: a) Desarrollo y ejecución de publicidad conjunta y promoción de la Marca Global; b) Costos administrativos generales; c) Cierta desarrollo de software, como interfaces comunes para permitir a las partes compartir datos en sus sistemas; y d) Otras actividades conjuntas autorizadas por el Consejo de Administración.

Que por su parte, respecto del documento «Members' Global Brand Delivery Requirements», se indica que contiene los requisitos de entrega de la Marca Global de los miembros de la [redacted] y se destaca de la introducción a dicho documento que los miembros deben admitir la marca [redacted] y entregar de forma continua los beneficios para los clientes, asignar recursos financieros y de personal a otros miembros para permitir el desarrollo y la entrega de los requisitos establecidos, implementar la automatización individual y compartida para entregar los beneficios establecidos. Respecto de la identidad de la marca [redacted], se destaca que los miembros deben monitorear el conocimiento de la marca en sus respectivos mercados nacionales de acuerdo con los lineamientos acordados. En cuanto al beneficio de viajero frecuente [redacted], se estableció que todos los miembros ingresarán y mantendrán un acuerdo bilateral de viajero frecuente con cada miembro de manera que los miembros del programa de viajero frecuente en cualquier programa de viajero frecuente de un miembro individual puedan acumular millas o puntos dentro de ese programa en todos los vuelos de [redacted] y canjear millas o puntos por premios en todos los vuelos de [redacted]. Asimismo, se estableció que los miembros proporcionarán acceso recíproco a las salas VIP para los miembros de primer nivel de [redacted] elegibles y para los clientes premium elegibles el día del viaje, en el aeropuerto desde el cual sale el vuelo de [redacted] en el que viaja el cliente elegible, de acuerdo con la política implementada.

Que según el mismo documento, se prevé la facilitación del proceso de reserva para las reservas hechas por un miembro en otros miembros o por medio de una agencia de viajes, para lo cual se destaca que cada miembro debe desarrollar e implementar un boleto electrónico interlineal con cada uno de los otros miembros; brindar acceso en tiempo real hacia o desde cada sistema de venta de los miembros para ver mapas de asientos, solicitar y reservar asientos específicos de los asientos disponibles en el mapa; seleccionar a otros miembros en su propio sistema interno de reservas, de acuerdo con la política acordada; implementar una propuesta de venta de reservas/televentas que permita dar un servicio de reserva de cualquier cliente, independientemente de cuál miembro proporciona el vuelo; participar en los productos de disponibilidad de la alianza que mejoran y simplifican la visualización de vuelos de los miembros; promover y fomentar una mayor venta de agencias de viajes de vuelos [redacted] y mantener información sobre [redacted] en páginas de referencia dentro de los sistemas globales de distribución (GDS) internos y externos.

Que asimismo, respecto de la asistencia global de [redacted] del precitado documento se destaca que cada miembro creará una mesa de ayuda interna durante las 24 horas del día, operada por personal especializado, para apoyar al personal de primera línea cuando ninguna información satisfaga al cliente, lo que incluye la capacidad de responder sobre las operaciones de cada miembro, políticas y procedimientos de servicio de clientes y recuperación de información acerca de las reservas.

Que además, se destaca que en el Anexo 22 del documento bajo comentario se contempla un acuerdo de prorratio de ingresos entre los miembros («Revenue Apportionment Agreement»), aplicable para todos los boletos, tarifas y rutas, que en su numeral 6 se prevé que el cargo por comisión interlineal no se aplicará a la facturación interlineal entre los miembros de la [redacted]. Sobre este acuerdo en específico, consta en autos que la Administración verificó que las aerolíneas miembros de la [redacted] no



Tribunal Fiscal

Nº 09198-1-2021

cobraron comisión interlineal a la recurrente¹⁴ por los vuelos operados por esta (foja 4899/vuelta).

Que de lo expuesto se aprecia que la [redacted] es un acuerdo entre aerolíneas establecido para la consecución de objetivos comunes tales como la provisión a sus clientes (pasajeros) de un alto estándar de servicio en todos los vuelos operados por ellas, competir de manera efectiva con otras alianzas aéreas y proveer conexiones aeroportuarias mejoradas entre ellas; las cuales incluyen pero no se limitan a las operaciones interlineales, para lo cual convinieron en cooperar de manera conjunta en la realización de ciertas actividades relacionadas con el desarrollo y mantenimiento de la marca global [redacted] la implementación de acuerdos de programa de pasajero frecuente recíprocos que incluyan la acumulación de millas, oportunidades de canje y reconocimiento de status de alto nivel alrededor del mundo; la implementación de acuerdos recíprocos que permitan a los pasajeros de una aerolínea el acceso a los salones VIP de las otras; la facilitación de traslados al aeropuerto para los pasajeros de las aerolíneas; el entrenamiento al personal de reservas para promocionar la marca global, la facilitación del proceso de reserva para las reservas hechas por un miembro en otros miembros o por medio de una agencia de viajes, debiéndose desarrollar e implementar un boleto electrónico interlineal y la creación de una mesa de ayuda interna dentro de las funciones de reserva de cada aerolínea para dar soporte a los empleados de servicio al cliente de las otras aerolíneas; así como buscar y mantener otras formas de cooperación entre las aerolíneas, como relaciones de código compartido bilateral, acuerdos especiales de prorrateo bilaterales y servicios de rampas comunes; siendo que para la ejecución de todas estas actividades conjuntas se estipuló que las aerolíneas financiarían un presupuesto operativo anual, en proporción a los derechos de voto que les correspondan a cada una de ellas en el acuerdo.

Que como se advierte, la alianza aérea denominada [redacted] es un acuerdo de colaboración estratégico entre un grupo de aerolíneas para cooperar de manera conjunta con el propósito de lograr objetivos estratégicos comunes y en tal virtud sus integrantes financian de manera conjunta las actividades tendientes al logro de dichos objetivos, de ahí que puede señalarse que entre los integrantes de esta alianza aérea se convino en el reparto de los costos que se incurrieran para la ejecución de tales actividades, siendo pertinente mencionar que a la misma conclusión arribó la Administración¹⁵ y es compartida por la recurrente. Sin embargo, conforme a lo definido precedentemente, en las operaciones interlineales lo que hay es un acuerdo entre dos o más aerolíneas para el reparto de los ingresos originados por la comercialización de boletos por vuelo interlineal, sujeto a los criterios de prorrateo fijados por el IATA, obteniendo ingresos cada una de ellas en función de los tramos de los vuelos operados, lo que a su vez da lugar al pago de la comisión interlineal, como retribución a la actividad de comercialización de los boletos por parte de una de las aerolíneas (en el caso bajo análisis, [redacted] y demás vinculadas).

Que de acuerdo con lo antes señalado y atendiendo a los objetivos y actividades de la [redacted] resulta evidente que la relación existente entre las aerolíneas integrantes de dicha alianza (reparto de costos de distintas actividades conjuntas) no es comparable con la relación que hubo entre la recurrente y [redacted] en el ámbito de las operaciones interlineales que dieron lugar al pago de la denominada comisión interlineal (reparto o prorrateo de los ingresos por vuelo interlineal), siendo estas las operaciones específicas que fueron sometidas al examen de las normas de precios de transferencia, concretamente, con el método del precio comparable no controlado, que tal como es recogido en el numeral 1 del inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que por otra parte, resulta oportuno hacer mención nuevamente que las normas de precios de transferencia adoptadas por la legislación peruana se fundamentan en el denominado principio de libre concurrencia, conforme al cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares,

¹⁴ En su calidad de aerolínea afiliada de la [redacted] como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 4901), según el Anexo 3 del referido documento «Members' Global Brand Delivery Requirements».

¹⁵ Como se mencionó, la Administración señaló como un factor de comparabilidad la repartición de los costos incurridos en las actividades realizadas para el cumplimiento de los objetivos comunes (factor 1.4), lo que consideró que hubo entre los miembros de la [redacted] (foja 5269/vuelta). Asimismo, en la resolución apelada se indicó que: «...se aprecia... un reparto de costos entre las partes miembros de la [redacted]» (foja 6482/vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

como es reconocido por el numeral 4 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en esa línea, el inciso d) del artículo 32-A de la misma ley ha dispuesto que las transacciones a que se refiere la precitada norma serán comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad o, cuando existan tales diferencias, estas pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que no se aprecia que en el caso de autos la Administración haya aplicado ajuste alguno a las operaciones desarrolladas por la que eliminara las diferencias entre aquellas y la operación interlineal que las hiciera transacciones comparables, por lo tanto, se establece que no resultaban comparables las operaciones realizadas entre los miembros de la con las operaciones interlineales de la recurrente con sus vinculadas

Que adicionalmente a lo señalado, se debe tener en cuenta que el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF, vigente en el ejercicio acotado¹⁶, establece que para efecto de lo dispuesto en la ley, no se consideran transacciones comparables, entre sí, las realizadas por personas, empresas o entidades, conformantes de agrupamientos o asociaciones, joint venture, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial no consideradas como persona jurídica para efecto del Impuesto a la Renta, derivadas de un contrato o acuerdo bajo el cual dichas partes transfieren o prestan bienes o servicios por precios idénticos y que el adquirente o contraparte sea la misma entidad o empresa.

Que de las normas citadas en considerandos precedentes se tiene que el principio de libre concurrencia recogido por la legislación peruana de precios de transferencia exige para su observancia que el valor de mercado de una operación entre partes vinculadas sea hallado en operaciones realizadas entre terceros independientes en condiciones iguales o similares, pues se entiende que en estas existen intereses contrapuestos de las partes y en las que las fuerzas del mercado pueden operar libremente, lo que no ocurre, comúnmente, en las relaciones entre partes de alguna manera vinculadas, entre quienes no existen intereses contrapuestos, siendo esta la razón por la cual el artículo 110 del precitado reglamento excluye como transacciones comparables entre sí aquéllas realizadas entre sujetos en los que existe un interés u objetivo común que puede influir en la determinación del valor de mercado de las relaciones que se desarrollen entre ellos.

Que nótese que la referida norma reglamentaria no solo se refiere a las transacciones realizadas por personas, empresas o entidades conformantes de joint venture, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial no consideradas como persona jurídica para efecto del Impuesto a la Renta, sino que también comprende dentro de su ámbito de aplicación a las transacciones realizadas por personas, empresas o entidades conformantes de agrupamientos¹⁷ o asociaciones en general, por lo que esta instancia no comparte la conclusión a que arriba la Administración en el sentido que la norma en cuestión se restringe a los contratos de colaboración empresarial, específicamente, los contratos asociativos regulados en los artículos 438 y siguientes de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades¹⁸.

Que en el caso de autos, como quiera que las aerolíneas integrantes de la están relacionadas por un acuerdo de colaboración estratégico que busca el logro de objetivos comunes y para lo cual se otorgan beneficios y ventajas recíprocos, anteriormente mencionados, que no se dan a otras aerolíneas, esta situación hace que las actuaciones entre dichas aerolíneas en el marco del acuerdo que las une no se asimilen a lo que habrían realizado terceros independientes, al no existir intereses

¹⁶ El artículo en cuestión fue derogado por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF, publicado el 18 de diciembre de 2012 y entró en vigencia el 1 de enero de 2013.

¹⁷ «Agrupamiento. 1. m. Acción y efecto de agrupar o agruparse». «Agrupar. 1. tr. Reunir en grupo, apiñar. U. t. c. prml. 2. tr. Constituir una agrupación. U. t. c. prml» Recuperado en: <https://enclave.rae.es/recursos/diccionarios/dle/palabras/agruparse>

¹⁸ Al respecto, se menciona que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 4908 y vuelta) y la resolución apelada (foja 5311 y vuelta), la Administración se remite a la Ley General de Sociedades para delimitar el alcance de la restricción impuesta por el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 09198-1-2021

contrapuestos, lo que brinda explicación al hecho que aquéllas hubieran convenido que entre ellas no se cobrarían cargos por comisión interlineal (Anexo 22 del documento «Members' Global Brand Delivery Requirements»), que ordinariamente son aplicables en las operaciones interlineales entre aerolíneas, siguiendo las recomendaciones dadas por las Resoluciones 780b y 780c del IATA.

Que de lo indicado es posible afirmar que las operaciones realizadas entre las aerolíneas integrantes de la [redacted] no podían considerarse comparables para efectos del análisis de precios de transferencia de las operaciones observadas, toda vez que las operaciones en sí mismas no eran comparables (al no existir transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares) y además porque se encontraban comprendidas en la restricción impuesta por el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (ya que se verifica la existencia de un agrupamiento o asociación en el que se ha convenido la prestación de servicios por precios idénticos, como son las operaciones interlineales entre los integrantes de la alianza respecto de las cuales acordaron no cobrarse cargos por comisión interlineal), siendo estas consideraciones por las cuales se descarta las operaciones comparables seleccionadas por la Administración.

Que sin perjuicio de lo anterior, conviene referirse también a los factores de comparabilidad considerados por la Administración, que le sirvieron de sustento para la selección de las operaciones comparables llevadas a cabo entre terceros independientes, de acuerdo con los elementos o circunstancias de comparabilidad descritos en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en particular, las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; los términos contractuales; las circunstancias económicas o de mercado y las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que ahora bien de forma previa es pertinente indicar, que se aprecia de lo actuado que con el propósito de alcanzar una comprensión holística de la transacción materia de análisis, la Administración apreció que en la relación entre la recurrente (como filial) y [redacted] (en su calidad de matriz) existieron servicios que la primera retribuyó a la segunda y que estarían relacionados con la actividad por la cual fue pagada la comisión interlineal, por lo que la Administración consideró que tales servicios debieron ser tenidos en cuenta para el análisis de comparabilidad.

Que al respecto, se observa del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 4925/vuelta) que la Administración señaló: «...los gastos generados por la gestión de venta de los boletos aéreos, como son el manejo de la reserva y la emisión de boletos incurridos por las aerolíneas emisoras (en este caso [redacted]) que se buscan compensar con el cargo de comisión interlineal a las aerolíneas operadoras (en este caso [la recurrente], ya han sido remunerados por [redacted] durante el 2010. En efecto, tal como refiere el Contribuyente en su escrito presentado en respuesta al Requerimiento N° [redacted] punto 1.1, entre los activos o bienes usados para la prestación de servicio de transporte (o volado interlineal), por el cual se remunera la comisión interlineal, se encuentra el referido a los “Sistemas Globales de distribución (GDS) que permiten a sus usuarios chequeo de los pasajeros y acceder a los inventarios e itinerarios de vuelos de todas las aerolíneas suscritas al mismo”. Sobre el particular, es pertinente indicar que la Administración Tributaria ha verificado que el uso de tales sistemas por parte de [redacted] ya han sido remunerados a [redacted] a través de dos contratos suscritos entre ambas empresas: **el Contrato de Prestación de Servicios de Soporte y el Contrato de Prestación de Servicios de Sistemas Comerciales (GDS)**».

Que cabe señalar que la respuesta de la recurrente que destaca la Administración está relacionada con los ingresos por las operaciones de volado interlineal que le fueron atribuidos por [redacted] y en ese sentido se refirió a los activos o bienes usados, personal involucrado, actividades llevadas a cabo, tiempos insumidos, sistema informático o plataforma usada, etc., que fueron utilizados por ella —la recurrente— en la prestación del servicio de volado interlineal, señalando como activos: las instalaciones, unidades de transporte aéreo (aviones), equipos diversos, equipos de cómputo, muebles, enseres, entre otros relacionados a la atención al pasajero desde el check in hasta la llegada a su destino; como personal involucrado y actividades llevadas a cabo: el personal dedicado a la atención a los pasajeros con el fin de trasladarlos a su destino, así como el personal involucrado en las actividades de soporte administrativo y operativo del negocio del transporte de pasajeros, siendo las actividades llevadas a cabo las mismas que



Tribunal Fiscal

Nº 09198-1-2021

involucran a toda la cadena de volado, que incluye el check in, abordaje, atención de pilotos y tripulantes, catering y otras actividades asociadas a la atención de la aeronave para que esté lista para el vuelo; como tiempos insumidos: el tiempo relacionado a la atención al pasajero desde el check in hasta la llegada a su punto de destino; y como sistema informático o plataforma usada: sistemas globales de distribución (GDS) que permiten a sus usuarios el chequeo de los pasajeros y acceder a los inventarios e itinerarios de vuelos de todas las aerolíneas suscritas a dichos sistemas, sistemas informáticos tales como Worldtracer (para el rastreo del equipaje perdido o demorado), Resiber para las reservas e inventarios de pasajeros, Sita para la plataforma de equipos terminales y comunicaciones, entre otros (fojas 2977 a 2979).

Que de lo indicado se puede advertir que los activos o bienes antes mencionados, entre ellos, los sistemas globales de distribución (GDS) destacados por la Administración, fueron asociados por la recurrente con el desarrollo de su actividad de volado interlineal y por la cual obtenía ingresos, no habiendo sido relacionados dichos activos o bienes con los conceptos que eran remunerados por la comisión interlineal, por lo que no resulta correcta la correlación hecha por la Administración a partir de la explicación dada por la recurrente, siendo que como se ha mencionado la aludida comisión interlineal se encontraba asociada a la actividad de comercialización realizada por Lan Airlines respecto de boletos que originaran vuelos interlineales efectuados en todo o en parte por la recurrente.

Que ahora bien, de la revisión al «Contrato de Prestación de Servicios de Soporte» de 2 de enero de 2008, celebrado entre la recurrente y (fojas 2081 a 2084), esta última se obligó a prestar a la recurrente servicios denominados de soporte descritos en el Anexo A de dicho contrato, a cambio de una remuneración que para el año 2010 fue de \$1 087 000,00 mensuales, según el Anexo B. Los servicios contratados según el Anexo A fueron los siguientes:

SISTEMAS COMERCIALES: Son los servicios prestados por la Gerencia de Distribución Revenue Management, que es el área responsable de la optimización de los ingresos por vuelo. Estos servicios consisten en el control y administración de las reservas que efectúan los pasajeros para poder volar y además de la optimización (rentabilidad) o mejor uso del espacio dentro del avión. Está incluida además la publicación de tarifas en los sistemas computacionales que se usan para estos efectos y la publicación de itinerarios de los vuelos. Además esta área administra y controla los servicios que prestan los proveedores de sistemas de distribución, quienes son los que facilitan el programa computacional (software) de las reservas, tarifas e itinerarios.

SERVICIOS A BORDO: Son los servicios prestados por la Gerencia de Servicio, que es el área responsable de lograr consistencia de servicio en todos los aeropuertos con los más altos estándares de calidad, seguridad, servicio y eficiencia, incorporando nuevas tecnologías y destacándose por la cordialidad y hospitalidad hacia los pasajeros. Están incluidos dentro de este concepto la administración de Cocinas que abastecen de comidas a los vuelos (catering), las labores incluyen negociar (contratos) y controlar el servicio de las cocinas (control calidad) incluidos sus cobros (control de gestión) para toda la red. Se incluye también todo lo relacionado a compra y stock de Materiales e insumos (no catering) para abastecimiento de vuelos. Su objetivo es proveer de productos a las estaciones abastecedoras, para el adecuado carguío de los aviones y no provocar retrasos en la operación de vuelo y mantener la calidad del servicio, o sea que no falten elementos a bordo del avión. Aquí encontramos también todo lo relacionado con entretenimiento a bordo, es decir, selección de películas, documentales, música, juegos, etc., que sirven para que el pasajero sienta más grato su viaje, aquí se contratan los servicios y se administran los contratos con los proveedores respectivos. Aquí se encuentra también el departamento Servicio al Cliente, que es el área responsable de atender todas las sugerencias, felicitaciones o reclamos de los pasajeros que hayan volado, y dar una respuesta satisfactoria.

SERVICIO DE OPERACIONES: Aquí encontramos los siguientes servicios:

- a) Dirección de Operaciones: Director de operaciones holding (Estrategia Operacional)
- b) Seguridad Operacional: Dirección de Seguridad Operacional tiene como misión asesorar, normar, orientar, difundir y auditar a nuestros clientes (áreas operativas, empresas y empresas asociadas) en temas de gestión de la seguridad, control de riesgos, entorno y medio ambiente, salud



Tribunal Fiscal

Nº 09198-1-2021

ocupacional, factores humanos y administración de emergencias.

- c) *APF Plan Asistencia Familiares: Plan para sensibilizar al personal del grupo , en los temas relacionados con Emergencias aéreas y lograr así establecer las normas y procedimientos necesarios, para dar respuesta a una emergencia.*
- d) *Seguridad aérea: Responsable de la seguridad operacional*
- e) *Flight Data: Monitoreo de los vuelos (seguimiento) mientras estos se encuentran en operación (en vuelo).*
- f) *Seguridad Aeropuerto: Dirección de Seguridad Corporativa tiene el compromiso de adoptar todas las medidas de seguridad necesarias, para que tanto los clientes, empleados, colaboradores y proveedores de la Compañía estén seguros en Instalaciones y Aeronaves.*
- g) *Tasas y Combustible: Administración de contratos de combustible y tasas aeroportuarias y sobrevuelo.*
- h) *OTP: Centraliza la información operacional que originan los vuelos del holding (puntualidad, flight log, etc.)*
- i) *Centro Control de Pasajeros: Análisis y optimización de recursos debido a contingencia que se presentan y busca las mejores soluciones al Pasajero.*
- j) *Ingeniería y Estándares de Operaciones: Prepara los manuales y procedimientos operacionales estandarizados para el holding*

CONTROL INGRESOS PASAJERO: Son los servicios por el control administrativo y contable de los ingresos del negocio de pasajeros, tanto de las ventas como de los pasajeros volados. Aquí se centraliza todo el servicio del control y registro de las ventas de tickets y los tickets volados (propios o de terceros), se controlan además las comisiones que cobran los representantes de ventas (agencias de viajes, operaciones, gsa), se controla además las especies valoradas (control de todos los tickets) y el control de las estadísticas del holding.

Que por su parte, se tiene el «Contrato de Prestación de Servicios y Sistemas Comerciales» de 1 de enero de 2010, celebrado entre la recurrente y (fojas 2113 a 2119), por el cual esta última se obligó a prestar en favor de la recurrente determinados servicios a cambio de una contraprestación que para el año 2010 quedó convenida en \$34 568 107,00. Los servicios materia de contratación consistieron en los siguientes:

- *Mantenimiento y administración de los sistemas en que residen las reservas que efectúan los pasajeros para contratar servicios de transporte aéreo. Para tales propósitos, los equipos del prestador deben administrar las distintas configuraciones de inventario a nivel de Grupo teniendo en cuenta las configuraciones de disponibilidad por clases y por punto de venta; estrategias comerciales, la carga de configuración de equipos (aviones) y de itinerarios por vuelos fecha y gestión de conectividad desde el PSS a los diferentes canales de venta, entre otras.*
- *La mantención de los sistemas de optimización, maximización de rentabilidad o mejor uso del espacio dentro del avión. Para ello, los equipos del prestador deben mantener los procesos de actualización de diversa información requerida para el funcionamiento de los sistemas tales como archivos de inventario de reservas diarios y en distintos momentos del día, archivos de actualización de itinerarios y de configuración de materiales de vuelo, configuración de reglas de optimización (por ruta, puntos de venta, fecha de venta/vuelo, origen-destino, entre otros), así como la gestión de conectividades entre los distintos sistemas requeridos.*
- *La carga de tarifas en los sistemas computacionales comúnmente usados para estos efectos, las cuales son definidas por la filial. Dicha carga incluye además la actualización de los distintos sistemas*



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

requeridos para su distribución, incluyendo el proceso de validación correspondiente.

- La publicación de itinerarios de los vuelos definidos por la filial teniendo en cuenta que dicha publicación debe ser homogénea en todos los canales de venta para efectos de la consulta de disponibilidad.
- Suministro de infraestructura para el almacenamiento y el respaldo remoto de datos.
- Suministro de infraestructura para el procesamiento computacional y administración de datos.
- Servicio de consultoría en administración, optimización y uso de los Sistemas y [redacted]
- Soporte administrativo, prestado desde Chile, en favor del Cliente para la correcta utilización de los Servicios antes mencionados.

Que vinculado a lo anterior, tanto en la fiscalización como en la apelada¹⁹, la Administración hizo referencia a la información obtenida del intercambio de información que realizó con el Servicio de Impuestos Internos (SII) de la República de Chile, con relación a cierta información que [redacted] brindó a esta autoridad tributaria extranjera sobre los servicios de sistemas comerciales que prestó a la recurrente. Al respecto, la Administración señala que [redacted] informó sobre los servicios en cuestión que: «Este servicio es prestado por la Gerencia de Distribución Revenue Management [redacted] que es el área responsable de la optimización de los ingresos por vuelo y consiste en administrar y controlar las reservas que efectúan los pasajeros para poder volar con el fin de optimizar el uso del espacio dentro del avión. La tarea de esta área es de gran importancia en el negocio de [redacted] y cumple un papel preponderante en la determinación del nivel de ingresos del Grupo».

Que la Administración continúa señalando que Lan Airlines explicó que la prestación del servicio de sistemas comerciales implicó la participación de varias áreas, que son complementarias para el funcionamiento del servicio, y que para la determinación del precio existieron dos variables: un componente de distribución fija y uno de distribución variable, habiendo precisado que las áreas involucradas para la prestación del servicio fueron Revenue Management (formación de tarifa para cada uno de los vuelos que opera el Grupo, que incluye a la recurrente), Pricing (revisión de los componentes de la tarifa y su valor para que no exista error en su formación), Business Intelligence (provee datos acerca del uso de asientos, no show y otros indicadores relevantes para la industria) y Sistemas Comerciales e Innovación (creación de bases operacionales para la generación de reportes en orden a mejorar procesos y sistemas).

Que asimismo, refiere que [redacted] mencionó que los costos asociados a las cuatro áreas antes descritas correspondieron a la parte fija conformada por las remuneraciones de las personas de dichas áreas, mientras que el componente variable del servicio fue prestado por el área de Sistemas de Distribución, que fue la encargada de realizar la negociación con los proveedores de sistemas y administración de los contratos asociados a las plataformas Host (provista por [redacted] y permite mantener en línea el inventario de asientos disponibles de todo el Grupo, así como gestionar las reservas y el control de despegues) y Global Distribution System - GDS (empresas como [redacted] y [redacted] que prestan servicios informáticos que funcionan como un enlace entre el Host y los canales de venta externos, principalmente agencias de viaje presenciales y online, permitiendo a los clientes de los GDS efectuar las consultas, reservas y ventas de pasajes).

Que como se puede apreciar del «Contrato de Prestación de Servicios de Soporte» y del «Contrato de Prestación de Servicios y Sistemas Comerciales», cuya fehaciencia no ha sido discutida en autos²⁰, los servicios contratados por la recurrente estuvieron relacionados con la provisión de los activos o bienes (equipos diversos, equipos de cómputo, muebles, enseres, entre otros relacionados a la atención al

¹⁹ Al respecto, véase las páginas 131 a 136 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] y las páginas 16 a 18 de la resolución apelada.

²⁰ Como reconoce la Administración en la página 18 de la resolución apelada («...cabe resaltar que el área acotadora no ha cuestionado los gastos remunerados por [redacted] [la recurrente] a [redacted] en su causalidad o su fehaciencia...»).



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

pasajero desde el check in hasta la llegada a su destino), personal involucrado (en la atención a los pasajeros y en las actividades de soporte administrativo y operativo del negocio del transporte de pasajeros), sistemas informáticos o plataformas usadas (como los sistemas globales de distribución - GDS), entre otros, para el desarrollo o ejecución de sus operaciones aéreas en general, no solo las actividades interlineales, lo que es consistente con la explicación que sobre el particular la recurrente brindó en la fiscalización y se ha dado cuenta precedentemente, lo que también ha sido reconocido por en las declaraciones que ha destacado la Administración, no apreciándose de los contratos mencionados o las argumentos brindados por la recurrente y , que las retribuciones otorgadas a esta última empresa por los servicios contratados estuvieran supeditados a los ingresos que obtuviera la recurrente como consecuencia del desarrollo o ejecución de sus operaciones de volado interlineal, situación que sí se presenta con la denominada comisión interlineal, como se ha señalado anteriormente, pudiéndose concluir que los servicios contratados (soporte, procesamiento, gestión y mantención de sistemas comerciales) no se encontraban circunscritos a las operaciones de vuelo interlineal.

Que la situación que destaca la Administración en el sentido que algunos de los conceptos conformantes de los servicios de sistemas comerciales facturados por a la recurrente, como los sistemas computacionales o plataformas informáticas Host y GDS, permitieron la gestión de los asientos disponibles, las reservas y los controles de despegues para todos los miembros del , así como que pudieran realizar las consultas, reservas y ventas de pasajes, no enerva la apreciación antes expuesta en el sentido que los servicios materia de los contratos celebrados con fueron requeridos por la recurrente para el desarrollo o ejecución de sus operaciones de transporte aéreo en general, entre ellas, el vuelo interlineal, no pudiendo concluirse de ello que la recurrente hubiera retribuido o compensado a por una actividad de comercialización de boletos por volado interlineal en favor de la recurrente, que es precisamente lo que daba lugar al pago de la denominada comisión interlineal.

Que además cabe reiterar que no se advierte de los precitados contratos suscritos entre la recurrente y que los servicios prestados hubieran estado restringidos a las operaciones de volado interlineal de la recurrente, lo que no ha sido afirmado o reconocido por estas empresas, siendo pertinente señalar que los ingresos de la recurrente en el año 2010 no se generaron exclusivamente a través del volado interlineal, habiendo efectuado operaciones originadas por boletos vendidos de manera directa por \$452 412 277,00, que representó el 21,41% de sus operaciones de transporte aéreo de pasajeros, tal como se dejó constancia en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 5085), lo que es indicativo de que los servicios brindados por entre ellos, los servicios de sistemas comerciales que resalta la Administración, no se dieron únicamente para el desarrollo de las operaciones de volado interlineal de la recurrente.

Que de lo expuesto se establece que toda vez que las remuneraciones a las prestaciones convenidas en el «Contrato de Prestación de Servicios de Soporte» y el «Contrato de Prestación de Servicios y Sistemas Comerciales» no tienen relación con la actividad materia de retribución o compensación de la denominada comisión por volado interlineal o comisión interlineal analizada en autos, no correspondía que las relaciones (contractuales, comerciales o económicas) surgidas de estos contratos entre la recurrente y fueran considerados para la caracterización o el delineamiento de la transacción materia de análisis y, en virtud a ello, establecer sus elementos o circunstancias de comparabilidad.

Que con relación a las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, la Administración identificó como factores de comparabilidad que la recurrente operó los vuelos y asumió los riesgos asociados en su condición de operador (factor 1.1), que la entidad que comercializó los boletos asumió los riesgos asociados en su condición de operador (factor 1.2), que las funciones están orientadas a realizar esfuerzos comercialmente razonables para cumplir con objetivos comunes (factor 1.3) y que hubo una repartición de costos incurridos en las actividades realizadas para el cumplimiento de objetivos comunes (factor 1.4).

Que sobre los factores 1.1 y 1.2, tanto la recurrente como la Administración coinciden en señalar que son elementos o circunstancias que resultan apropiados para efectuar el análisis de comparabilidad.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

Que en cuanto a los factores 1.3 y 1.4, que según la Administración son los elementos o condiciones más determinantes y diferenciales para la mejor selección de los comparables (foja 5316), se aprecia que ambos factores están relacionados con la conclusión referida a que en la relación entre la recurrente y [redacted] hubo un reparto de los costos incurridos para llevar a cabo las operaciones de volado interlineal, lo que a su entender fue verificado en los servicios específicos, como los servicios de sistemas comerciales, que fueron remunerados por la recurrente a [redacted]

Que en efecto, como se aprecia en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 4920), la Administración señaló: «...queda claro que los Servicios de Sistemas Comerciales Fijos facturados por [redacted] a [redacted] [la recurrente] corresponden a las remuneraciones del personal asociados a las cuatro áreas..., en tanto que los Servicios de Sistemas Comerciales Variables facturados por [redacted] a [redacted] ... corresponden a las facturaciones que los proveedores de GDS y HOST: [redacted] y [redacted] a [redacted] por el uso del equipamiento de tecnología, plataformas y programas computacionales que estos poseen a fin de gestionar y administrar el inventario de tickets, reservas y controles de despegue para todas las compañías del grupo, así como permitirles a estas realizar consultas, reservas y ventas de pasajes, por lo cual, los gastos son repartidos a estas compañías (incluyendo a [redacted]».

Que a igual conclusión arribó la Administración en la apelada: «...al haber confirmado que existen gastos remunerados por [redacted] a [redacted] que están relacionados a los gastos que se incurren para la denominada comisión interlineal[]; dicha conclusión debe ser tomada en cuenta como parte de la operación analizada para el análisis de comparabilidad...; debiéndose también tomar en cuenta como factor, que dicha situación (la remuneración de [redacted] a [redacted]) se da en un contexto de distribución de gastos de la matriz [redacted] a sus vinculadas con el objetivo de generar sinergias y rentabilidades comunes» (foja 5325/vuelta).

Que sobre la base de lo analizado anteriormente, se debe descartar el reparto de costos señalado por la Administración, ya que los pagos por servicios específicos que fueron retribuidos por la recurrente a [redacted] estuvieron relacionados con el desarrollo o ejecución de sus propias operaciones de transporte aéreo de pasajeros, siendo que en el marco de las operaciones interlineales entre la recurrente y [redacted] tal como se ha analizado anteriormente, lo que se aprecia que hubo fue un acuerdo entre dichas aerolíneas para el reparto de los ingresos originados por la comercialización de boletos por volado interlineal, sujeto a los criterios de prorrateo establecidos por el IATA, obteniendo ingresos cada una de las partes en función de los tramos de los vuelos interlineales operados por cada una de ellas, lo que a su vez daba lugar a la obligación (de la recurrente) de pagar la denominada comisión interlineal a la aerolínea (en este caso, [redacted] que emitió y comercializó los boletos que hicieron posible la realización de dichos vuelos interlineales.

Que en ese sentido, corresponde desestimar los factores de comparabilidad identificados por la Administración con los numerales 1.3 y 1.4.

Que con relación a los factores de comparabilidad asociados a los términos contractuales, la Administración identificó la existencia de promoción y explotación de una marca conjunta (factor 2.1), la interacción entre los programas de pasajero frecuente de las partes (factor 2.2), el canje de millas por premios en los vuelos operados por las partes (factor 2.3) y la repartición entre las partes de los costos insumidos por publicidad y promoción de una marca conjunta (factor 2.4). Los factores 2.2 y 2.3 se analizan con conjunto con los factores 3.1 y 4.3.

Que sobre los factores 2.1 y 2.4, la Administración hizo referencia a que en la relación entre la recurrente y [redacted] hubo la promoción y explotación por ambas de la marca [redacted] y que se verificó el reparto de los costos incurridos por tales conceptos. Al respecto, corresponde reiterar que en las operaciones interlineales materia de análisis lo que se dio entre ambas aerolíneas fue el reparto de los ingresos derivados de tales operaciones, lo que a su vez dio lugar al pago de la comisión interlineal, como retribución a la actividad de comercialización de los boletos por parte de una de las aerolíneas (en este caso, [redacted]), con lo cual tanto la promoción como la explotación de una marca conjunta califican como actividades distintas e independientes de las operaciones interlineales y no se advierte que necesariamente hubieran tenido que llevarse a cabo para la realización o consecución de estas últimas, por lo que al resultar actividades ajenas a las operaciones interlineales, independientemente de que hubiesen sido compartidas



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

o no por ambas partes, no corresponde tenerlas en cuenta para fines del análisis de comparabilidad.

Que con relación a los factores de comparabilidad asociados a las circunstancias económicas o de mercado, la Administración advirtió que la interacción de los programas de pasajero frecuente de las partes genera una ventaja competitiva respecto de quienes no tuvieron dicha interacción (factor 3.1), lo cual será analizado conjuntamente con los factores 2.2, 2.3 y 4.3.

Que con relación a los factores de comparabilidad asociados a las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, la Administración identificó la existencia de interfases comunes que permiten compartir datos de los sistemas de las partes (factor 4.1), la facilitación en el proceso de reservas a fin de incentivar una mayor venta de los vuelos de las partes (factor 4.2) y el acceso a los salones VIP (factor 4.3).

Que sobre los factores 4.1 y 4.2, la Administración ha destacado que en la relación existente entre la recurrente y [redacted], esta última trasladó a la primera los costos relativos a las facturaciones por servicios de sistemas comerciales que los proveedores de GDS y Host realizaban por el equipamiento de tecnología, plataformas y programas computacionales que estos poseían a fin de gestionar y administrar el inventario de tickets, reservas y controles de despegue para todas las compañías del [redacted] así como permitirles a todas ellas realizar consultas, reservas y ventas de pasajes.

Que como bien señala la Administración y es reconocido por la recurrente²¹, los servicios de sistemas comerciales proveyeron tanto a [redacted] como a la recurrente los sistemas computacionales o plataformas informáticas GDS y Host que les permitieron hacer las consultas, reservas y ventas de pasajes, lo que resultaba necesario para cada una de estas aerolíneas en la prestación de sus propias operaciones de transporte aéreo de pasajeros, habiendo asumido cada una de ellas los costos que les correspondió por el uso de tales sistemas o plataformas, no advirtiéndose una vinculación exclusiva con la denominada comisión interlineal, la que —como se ha indicado precedentemente— surgió como consecuencia de la propia actividad de [redacted] para comercializar los boletos de volado interlineal que en todo o en parte fueron operados por la recurrente, siendo que para tal efecto aquélla utilizaría los servicios de sistemas comerciales contratados que fueron contratados para ella y no para la recurrente.

Que estando a lo anterior, se descartan los factores de comparabilidad identificados por la Administración con los numerales 4.1 y 4.2.

Que finalmente, con relación a los factores de comparabilidad identificados con los numerales 2.2, 2.3, 3.1 y 4.3, estos están relacionados con los programas de pasajero frecuente, el canje de millas y el acceso a los salones VIP. Al respecto, la Administración ha reconocido en la apelada que estos aspectos no tienen relación directa con las operaciones interlineales, aunque considera que son complementarios a los factores antes analizados que permiten apreciar una situación comparable en las relaciones existentes entre la recurrente y [redacted] y entre la recurrente y las aerolíneas de la [redacted] (consideradas comparables por la Administración), lo cual no fue observado en la relación existente entre la recurrente y las aerolíneas que no pertenecen a dicha alianza (foja 5314 y vuelta).

Que sobre el particular, cabe señalar que los programas de pasajero frecuente, el canje de millas y el acceso a los salones VIP son acuerdos entre aerolíneas que se pueden dar con independencia de la existencia de acuerdos interlineales entre ellas, tal como argumentó la recurrente y fue admitido por la Administración durante la fiscalización, según consta en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 4893 y vuelta), con lo cual la existencia o no de tales acuerdos no eran aspectos diferenciadores en las relaciones entre la recurrente y [redacted] y entre la recurrente y las aerolíneas de la [redacted] ya que bien podían darse con las demás aerolíneas no pertenecientes a dicha alianza, más aún cuando, como ha sido reconocido por la Administración, tales acuerdos no tienen relación con las operaciones interlineales, que son las transacciones materia de análisis.

²¹ En su escrito ampliatorio de reclamación, la recurrente señaló: «...si bien [redacted] y [redacted] utilizan el mismo sistema de reserva, [redacted] le cobra a [redacted] por ello (Sistemas Comerciales). Dado lo anterior, debe entenderse que cada aerolínea paga por su propio sistema de reserva» (foja 5211).



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

Que en ese sentido, se descartan los factores de comparabilidad identificados con los numerales 2.2, 2.3, 3.1 y 4.3.

Que según el análisis precedente, se han descartado los factores de comparabilidad utilizados por la Administración para concluir que las operaciones interlineales entre la recurrente y las aerolíneas integrantes de la Alianza fueron los comparables idóneos para estimar si la denominada comisión interlineal que la recurrente pagó a sus partes vinculadas por las operaciones interlineales que llevaron a cabo entre ellas se encuentra conforme al precio o monto de la contraprestación que hubiera sido acordado con o entre partes independientes en operaciones iguales o similares, esto es, si se encuentra a valor de mercado.

Que en tal orden de ideas, de acuerdo con los fundamentos expuestos en los considerandos precedentes, esta instancia considera que el reparo controvertido en autos —consistente en el valor de mercado de las operaciones interlineales a través de las normas de precios de transferencia según el método del precio comparable no controlado y, dentro de dicho ámbito, el análisis de comparabilidad— no se encuentra debidamente formulado, por cuanto adolece de errores no solo en la caracterización de las transacciones materia de análisis, al incorporar servicios comerciales específicos que no tenían vinculación exclusiva con la comisión interlineal, sino también en la selección de los comparables, al considerar como tales a las operaciones entre las aerolíneas de la , cuyas relaciones entre sí no se asimilan a actuaciones entre terceros independientes y, por ende, no se ajustan al principio de libre competencia, además que dichas operaciones están proscritas por el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, corresponde levantar el reparo formulado a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, al no encontrarse arreglado a ley, debiendo revocarse la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.

III. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° - TASA ADICIONAL DEL 4,1% DEL IMPUESTO A LA RENTA DE DICIEMBRE DE 2010

Que según se aprecia del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5263 y 5264), la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta en el periodo diciembre de 2010, por S/4 786 445,00, consistente en el ajuste secundario derivado del ajuste de precios de transferencia efectuado a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, lo que sustentó en el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 13-B y 109 del reglamento de la mencionada ley.

Que al respecto, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificada por el Decreto Legislativo N° 970, para efecto del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, agregando que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, según texto vigente para el caso de autos, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A y que deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. Asimismo, indica que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto, siendo que de no ser posible determinar la fecha del devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, prevé que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la citada ley, constituyen gastos que significan «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la referida ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que según el inciso c) del artículo 109 del citado reglamento, incorporado por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF, vigente en el periodo acotado, como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 18605-10-2013, entre otras, ha señalado que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, ya que se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, a pesar de no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de estos.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, entre otras, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina “dividendos presuntos”.

Que sobre la base de las normas y criterios antes citados se entiende que no todos los importes reparados por Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, toda vez que esta solo es aplicable, tratándose de desembolsos, respecto de aquellos 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, siendo que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia —sin perjuicio de lo resuelto en esta instancia sobre dicho reparo—no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, criterio recogido en la Resolución N° 11932-1-2019, no habiendo la Administración sustentado debidamente la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente cabe indicar que en esta instancia se ha levantado el ajuste de precios de transferencia practicado por la Administración, por lo que de igual forma el ajuste secundario que dio lugar a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta ha quedado sin sustento.

Que conforme a lo expuesto, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° _____, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente.

IV. RESOLUCIÓN DE MULTA N° _____

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable en el ejercicio acotado, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la



Tribunal Fiscal

N° 09198-1-2021

determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° () (fojas 5265 y 5266) fue girada por la infracción antes citada y se sustenta en la determinación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 según lo establecido en la Resolución de Determinación N° , la que se ha dejado sin efecto por esta instancia, de acuerdo con los fundamentos expuestos en la presente resolución. En tal sentido, al haber quedado sin sustento la infracción imputada, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la mencionada resolución de multa impugnada, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos planteados por la recurrente.

Que el informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes, según se aprecia de la constancia que obra en autos.

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 23 de julio de 2020 y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° y () y la Resolución de Multa N°

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/BC/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente