



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

EXPEDIENTE N° : 6075-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 9 de febrero de 2024

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 29 de mayo 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° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del periodo diciembre de 2014.

CONSIDERANDO:

Que de lo actuado, se tiene que mediante la Carta de Presentación N° y el Requerimiento N° (folios 2940, 2941 y 2943), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014¹, siendo que como resultado de dicho procedimiento se emitió la Resolución de Determinación N° , por el citado tributo y periodo, y la Resolución de Determinación N° , por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del periodo diciembre de 2014.

Que en ese sentido, corresponde determinar si los citados valores han sido emitidos conforme a ley.

1. Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 3010)², se aprecia que la Administración estableció reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por los siguientes conceptos: i) Ajuste de valor por compra de mercadería a sus vinculadas aplicando el método de Margen Neto Transaccional por el importe de S/ 5 168 729,00; y ii) Falta de fehaciencia en la prestación de servicios de tecnologías de la información por el importe de S/ 243 426,00³.

¹ Cabe indicar que mediante Cartas N° y (folios 1764 a 1767), se precisó que la fiscalización iniciada también abarcaría la aplicación de las normas de precios de transferencia.

² En la resolución apelada (folios 3020 y 3022) se ha rectificado el Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° sin embargo, se ha mantenido el importe del saldo a favor del contribuyente y la pérdida tributaria establecidos en el citado valor, por lo que se confirma la determinación contenida en el mismo.

³ Debe precisarse que durante la fiscalización la Administración hizo observaciones que fueron aceptadas por la recurrente mediante las declaraciones rectificadorias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentadas a través del Formulario PDT 692 N° de 26 de diciembre de 2018 (folio 2725) y el Formulario PDT 692 N° de 22 de abril de 2019 (folio 2821), las cuales se detallan a continuación: i) Deducción por dividendos percibidos (S/ -6 496 700,00); ii) No sustentar fehacientemente la provisión de gastos contabilizados en las Cuentas Contables

(S/ 434 583,00); iii) No acreditar los cargos contabilizados en la Cuenta Contable 741104- Descuento Comercial Promocional (S/ 159 437,00); iv) No acreditar fehacientemente las deducciones consignadas en su Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 (S/ 475 374,00); v) Deducciones consignadas en su Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 no devengadas en dicho ejercicio (S/ 258 173,00); y vi) Adiciones consignadas en su Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 devengadas en dicho ejercicio (S/ -659 950,00). En tal sentido, las mencionadas observaciones no forman parte de la materia controvertida en el presente caso, conforme se desprende además de los recursos de reclamación y apelación materia de autos.





Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

1.1. Ajuste de valor por compra de mercadería a sus vinculadas aplicando el método de Margen Neto Transaccional

Que de autos se aprecia que en su escrito de apelación la recurrente señala que reitera todos los argumentos mencionados en su recurso de reclamación en cuanto al mencionado reparo. En consecuencia, del citado recurso de reclamación y escrito ampliatorio (folios 2970 a 2979 y 2993 a 3002), así como del escrito de apelación (folios 3037 a 3039), aquella señala lo siguiente:

- La Administración ha aplicado el método del Margen Neto Transaccional - MNT⁴; sin embargo, el método más apropiado de acuerdo con la realidad económica de las operaciones resultaba ser el método del Precio Reventa – PR⁵ a nivel externo, conforme se señala en los párrafos 2.31 y 2.32 de las Guías de la OCDE, no procediendo su descarte por el hecho que el revendedor emplea en sus actividades de distribución, activos valiosos relacionados a su organización de comercialización.
- Si se mantiene la aplicación del MNT, se debe tener en cuenta que las actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas constituyen un riesgo asumido por la recurrente, independientemente de la ocurrencia de una probable pérdida por decremento del activo o incremento de pasivo, que hubieran incrementado sus ventas, y los resultados financieros de empresas peruanas con productos, actividades y funciones distintas. Añade al respecto, que la ilegalidad, el contrabando y la informalidad no es similar en todos los sectores económicos, ya que la cerveza y los cigarrillos son productos masivos de bajo valor adquisitivo, a diferencia del segmento de licores premium en que opera la recurrente, no habiendo la Administración demostrado que otras empresas peruanas que operan en el mismo sector que aquella no se hubieran visto perjudicadas por dichas circunstancias; y que sobre el particular se remite a sus descargos presentados en respuesta al Requerimiento Nº _____ de los cuales se advierte que la recurrente propuso la aplicación de hasta tres (3) ajustes de comparabilidad a su resultado operativo por motivo de dichas actividades ilícitas.
- En el supuesto negado que se mantuviera el reparo por falta de fehaciencia de los servicios de tecnologías de la información observado, debe tenerse en cuenta que en virtud del reparo por ajuste de precios de transferencia ya se ha considerado el gasto por dichos servicios, toda vez que el aludido ajuste ha sido realizado en aplicación del método del MNT, el cual considera en su análisis todos los costos y gastos operativos, que incluyen el gasto por el indicado servicio y no solo la transacción analizada por importaciones de mercadería a partes vinculadas.

Que mediante escrito de alegatos (folios 3101 a 3105), la recurrente manifiesta que si bien consideraba que el método más apropiado para validar las operaciones con sus partes vinculadas era el método del PR con comparables externos, reconoce que ha cambiado su posición luego de venir discutiendo el tema con la Administración durante las fiscalizaciones de ejercicios posteriores, y haber tomado conocimiento del criterio adoptado por el Tribunal Fiscal sobre este asunto, según el cual el método del MNT es el más apropiado para analizar las operaciones de importación de bienes para su reventa en el país por parte de distribuidores que incurren en gastos operativos significativos (distribuidor pleno).

Que reitera que en el supuesto negado que se mantenga el reparo por falta de fehaciencia de los servicios de tecnologías de la información, la rentabilidad negativa obtenida por la recurrente en el ejercicio 2014, no se puede atribuir exclusivamente a sobrevaluaciones de precios de transferencia por importaciones de mercadería efectuadas a partes vinculadas, cuando la propia Administración le está desconociendo a la recurrente la deducibilidad del 100% del gasto contabilizado por los servicios de tecnologías de la información recibidos de su vinculada, por ende, el ajuste de precios de transferencia no debería incluir un concepto que está siendo reparado por haberse incumplido el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, de lo contrario, se estaría reparando bajo 2 conceptos el mismo gasto.

⁴ En adelante, MNT.

⁵ En adelante, PR.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

Que agrega que sobre este tema, no resulta de aplicación la Resolución N° 04167-9-2022 citada por la Administración, dado que no pretende que se afecte el cálculo del margen operativo para la aplicación del MNT, y con ello, la cuantificación del reparo por ajuste de precios de transferencia, sino que cuestiona que se impute el 100% del ajuste de precios de transferencia a las importaciones de mercaderías, desconociendo que los servicios recibidos de su vinculada también afectaron el margen operativo contabilizado y que al no ser fehaciente como sostiene la Administración, evidenciaría un problema de precios de transferencia al no haberse prestado un servicio intragrupo.

Que por su parte, la Administración señala que el método más adecuado para los precios de transferencia de la recurrente en el ejercicio 2014 era el MNT; y que no resultan procedentes los ajustes de comparabilidad propuestos por la recurrente relacionados a las actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas, el contrabando y la informalidad del sector, los cuales según lo alegado por la recurrente, habrían afectado su desempeño en el ejercicio fiscalizado.

Que indica que el método del PR que evalúa el margen bruto, no es el más adecuado tratándose de un "distribuidor pleno" que asume los riesgos completos de la comercialización, mercado, inventarios y *marketing* -tal como se señala en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia⁶ del ejercicio 2014 de la recurrente- y que realiza intensa actividad publicitaria y de *marketing*, como ocurre en el presente caso, cuyos gastos por dichos conceptos ascienden al 76.23% del total de gastos operativos; que la ejecución por parte de la recurrente de las estrategias vinculadas a las funciones de *marketing* y publicidad se encuentran íntegramente relacionadas con la actividad de distribución de los productos para su colocación en el mercado peruano, por lo que tienen directa relación con la actividad principal; que las continuas pérdidas de la recurrente a nivel operativo, debido a que los márgenes brutos no absorben los gastos operativos (entre los cuales el más significativo es el ejecutado por el área de *marketing*), indican que la recurrente no estaría siendo retribuida debidamente; y que por lo señalado, la realidad económica del negocio de la recurrente no podría ser reflejada adecuadamente mediante un método de márgenes brutos como el PR, sino que debe tomarse en cuenta la totalidad de funciones y riesgos mediante un método de márgenes operativos, siendo que el MNT tiene como ventajas comparativas minimizar las diferencias existentes entre políticas de registros contables que afectan los márgenes brutos, y refleja la intensidad de los gastos operativos por las funciones de promoción de ventas, *marketing* y publicidad.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a la afectación de su desempeño a nivel de márgenes operativos por las actividades ilícitas de fabricación, producción o comercialización de bebidas alcohólicas, señala que sí cumplió con realizar el análisis de comparabilidad de conformidad con lo señalado en el inciso d) del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo en consideración las funciones y estrategias de negocios llevadas a cabo por la recurrente, lo que permitió reflejar la realidad económica de la operación analizada de importación de bebidas alcohólicas para su consumo en el mercado peruano. Agrega que verificó que los ingresos de la recurrente en el ejercicio 2014 se incrementaron en 11,10%, que según lo señalado en el ETPT del ejercicio 2014, los principales competidores de la recurrente pertenecen al sector formal de la economía hacia el cual aquella dirigió sus estrategias de negocio conforme a lo señalado en dicho estudio; que la venta ilegal de bebidas alcohólicas no es exclusiva del mercado peruano; que distribuidores plenos de bebidas alcohólicas registraron utilidades operativas durante los ejercicios 2012 a 2014; y que se aprecia que la empresa , cuyo principal accionista es la recurrente y tiene la misma actividad que esta, registró en el ejercicio 2014 un margen operativo de 28,97%, a pesar de operar en una zona de alto contrabando; por lo tanto, no se encuentra acreditado que el contrabando, la informalidad y/o la ilegalidad sean factores que hubieran incidido en la obtención de pérdidas operativas, como señala la recurrente.

Que en su escrito de alegatos, la Administración señala sobre el supuesto doble reparo o imposición alegado por la recurrente, que los dos reparos al Impuesto a la Renta materia del en el presente caso, son de naturaleza distinta, uno por no acreditar la fehaciencia del servicio y el otro por ajuste de precios de transferencia; que con fines de utilizar el indicador de rentabilidad Margen Operativo, es necesario considerar los ingresos, costos y gastos según los estados financieros de la parte analizada y de las empresas comparables, por lo cual no debe tomarse en cuenta los reparos por aplicación de normas

⁶ En adelante, ETPT.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

tributarias; que una vez calculado el ajuste de precios de transferencia no es posible realizar disminución alguna dado que no se encuentra regulado en las normas de precios de transferencia; y que lo señalado es acorde con el criterio del Tribunal Fiscal sostenido en la Resolución N° 04167-9-2022.

Que en el presente caso, se aprecia que mediante el Requerimiento N° (folios 1690/reverso a 1715), la Administración señala que la recurrente tiene como actividad económica la venta al por mayor de alimentos, bebidas y tabaco; siendo que en su ETPT del ejercicio 2014 aquella precisa que es una empresa que desarrolla sus actividades dentro del sector de consumo de bebidas alcohólicas, cuyo giro principal del negocio es la comercialización y la distribución de dichos productos.

Que en el citado requerimiento se indica que en el ETPT del ejercicio 2014, la recurrente analizó el cumplimiento del principio de libre concurrencia o competencia de las transacciones con sus vinculadas, entre ellas, la compra de mercadería, específicamente por la importación de productos terminados (bebidas alcohólicas) efectuada a sus vinculadas

, considerándose a la recurrente como parte analizada y utilizando como metodología a aplicar el PR, para lo cual consideró empresas comparables externas que realizaban las mismas actividades que ella, y como periodo a comparar consideró la información financiera de las comparables y de la recurrente por un periodo de tres años (2012 a 2014), determinando así un margen bruto (MB)⁷ de 45.53% (folio 2683), el mismo que se encontraba por encima del rango intercuartil de las comparables; en ese sentido, la recurrente concluyó que las operaciones de compra de mercadería (importaciones) fueron pactadas a valor de mercado.

Que sobre el particular, la Administración precisó que coincidía con la recurrente en cuanto a la selección de la parte sujeta a análisis (la recurrente), pero discrepaba respecto al método utilizado (PR), al considerar que no resultaba el más idóneo para el análisis de la transacción, por lo que procedió a evaluar cuál de los métodos era el más apropiado para dicho análisis, efectuando previamente el análisis de las funciones, activos y riesgos de la recurrente, conforme a lo siguiente:

- De acuerdo con la estructura del grupo señalada en el ETPT del ejercicio 2014, la recurrente es una subsidiaria distribuidora responsable de la promoción y distribución de los productos del grupo y de adaptar la estrategia internacional de la marca al mercado local, para lo cual cuenta, según su estructura organizacional, con áreas internas de marketing, ventas, cadena de suministro, entre otras.
- Según el Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio 2014, los gastos operativos (gastos de ventas y administrativos), representan el 34,46% de las ventas brutas, mientras el costo de ventas representa el 35,62% respecto de las ventas brutas (Cuadro N° 6), por lo que los gastos operativos tienen importes significativos que originaron que la recurrente resulte con pérdida operativa. Dentro de sus gastos operativos por áreas (Cuadro N° 7), el gasto sustancial corresponde al área de marketing que representa el 76,23% del total de gastos operativos, 40,88% de las ventas netas y el 73,74% del costo de ventas de la mercadería vendida; y la siguiente área en importancia es el área de ventas que representa el 9,76% del total de gastos operativos. Lo anterior indica que las actividades y gastos de marketing, publicidad, promoción y ventas desarrollados por la recurrente son parte fundamental de su negocio, pues permiten que las marcas de las mercaderías que comercializa se posicione, ganen prestigio y se consoliden en el mercado peruano, por lo que la actividad de la recurrente agrega valor significativo a las mercaderías que comercializa. Asimismo, la recurrente incurre en riesgos diversos, tales como el riesgo de crédito, riesgo de inventarios y tipo de cambio considerando que la mercadería se adquiere en moneda extranjera. En ese sentido, la recurrente califica como un "distribuidor pleno", a lo que cabe agregar que en el ETPT del ejercicio 2014, se llega a la misma conclusión luego de su análisis funcional.
- La ejecución de la estrategia comercial de la recurrente, según el documento denominado "Strategic Brand Plan B13/13", que contiene los principales lineamientos del negocio y de sus respectivas marcas para el ejercicio 2014, implica erogaciones por gastos de marketing (gastos logísticos y

⁷ El cual resulta de la siguiente fórmula: Utilidad Bruta (UB)/ Ventas (V).



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

materiales para organizar fiestas, catálogos, encartes, dípticos, acuerdos comerciales, gastos por campañas promocionales desarrollado en autoservicios, visibilidad, gastos en auspicios en discotecas y restaurantes, planes publicitarios, etc.), de lo cual se concluye que dicha estrategia comercial permanente de la recurrente está dirigida al posicionamiento y mantenimiento de las marcas en el mercado local de los productos importados, lo cual beneficia a los propietarios de las marcas y/o fabricantes vinculados; sin embargo, la recurrente no estaría siendo debidamente retribuida tomando en cuenta las funciones y riesgos asumidos por ella, toda vez que registra pérdidas operativas continuas desde el 2009 hasta el 2016, que son generadas por los gastos operativos, entre los cuales el más significativo es el ejecutado por el área de marketing. Además, se aprecia que la recurrente otorga descuentos considerables a sus clientes que han ido aumentando a través de los años, llegando al 36,32% de las ventas brutas en el ejercicio 2014 (Cuadro N° 14), sin embargo, no recibe descuentos de sus vinculadas.

- Considerando lo anterior, en el caso de la recurrente que realiza las funciones o actividades integradas de distribución, marketing, comercialización, publicidad y promoción de los productos importados de sus vinculadas para ser colocados en el mercado local, incurriendo en gastos elevados a fin de ganar posicionamiento y el mantenimiento de las marcas (intangibles), se tiene que aquellas funciones no se ven reflejadas en un análisis realizado a través del método del PR, el cual toma en cuenta márgenes brutos y resulta adecuado para transacciones en las que el sujeto que realiza la actividad de reventa de productos no les ha agregado un valor significativo y solo los transfiere a un tercero, de modo que dicho método no refleja la realidad económica de la transacción analizada. En cambio, el MNT es el método más idóneo debido a que evalúa la rentabilidad operativa obtenida por la recurrente en su operación de distribución de productos importados, tomando en consideración todas las funciones integradas de distribución, marketing, comercialización, publicidad y promoción, activos utilizados y riesgos inherentes al giro de negocio, y recoge a través de las cuentas de gastos operativos la intensidad de dichas funciones.
- El indicador de rentabilidad a utilizar es el Margen Operativo (MO = Utilidad Operativa/Ventas Netas), debido a que este indicador está influenciado por el costo de ventas y también por los gastos operativos, teniendo como denominador las ventas y no a la transacción analizada (importación de mercadería); y en cuanto al periodo a comparar, se utiliza la información financiera de la recurrente y de las comparables por un periodo de tres años (2012 a 2014), tal como lo había considerado la recurrente en su ETPT del ejercicio 2014. En cuanto a las comparables externas seleccionadas se tomó en cuenta a ocho (8) de las empresas elegidas por la recurrente en el referido estudio⁸.
- Considerando lo anterior, la Administración efectuó el cálculo del rango intercuartil de rentabilidades operativas de mercado en base a la información financiera de las comparables, y dadas las diferencias en la intensidad de uso del capital, efectuó ajustes a las cuentas por cobrar, a las existencias y a las cuentas por pagar, a fin de minimizar las diferencias existentes entre la recurrente y las comparables⁹, obteniendo el siguiente rango intercuartil ajustado de rentabilidades operativas de mercado medidas a través del MO:

| Cuartil inferior | Mediana | Cuartil superior |
|------------------|---------|------------------|
| 1,98% | 2,46% | 4,09% |

- Considerando que la rentabilidad operativa alcanzada por la recurrente durante el ejercicio 2014, era de -7,26%, esta se ubicó por debajo del rango intercuartil de mercado, por lo que procedió a ajustar dicha rentabilidad a la mediana (-7,26% + 2,46% = 9,72%), obteniendo un ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta ascendente a S/ 5 168 729,00¹⁰.

⁸ Se descartó como comparables a las empresas dedicaban adicionalmente a la producción de agua embotellada, la cual difiere de la actividad realizada por la parte analizada (la recurrente).

⁹ Conforme se detalla en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° (folios 1677 a 1688).

¹⁰ S/ 53 176 229,00 (Ventas) x 9,72% (ajuste) = S/ 5 168 729,00 (reparo).



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

Que teniendo en cuenta lo expuesto, la Administración solicitó a la recurrente que, de tener una opinión en contrario respecto a cada uno de los puntos detallados, y en caso de no encontrarse de acuerdo con el ajuste, se sirviera explicar y sustentar su posición por escrito con la base legal y la documentación respectiva.

Que mediante escritos de descargos al citado requerimiento (folios 769 a 775, 777 a 782, 794, 795 y 840 a 864), la recurrente señaló, en resumen, lo siguiente:

- El método del PR es el mejor método dado que evita las distorsiones generadas por el incremento de los gastos operativos en el ejercicio analizado por las funciones de marketing y publicidad en ejecución de los planes y estrategias globales del Grupo , y sirve también para combatir el contrabando y la informalidad del sector; siendo que la realización de funciones adicionales que impliquen el aumento de los gastos de promoción con relación a dichas funciones, no conlleva el cambio de método.
- En caso se aplique el método del MNT, se propone la aplicación de hasta tres (3) ajustes de comparabilidad, según los cuales: (i) Se considere un mayor nivel de ingresos que hubiera podido obtener la recurrente en ausencia de un mercado informal, el cual se calcula por aplicación de un ajuste a las ventas de 18,20%, porcentaje obtenido de dividir el valor del mercado ilegal (US\$ 584 millones) entre el valor del mercado legal en el Perú (US\$ 3 208 millones), según el estudio de Euromonitor International; (ii) Se considere un mayor nivel de ingresos según el mencionado ajuste de ventas de 18,20%, y adicionalmente, un ajuste al costo de ventas de 9,92%, correspondiente al mayor costo que habría obtenido por el ajuste de ventas; y/o, (iii) Se considere un ajuste de 18,20% a los gastos operativos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 1609/reverso a 1666), la Administración reiteró las observaciones imputadas, e indicó que de la evaluación de los escritos de descargo y la documentación presentados por la recurrente, entre otros, estableció lo siguiente:

- Del análisis de las pérdidas operativas de la recurrente (Cuadro N° 4) y los planes estratégicos de marcas de la recurrente (Cuadro N° 6), se concluye que las funciones adicionales de marketing y publicidad, que se registran a nivel de gastos operativos, son parte de una política comercial permanente de la recurrente por las cuales no estaría siendo debidamente retribuida, y no una eventualidad o hecho extraordinario. Así, con relación a lo señalado por la recurrente acerca que la intensidad de los gastos de marketing y publicidad estarían relacionados con la competencia ilegal en el sector de bebidas alcohólicas en el Perú, indicó que conforme se verificó de las estrategias de negocio aplicadas por la recurrente en el ejercicio 2014 (Cuadro N° 6) y lo informado en el ETPT del ejercicio 2014, dichas estrategias siempre estuvieron orientadas al sector formal de distribución de bebidas alcohólicas y competidores distribuidores formales, y no al sector informal, de manera que la intensidad de los gastos operativos incurridos, entre los cuales el principal es el gasto del área de marketing, dependen en realidad de los objetivos y acciones establecidos para el posicionamiento y conocimiento de las marcas de los productos importados; que según los descargos de la recurrente, desde su inicio de operaciones en el año 2009 y hasta el año 2016 sus ventas se han incrementado en un 500%, y que de acuerdo con la variación porcentual de sus ventas netas desde el 2011 hasta el 2016 se aprecia un crecimiento continuo en sus ventas (Cuadros N° 11 y 12), lo que evidencia que la competencia de bebidas alcohólicas ilegales no afectó su desempeño pues logró incrementar sus ventas. Agrega a lo mencionado, que de la verificación de los resultados operativos de otras empresas que se verían afectadas por el contrabando y la informalidad, y que realizan actividades de importador y distribuidor de productos de sus vinculadas, se aprecia que obtuvieron significativas utilidades operativas, siendo una de ellas, , vinculada a la recurrente, que opera en una zona de alto contrabando.
- En cuanto a los ajustes de comparabilidad propuestos por la recurrente para sus (i) ventas netas, (ii) sus ventas netas y sus costos de ventas, y (iii) sus gastos operativos, dejó constancia que respecto de este último la recurrente no presentó sustento para que pueda ser evaluado por la Administración, siendo que los gastos operativos representan las funciones realizadas por la recurrente en la actividad analizada. Indicó además que para su evaluación tomó en cuenta que la recurrente ha considerado como su mercado al segmento formal de distribución de bebidas alcohólicas, y no ha demostrado con



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

documentación e información que sus esfuerzos comerciales hubieran estado destinados al comercio informal; que los gastos operativos erogados por la recurrente fueron para el desarrollo de funciones o actividades tales como marketing, publicidad y promoción de los productos que adquiere de proveedores vinculados; y que de acuerdo con el párrafo 3.47 de las Guías 2010 los ajustes de comparabilidad requieren de precisión y fiabilidad. En función a ello, observó que los ajustes propuestos por la recurrente tienen como premisa un supuesto en el que de no existir el mercado informal de bebidas alcohólicas sus ventas netas, costos de ventas y gastos operativos sufrirían variaciones en razón del porcentaje de participación que tiene la competencia ilegal respecto de las ventas en el sector formal; sin embargo, dicho análisis es incorrecto, ya que la disminución o incluso erradicación de la fabricación y comercialización de productos ilegales no repercute en el aumento de las ventas o costo de ventas de la recurrente en la proporción asumida por esta, sino que, ante la salida de un competidor formal o informal que deja potenciales consumidores en su respectivo segmento, lo que se produciría es que los demás competidores buscarían cubrir dicha demanda, y no solo la recurrente, como esta asume; y que, por otro lado, se debe tener en cuenta que un ajuste de comparabilidad solo procedería cuando la situación a ajustar ocurra o se conozca con certeza, y no por un supuesto. En tal sentido, concluyó que no proceden los ajustes propuestos por la recurrente.

Que por lo expuesto, la Administración señaló que mantenía el cálculo del rango intercuartil de rentabilidades de mercado, y la observación por ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por el importe de S/ 5 168 729,00.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento Nº (folios 1593 y 1594), la Administración comunicó la mencionada observación a la recurrente, a fin que presente sus descargos y documentación de sustento correspondiente.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 1586/reverso a 1588), la Administración dio cuenta que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 21 de diciembre de 2018, la recurrente señaló, entre otro, que no se habían evaluado debidamente los descargos presentados en respuesta al Requerimiento Nº , siendo que al respecto, la Administración señaló que se mantenía en su posición expresada en el Resultado del Requerimiento Nº por lo que formuló reparo por ajuste de precios de transferencia por el importe de S/ 5 168 729,00.

Que de conformidad con el artículo 32¹¹ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF¹², en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y 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 la norma citada agrega en su numeral 4 que, para los efectos de la referida ley, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja imposición, se considera valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, conforme lo establecido en el artículo 32-A.

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada ley, recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia", "principio de plena competencia" o "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.

Que dicho principio encuentra su regulación en nuestra legislación en el artículo 32-A de la citada ley, el cual se establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32

¹¹ Según texto aplicable al caso bajo análisis.

¹² En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones del aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se conoce como "normas de precios de transferencia".

Que el inciso a) del artículo 32-A citado, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1381¹³, disponía que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 citado, las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32 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 mencionado inciso d) 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; (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que en el caso de autos no existe discusión en que las transacciones de compra de productos terminados (importaciones de bebidas alcohólicas), observadas en cuanto a su valor de mercado, se llevaron a cabo entre la recurrente y empresas vinculadas a ella, por lo que se encontraban sujetas a la aplicación de las normas de precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que así lo señalado, estando a lo alegado por la recurrente en sus recursos de reclamación y apelación, así como lo actuado en fiscalización, se aprecia que la controversia respecto del reparo por ajustes de precios de transferencia a las transacciones de importación de productos terminados (bebidas alcohólicas) a vinculadas, se centraba en los siguientes puntos: (i) Si el método del PR utilizado por la recurrente en su ETPT del ejercicio 2014 resultaba ser el más apropiado para reflejar la realidad económica de la transacción analizada, o en su lugar correspondía aplicar el método del MNT conforme realizó la Administración; y (ii) Si en aplicación del método del MNT, resultaban procedentes los ajustes de comparabilidad a la parte analizada (la recurrente) por las actividades ilícitas o informales de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas en el país, propuestos por la recurrente.

Que no obstante ello, debe tenerse en cuenta que en el escrito de alegatos presentado ante esta instancia (folios 3101 a 3105), si bien la recurrente manifiesta haber cambiado de posición en cuanto al método utilizado, considerando al MNT como el método más adecuado, mantiene sus cuestionamientos al reparo por ajustes de precios de transferencia.

¹³ Publicado el 24 de agosto de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

- Método más apropiado

Que el inciso e) del citado artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que alude a los métodos utilizados, señala que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados que se mencionan en dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación. Asimismo, el artículo 113 del Reglamento de Ley de Impuesto a la Renta¹⁴ establece pautas que deben considerarse para establecer el método de valoración que resulte más apropiado y refleje la realidad económica de la operación. Por tanto, el mejor método deberá: i) ser compatible con el giro de negocios, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; ii) cuente con mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; iii) contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; y iv) requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que respecto al método del MNT, el numeral 6 del inciso e) del citado artículo 32-A, indica que consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Que el numeral 6 del artículo 113 del reglamento antes citado, indica que el MNT compatibiliza con operaciones complejas en las que existen prestaciones o funciones desarrolladas por las partes que se encuentran estrechamente integradas o relacionadas entre sí, cuando no pueda identificarse los márgenes brutos de las operaciones o cuando sea difícil obtener información confiable de alguna de las partes involucradas en la transacción, siendo que los márgenes netos puede estar basados, entre otras, en la relación "Utilidades entre ventas netas", generalmente útil en prestaciones de servicios y operaciones de distribución o comercialización de bienes.

Que según el inciso h) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" publicadas por la OCDE en julio de 2010¹⁵, y aplicables para la interpretación del artículo 32-A según lo expuesto, señalan que "Cuando el margen del precio de reventa utilizado es el de una empresa independiente en una operación comparable, la fiabilidad del método del precio de reventa puede verse comprometida si existen diferencias importantes en la forma en que las empresas asociadas y las independientes realizan sus negocios" (párrafo 2.27). Asimismo, tales directrices indican que: "El método del precio de reventa depende también de la comparabilidad de las funciones desempeñadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos)" (párrafo 2.28).

Que las mismas directrices señalan como ejemplo, en el que el margen de precio de reventa exige particular cuidado "(...) cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto (por ejemplo, marcas o nombres comerciales), propiedad de una empresa asociada. En tales casos, la contribución de los bienes originalmente transferidos al valor del producto final no puede calcularse fácilmente" (párrafo 2.29). Asimismo, las referidas directrices agregan que: "Debería esperarse que la cuantía del margen del precio de reventa dependa de las funciones ejercidas por el revendedor. Estas funciones pueden variar mucho, desde el caso en el que el revendedor realiza servicios mínimos como agente de transporte, hasta aquel en que asume la totalidad de los riesgos derivados de su

¹⁴ Aprobado mediante el Decreto Supremo N° 122-94-EF, según texto aplicable al caso de autos.

¹⁵ En adelante Directrices OCDE. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es#page1 (Fecha de consulta: 9 de febrero de 2024).



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

publicidad, comercialización, distribución y garantía, de la financiación de existencias y de otros servicios complementarios. Si el revendedor en la operación vinculada no lleva a cabo una actividad comercial importante, sino que solo transfiere los bienes a un tercero, el margen del precio de reventa podría ser pequeño en vista de las funciones ejercidas. Este margen del precio de reventa podría incrementarse cuando se pueda demostrar que el revendedor tiene una pericia especial en la comercialización de los bienes, soporta realmente riesgos especiales o contribuye sustancialmente a la creación o conservación de activos intangibles asociados al producto (...)" (párrafo 2.31).

Que asimismo, dichas directrices indican que *"Cuando el revendedor desempeña claramente una actividad comercial sustancial añadida a la actividad de reventa propiamente dicha, cabe esperar un margen del precio de reventa razonablemente importante. Si en sus actividades el revendedor emplea activos valiosos y posiblemente únicos (por ejemplo, activos intangibles del revendedor, como puede ser su organización de comercialización), podría resultar inadecuado evaluar las condiciones de plena competencia en la operación vinculada utilizando un margen del precio de reventa no ajustado, derivado de operaciones no vinculadas, en las que el revendedor independiente no utiliza activos similares (...)"* (párrafo 2.32).

Que sobre el particular, en las Resoluciones Nº 06144-9-2019 y 04167-9-2022, entre otras, este Tribunal ha establecido que para evaluar las operaciones de importación de una empresa que, además de efectuar actividades de distribución y comercialización de productos, también desarrolla funciones de marketing, publicidad y promoción, las cuales se encuentran estrechamente relacionadas a su giro principal de negocio -lo que se evaluará en cada caso concreto-, el método más adecuado para ser aplicado, considerando la estructura de negocio de la empresa, no sería el PR (compatible con operaciones no complejas de distribución, comercialización o reventa), sino el MNT, a través del cual se puede llegar al más adecuado grado de comparabilidad. Así también, en dichas resoluciones se precisó que no resulta suficiente que, en términos generales, pueda ser aplicable la metodología del PR, pues para ello es necesario que los márgenes brutos de venta no se vean influenciados por las funciones realizadas por la empresa.

Que de acuerdo con lo señalado en el ETPT del ejercicio 2014 (folios 2665 a 2709), la recurrente es una empresa subsidiaria del " " que inició actividades comerciales en el ejercicio 2009, y que tiene como giro del negocio la comercialización y distribución de bebidas alcohólicas que adquiere de sus vinculadas del exterior, los cuales corresponden a licores importados de distintas marcas del grupo al que pertenece (folios 2694, 2701 y 2704/reverso).

Que en cuanto al análisis funcional de la recurrente, en el citado estudio se señala que la recurrente tiene como actividad principal la distribución de bebidas alcohólicas, respecto de las cuales asume *"riesgos completos"*, puesto que desarrolla funciones de comercialización exclusiva de los productos terminados de marcas de sus vinculadas para su reventa en el país, asumiendo todos los riesgos asociados con la comercialización, mercado, inventarios, crédito y marketing (folios 2690 a 2692/reverso).

Que respecto de las funciones de marketing, el indicado estudio precisa que consisten en adaptar localmente el plan de marketing y publicidad desarrollado por las compañías propietarias de las marcas del grupo económico, que comprenden actividades de publicidad local en supermercados, bares y discotecas, compra de espacios publicitarios en revistas locales y paneles de exhibición, y organizar la publicidad de eventos específicos. Asimismo, señala que la recurrente *"(...) se encuentra implementando una estrategia de negocios que busca ampliar su participación en el mercado, la cual le exige incurrir en importantes gastos de ventas y de comercialización"* (folio 2686), y que conforme a la estructura organizacional de la recurrente (folio 1472), su personal está compuesto en su mayoría por las áreas de ventas y marketing, y las labores administrativas básicas son tercerizadas (folio 2694/reverso).

Que sobre el método utilizado, según el ETPT del ejercicio 2014 la recurrente eligió al PR en su versión externa como el método más apropiado para identificar si las operaciones de importación de productos terminados de empresas no vinculadas no domiciliadas, se realizaron a valores de mercado. Al respecto, es importante precisar que no se consideró el análisis con comparables internos, toda vez que la recurrente no realizó operaciones similares con terceros independientes.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

Que de la revisión de la información financiera segmentada del ejercicio 2014 con respecto a las transacciones de "compra de mercadería" (importaciones) de sus vinculadas (folio 2672), se verifica que, en línea con lo observado por la Administración (folios 1703 y 1704), en el ejercicio 2014 la recurrente registró un nivel alto de gastos operativos en relación con sus ventas brutas (34,46%) y ventas netas (52,74%), similar al nivel de su costo de ventas (35,62% y 54,52%, respectivamente), lo cual explica la pérdida operativa obtenida en el referido segmento. Asimismo, se observa que del total de gastos operativos, las principales partidas que lo componen corresponden a las actividades de marketing (76,23%) y de ventas (9,76%), siendo que el gasto de marketing llega a representar el 40,88% de las ventas netas y el 73,74% del costo de ventas, lo que evidencia su relevancia en la estructura de costos del negocio de la recurrente; y que además, esta asumió un importante porcentaje de descuentos comerciales otorgados a clientes con relación a sus ventas brutas (34,65%).

Que así también, se aprecia de lo señalado por la recurrente (folios 1475 a 1479)¹⁶ que los gastos de publicidad y marketing son destinados a lograr los objetivos de ganar participación de mercado a través de inversiones en clientes y puntos de venta para lograr visibilidad en los canales de supermercados y mayoristas a través del pago de espacios adicionales, encartes y promociones especiales, sorteos y premios, en el canal "on trade" (consumo inmediato en bares, restaurantes, discotecas y otros eventos) a fin de garantizar la demanda por parte de consumidores y mejorar el conocimiento y percepción de las marcas que comercializa a través de la inversión en medios como paneles y vallas en la vía pública, así como revistas, televisión, radios y otros medios masivos; ello de acuerdo con sus procesos internos de marketing, compra de servicios de marketing, ventas, entre otros (folios 1375 a 1421) y su "plan estratégico de marcas", tal como se dejó constancia en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1700 y 1701); siendo que la ejecución de tales planes estaba a cargo del personal de sus áreas de ventas y marketing, según se aprecia del organigrama presentado y lo verificado por la Administración el referido requerimiento (folios 1706/reverso a 1707).

Que de lo antes señalado se observa que, además de las actividades de distribución y los riesgos asumidos de inventario y de mercado, la recurrente invirtió esfuerzos sustanciales orientados a promover el marketing, la fuerza de ventas, la promoción, la comercialización y la publicidad de los productos de marcas exclusivas de sus vinculadas, contribuyendo en la creación de valor de estos, por lo que se verifica que una de las funciones principales de aquella es la relacionada al marketing, publicidad, promoción, siendo que los gastos de ventas son de gran relevancia dentro de su estructura de costos, tal como fue reconocido por la recurrente en su ETPT del ejercicio 2014 (folio 2686), en el cual se señala además, respecto de su caracterización funcional como parte analizada, que "asume riesgos completos, porque desarrolla funciones de comercialización de los productos terminados que adquiere de sus compañías para la reventa a terceros domiciliados en Perú, absorbiendo de esta manera todos los riesgos asociados a la comercialización, movimientos de mercado, inventarios y marketing" (folio 2690).

Que es pertinente reiterar que conforme al párrafo 2.31 de las Directrices OCDE, se esperaría que el beneficio que obtiene una empresa por sus actividades de comercialización dependa de las funciones que realiza y los riesgos que asume, por lo que un distribuidor que realice funciones más complejas tales como tomar el control de mercadería importada y se encargue de la publicidad y marketing y, a su vez, asuma mayores riesgos, como el de inventario, reciba un beneficio mayor al que recibirían distribuidores que realizan menos funciones y asumen menos riesgos¹⁷. Además, conforme se refiere en el párrafo 2.32 de dichas guías, aportes valiosos del revendedor, como podría ser la organización de comercialización, comprometerían la fiabilidad del método del PR para evaluar las condiciones de plena competencia.

Que por lo indicado, si bien el método del PR es compatible con las funciones de distribución a las cuales no se les agrega valor alguno, debe considerarse que las actividades de la recurrente no se limitan a la distribución (importación de mercadería de sus vinculadas para luego venderla a clientes peruanos), sino que realiza otras funciones que forman parte integral de la estructura de su giro principal del negocio, como son las funciones de marketing, publicidad y promoción de los productos que importa, tal como se refleja en la cuantía de sus gastos operativos con relación a dichas funciones, contribuyendo así en la creación de

¹⁶ Según escrito de descargo al Requerimiento N°

¹⁷ En línea con lo señalado en el párrafo 1.45 de los lineamientos de la OCDE, respecto a que la aceptación de un mayor riesgo se compensaría con un aumento en los beneficios que se esperan obtener.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

valor de aquellos. Por tanto, tal contraste en la estructura de negocio de la recurrente, hace que el método del PR no sea el más adecuado para evaluar sus operaciones de importación, y deba considerarse la aplicación de una metodología que sí abarque el análisis de las funciones adicionales desarrolladas por la parte analizada, como lo es el método del MNT, criterio seguido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06144-9-2019 y 04167-9-2022, entre otras.

Que en consecuencia, para el caso de autos el método del MNT resulta ser el método más adecuado para analizar el cumplimiento del principio de plena competencia en las transacciones de compra de productos terminados a sus vinculadas, materia de análisis.

Que de otro lado, se aprecia que para la aplicación del método del MNT, la Administración seleccionó como indicador de rentabilidad el Margen Operativo (MO = Utilidad Operativa/Ventas Netas), y en cuanto al periodo a comparar, utilizó la información financiera de la recurrente y de las empresas comparables de un periodo de tres años (2012 a 2014), lo cual se condice con lo establecido en el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a que, para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activo se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se opongan a lo dispuesto en la ley, y además con lo anotado en las Directrices OCDE, en las que se señala que: *“Cuando el método de determinación de precios de transferencia más apropiado, atendiendo a las circunstancias del caso, elegido (...) sea un método unilateral, es necesario contar con la información financiera relativa a la parte objeto de análisis (...)”*¹⁸.

Que asimismo, es pertinente mencionar que en la Resolución N° 04167-9-2022 se ha establecido que para el cálculo de la Utilidad Operativa, no se considera ningún ajuste a la utilidad ni a su elemento de gastos operativos, por reparos a gastos no deducibles tributariamente; y resalta que para efectos del cálculo del margen operativo (MO) -cuya fórmula es Utilidad Operativa /Ventas Netas-, que una empresa obtiene como consecuencia de una operación vinculada a fin de que sea medido dentro del rango intercuartil de márgenes operativos de mercado, en el marco de la aplicación del método del MNT, se debe considerar la información financiera del sujeto fiscalizado, lo que no incluye las adiciones y/o deducciones tributarias efectuadas por la recurrente vía declaración jurada del Impuesto a la Renta, ni los reparos a la renta neta que hubiera efectuado la Administración en base a la normativa tributaria.

Que de acuerdo con lo expuesto, resulta arreglado a ley la información financiera de la recurrente utilizada (parte analizada), sin considerar ajustes por conceptos tributarios, con la finalidad de hallar su margen operativo (MO), en aplicación del MNT.

- Ajustes de comparabilidad por actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas en el país

Que en el presente caso, se tiene que para la elaboración del rango de mercado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 113 y 114 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración consideró para su análisis en aplicación del método del MNT, la selección de ocho (8) empresas comparables consideradas también por la recurrente en su ETPT del ejercicio 2014 (folios 1692/reverso y 2675/reverso a 2678/reverso), al considerar al igual que esta última, que funcionalmente realizaban la misma actividad que la recurrente¹⁹; el uso de información financiera de los años 2012 a 2014 conforme también realizó la recurrente en su ETPT (folios 1681 a 1688 y 2673/reverso a 2674); aplicó ajustes sobre cuentas por cobrar, existencias y cuentas por pagar dadas las diferencias en la intensidad de uso de capital (folios 1681 a 1688, 2669 y 2670); y seleccionó como indicador de rentabilidad el margen operativo (folio 1691/reverso).

¹⁸ El subrayado es nuestro. Cabe precisar que por “método unilateral”, se hace referencia, entre otros, al MNT.

¹⁹ Estas empresas son (Estados Unidos), (Reino Unido), (Canadá),

(Australia), (Estados Unidos), (Estados Unidos), (Estados Unidos),

(Estados Unidos) y (Estados Unidos). La Administración descartó como comparables a las

empresas . y debido a que se dedicaban adicionalmente a la producción de agua embotellada, que difiere de la actividad realizada por la recurrente, extremo que no ha sido cuestionado por esta.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

Que se aprecia que en respuesta al Requerimiento N° la recurrente planteó la necesidad de aplicar hasta tres (3) tipos de ajustes de comparabilidad a sus resultados operativos del ejercicio 2014, por las actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas en el país, según se describe a continuación (folio 1615):

- Ajuste 1: Incremento de 18,20% de sus ventas netas e incremento de 18,20% de su costo de ventas.
- Ajuste 2: Incremento de 18,20% de sus ventas netas e incremento de 9,92% de su costo de ventas.
- Ajuste 3: Disminución del 18,20% de sus gastos operativos.

Que de lo señalado en sus escritos de descargo al citado requerimiento (folios 774 a 776 y 843), se aprecia que respecto del "Ajuste 1", la recurrente explicó que el porcentaje de 18,20% de ajuste a las ventas netas corresponde a la proporción del mercado ilegal y/o informal (US\$ 584 millones) en el mercado legal y/o formal (US\$ 3 208 millones) en el país, y tiene por objeto representar el mayor nivel de ingresos que la recurrente hubiera podido obtener en ausencia de un mercado informal. En cuanto al porcentaje de 18,20% al costo de ventas, no ofreció explicación.

Que con relación al "Ajuste 2", correspondería la misma explicación respecto del ajuste de 18,20% a las ventas; y que respecto del ajuste de 9,92% del costo de ventas, este se explica por aplicación del factor de 18,20% al porcentaje que representa el costo de ventas sobre las ventas netas por 54,52%, y tiene por objeto representar el costo de ventas que correspondería al incremento de ventas de 18,20%. Finalmente, respecto del "Ajuste 3" se verifica que conforme dejó constancia la Administración, la recurrente no dio explicación respecto del ajuste a los gastos operativos.

Que al respecto, el numeral 6 del inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala respecto de la aplicación del método del MNT, que los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones: (i) utilidades entre ventas netas, generalmente útil en prestaciones de servicios y operaciones de distribución o comercialización de bienes; y, (ii) utilidades entre costos, generalmente útil en operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes.

Que el artículo 114 del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF²⁰, prevé que para la determinación del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad que habría sido utilizado entre partes independientes, en transacciones comparables y que resulte de la aplicación de alguno de los métodos señalados en el inciso e) del artículo 32-A, se deberá obtener un rango de precios, monto de contraprestaciones o márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables. Agrega que si el valor convenido entre las partes vinculadas se encuentra dentro del referido rango, aquél se considerará como pactado a valor de mercado y si por el contrario, el valor convenido se encontrara fuera del rango y, como consecuencia de ello, se determinara un menor Impuesto a la Renta en el país y en el ejercicio respectivo, el valor de mercado será la mediana de dicho rango. El rango será calculado mediante la aplicación del método intercuartil.

Que cabe indicar que conforme a las Directrices OCDE (párrafo 3.47): "*La necesidad de ajustar los comparables y la exigencia de precisión y fiabilidad se subrayan en esta Directrices en distintas ocasiones, tanto en la aplicación general del principio de plena competencia como, más específicamente, en el contexto de cada método*". Así, según las indicadas directrices (párrafo 3.50): "*Los ajustes de comparabilidad deben considerarse si (y solo si) se espera que mejoren la fiabilidad de los resultados. Las consideraciones que hay que plantearse a este respecto abarcan la importancia de la diferencia por la que se considera el ajuste, la calidad de los datos sometidos al ajuste, el objeto de este y la fiabilidad del criterio utilizado para practicarlo*".

Que en esa línea, las mencionadas directrices agregan que (párrafo 3.51): "*(...) Es inevitable la existencia de diferencias entre las operaciones vinculadas del contribuyente y las de terceros comparables. La comparación puede ser correcta incluso a pesar de la existencia de una diferencia no ajustada, siempre que esta no afecte la fiabilidad de la comparación*". Así, según lo señalado en las indicadas guías (párrafo 3.52):

²⁰ Publicado el 18 de diciembre de 2012 y vigente desde el 1 de enero de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

"No siempre están justificados los ajustes (...), en ocasiones se realizan ajustes sofisticados para generar la falsa impresión de que el resultado de las búsquedas de comparables es 'científico', fiable y preciso"; como también (párrafo 3.53): "No es apropiado considerar "rutinarios" e indiscutibles ciertos ajustes de comparabilidad (...) Los únicos ajustes que deben realizarse son aquellos de los que se espera que mejoren la comparabilidad".

Que las referidas directrices señalan también que (párrafo 2.77): "(...) al determinar el indicador de beneficio neto para la aplicación del método del margen neto operacional únicamente deben tenerse en cuenta aquellos elementos que (a) están directa o indirectamente relacionados con la transacción vinculada objeto de análisis y (b) están relacionados con la explotación de la actividad"; de manera que (párrafo 2.78): "Los ingresos y gastos no relacionados con la operación vinculada objeto de revisión deben excluirse cuando afecten significativamente a la comparabilidad con las operaciones no vinculadas. Para poder determinar o comprobar el beneficio neto que obtiene el contribuyente por una operación vinculada es necesario disponer de un cierto grado de segmentación de sus datos financieros". En ese sentido, se precisa que (párrafo 2.80): "Los elementos no relacionados con la explotación, tales como los ingresos y gastos en concepto de intereses y los impuestos sobre la renta, deben excluirse de la determinación del indicador de beneficio neto. En términos generales, también deben excluirse los elementos excepcionales y extraordinarios de naturaleza no recurrente (...)".

Que de acuerdo con las normas antes citadas, y las Directrices OCDE en lo que concuerda con dichas normas²¹, se tiene que para determinar el valor de mercado de transacciones llevadas a cabo entre partes vinculadas, en aplicación del método de MNT, corresponde considerar los márgenes de utilidad o beneficios netos de operaciones realizadas entre partes independientes, elaborado sobre la base de variables como costos, ventas, activos, entre otros, relacionados únicamente a las operaciones vinculadas y no vinculadas objeto de comparación, ello a fin de no afectar su grado de comparabilidad, aspecto que requerirá cierto grado segmentación de la información financiera.

Que asimismo, para considerar que existe comparabilidad de conformidad con lo señalado en el inciso d) del artículo 32-A de la ley antes citado, no deben existir diferencias entre las operaciones vinculadas y no vinculadas que puedan afectar sustancialmente el indicador de beneficio neto elegido, o cuando, existiendo dichas diferencias, puedan efectuarse ajustes razonablemente precisos para anular sus efectos ("ajustes de comparabilidad"), siendo que la procedencia de los mismos estará supeditada a que aumente la fiabilidad de los resultados, para lo cual será necesario analizar la importancia de la diferencia sometida a ajuste, la calidad de los datos sometidos al ajuste, el objeto de este y la fiabilidad del criterio utilizado para practicarlo. Así, dependiendo de las circunstancias, podría resultar correcto mantener una diferencia no ajustada, siempre que esta no afecte la fiabilidad de la comparación bajo el método aplicado, que en el presente caso corresponde al MNT.

Que considerando lo expuesto, se aprecia que la recurrente propuso la aplicación de 3 tipos de ajustes sobre las variables de ventas netas, costo de ventas y/o gastos operativos, con relación a la transacción analizada, esto es, las compras de productos terminados a vinculadas (importaciones) para su venta en el mercado local, para lo cual señala como diferencia a ajustar el riesgo asumido por las actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas en el país, y como objeto del "Ajuste 1" y "Ajuste 2", reflejar en el resultado financiero segmentado, las ventas y los costos que podría haber registrado de "no existir" actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas en el país. En tanto que respecto del "Ajuste 3" no explicó la finalidad del mismo.

Que sobre el particular, cabe señalar que de la revisión del análisis funcional efectuado en el ETPT del ejercicio 2014, no se aprecia que la recurrente hubiera identificado el riesgo aludido y su impacto en la actividad analizada, ni que se hubiera propuesto un ajuste de comparabilidad sobre los ingresos por ventas y/o los costos registrados por dicho aspecto (folios 2684/reverso y 2691).

²¹ En aplicación de lo dispuesto por el inciso h) del citado artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

Que asimismo, se observa que según el análisis de la industria efectuado en el referido ETPT, el mercado de bebidas alcohólicas experimentó un crecimiento anual de 15,7% durante el periodo 2007 a 2012 y se proyectaba un crecimiento de 8% por el periodo 2013 a 2018, por lo que "se espera que la demanda por estos productos continúe incrementándose, lo que provocará que las importaciones de estas bebidas sean mayores" (folio 2703/reverso), siendo que en el periodo 2013 y 2014 se experimentó una expansión de 10,4% en la importación de licores en el país, apoyado también por una expansión en el canal de supermercados (folio 2702/reverso).

Que respecto de la competencia en la industria, en el referido ETPT se señala que "La mejora de la economía peruana ha llevado a los individuos a mejorar sus hábitos de consumo de bebidas alcohólicas, moviéndose lentamente de marcas económicas de precio bajo y medio a marcas Premium (...) las mejoras se reflejan en el consumo de productos de precios más altos, porque los consumidores con ingresos más altos están dispuestos a comprar mejores bebidas alcohólicas (...)" y que "Las bebidas espirituosas en el Perú han incrementado su número de consumidores (...) tendencia que se ha generado por la mejora en la economía, lo que ha permitido a los consumidores con más ingresos disponibles gastar en mejores productos, en algunos casos, en un esfuerzo para seleccionar productos de mejor calidad, y en otros casos, en un esfuerzo por mostrar una mejor posición económica" (folio 2702).

Que en concordancia con el citado análisis del mercado peruano de bebidas alcohólicas, se observa que conforme fue verificado por la Administración, la recurrente ha presentado una variación porcentual de ventas en el periodo 2012 a 2016 por 43,57%, 31,44%, 11,10%, 8,28% y 8,75%, respectivamente (folio 1635/reverso); que según lo señalado en el referido ETPT, la recurrente ha identificado como sus principales competidores a Diageo Perú, que se dedica a la comercialización de licores de marcas exclusivas, así como a con sus respectivas marcas de licores, siendo que a dicho sector ("licores de marca") orientó sus estrategias de negocios (folio 1634/reverso); que las actividades de marketing, promoción de ventas y publicidad desarrolladas tienen como principal objetivo el posicionamiento de las marcas exclusivas en el segmento que opera, aspecto que es parte de la estructura permanente del negocio de la recurrente y se aprecia del análisis del nivel de sus gastos operativos del periodo 2009 a 2015 (folio 1643); que otras empresas locales encargadas de producir y comercializar bebidas alcohólicas y cigarrillos, y que por ende, estarían expuestas a las actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de dichos productos, registraron durante el periodo 2012 a 2014 márgenes de utilidad operativa sobre el 20%²² (folio 1632); y que la empresa Pratac S.A., subsidiaria de la recurrente, cuya actividad principal es la importación, exportación y comercialización de bebidas alcohólicas en la zona franca de Tacna que constituye un zona altamente expuesta a la actividad de contrabando, registró en el periodo 2014 y 2015, márgenes operativos de 28,97% y 26,94%, respectivamente (folio 1631).

Que de lo señalado, no se observa que se encontrara sustentado lo afirmado por la recurrente en el sentido que las actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas en el país, revistiera una diferencia de tal importancia en la aplicación del método del MNT, que hiciera necesario que se practique un ajuste de comparabilidad a las variables que componen el resultado operativo de aquella (ventas, costos y gastos operativos), dado que no se aprecia que su desempeño hubiera sido afectado por algún evento excepcional o de naturaleza no frecuente que amerite dicho ajuste, sino que por el contrario, aquella ha registrado un incremento constante en sus ventas conforme al contexto favorable del mercado de bebidas alcohólicas en el país, en el cual, adicionalmente, la Administración ha verificado que otros actores económicos -que también se hubieran visto afectados por dicho tipo de actividades ilícitas- presentaron un desempeño a nivel de margen operativo aceptable.

Que de otro lado, respecto de la fiabilidad del criterio utilizado para practicar los ajustes propuestos por la recurrente, se observa que esta pretende que se le atribuyan todas las ventas que se producen en el mercado informal de bebidas alcohólicas, en el supuesto que dicho mercado no existiera, lo cual no corresponde a un supuesto que pueda verificarse en el mercado, ya que no existe evidencia que indique que el mercado informal de bebidas alcohólicas pueda ser eliminado en su totalidad, y que en el supuesto

²² Se tomó como referencia los Estados de Resultados de los ejercicios 2012 a 2014 de las empresas y respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

factible que dicho mercado se reduzca, como por ejemplo, por factores de mejora en la economía formal en el país que conlleve al aumento del poder adquisitivo de los consumidores, haciéndolos más propensos a gastar en bebidas alcohólicas de mejor calidad y mayor precio²³, no podría asumirse que la totalidad de la disminución de las ventas del mercado informal migrarían directamente a la recurrente, sino que esta competiría con los demás actores en el mercado por captar dichas ventas según sus intereses²⁴, lo cual es un situación normal de mercado que no amerita un ajuste de comparabilidad.

Que asimismo, sin perjuicio que la recurrente no explica el objeto del ajuste a sus gastos operativos; cabe indicar que dicho ajuste tampoco procedería, en vista que dichos gastos reflejan las actividades adicionales de marketing, publicidad y promoción relacionadas estrechamente con la actividad principal de la recurrente, que han incidido en su caracterización funcional y la determinación del MNT como el método más apropiado, según lo expuesto anteriormente.

Que por lo expuesto, se aprecia que en el presente caso no está acreditado que los ajustes propuestos por la recurrente mejoren la comparabilidad en aplicación del método del MNT, y que por tanto, aumenten la fiabilidad de los resultados en aplicación de dicho método, por lo que la no aplicación de los referidos ajustes por parte de la Administración, se encuentra arreglado a ley.

Que con relación a lo señalado por la recurrente respecto a que se debe tener en cuenta que las actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización de bebidas alcohólicas constituyen un riesgo asumido por la recurrente, independientemente de la ocurrencia de una probable pérdida por decremento del activo o incremento del pasivo, que hubieran incrementado sus ventas, y los resultados financieros de empresas peruanas con productos, actividades y funciones distintas; cabe señalar que conforme al análisis antes expuesto, no se encuentra acreditado en autos que el citado riesgo suponga una diferencia relevante que amerite la aplicación de un ajuste de comparabilidad a las variables que conforman el resultado financiero de la recurrente en aplicación del método del MNT, siendo que por el contrario, de lo señalado en el ETPT del ejercicio 2014 y lo actuado en el expediente, se aprecia que las actividades ilícitas a las que alude la recurrente no representaron un evento extraordinario que justifique que debieran tomarse importes distintos a los señalados en la información financiera segmentada de la transacción materia de análisis, conforme la propia recurrente había considerado en dicho ETPT.

Que adicionalmente, respecto a la información financiera de otras empresas peruanas consideradas por la Administración, y lo alegado por la recurrente respecto a que la ilegalidad, contrabando e informalidad no es similar en todos los sectores económicos, ya que la cerveza y los cigarrillos son productos masivos de bajo valor adquisitivo a diferencia del segmento de licores premium en que opera la recurrente, no habiendo la Administración demostrado que otras empresas peruanas que operan en el mismo sector que la recurrente no se hubieran visto perjudicadas por dichas circunstancias; debe indicarse que la introducción en el análisis de la Administración, de información financiera de terceras empresas peruanas que operan en el mismo sector de la recurrente de comercialización de bebidas alcohólicas, y de otros productos (como los cigarrillos) que también están expuestos a la competencia de actividades ilícitas de fabricación o producción y comercialización, corresponden a verificaciones adicionales que efectuó la Administración a fin de analizar la procedencia de los ajustes de comparabilidad propuestos por la recurrente, siendo que resulta razonable que se hubiera considerado los resultados de dichas empresas, no habiendo presentado la recurrente información técnica del mercado, que más allá de reconocer la existencia de dichas actividades ilícitas, sustente que las mismas afectaron considerablemente el desempeño normal de la recurrente como parte analizada. En consecuencia, no corresponde amparar los argumentos esgrimidos sobre este tema.

²³ Tal como se refiere en el análisis de la industria contenido en el ETPT del ejercicio 2014 de la recurrente.

²⁴ Debe tenerse en cuenta que conforme se resalta en las Directrices OCDE (párrafo 9.59), la aplicación del principio de plena competencia o concurrencia se basa en la idea de que, al evaluar si celebrar una operación, las sociedades independientes comparan las alternativas disponibles de modo realista y solo realizarán la misma si no existe otra solución más ventajosa, lo cual puede ser oportuno tener en cuenta para el análisis de comparabilidad, a fin de comprender las posiciones de las respectivas partes.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

Que en atención a lo expuesto, se verifica que el margen operativo calculado por la recurrente (-7,26%) se encontraba por debajo del rango intercuartil de mercado en aplicación del método del MNT (rango de 1,98% a 4,09% con una mediana de 2,46%); en consecuencia, el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 ascendente a S/ 5 168 729,00, sustentado en el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia, se encuentra arreglado a ley, y por consiguiente, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente respecto a que en la aplicación del método del MNT se considera el gasto por servicios de tecnologías de la información prestado por su vinculada, en la determinación del indicador de rentabilidad (Margen operativo = Utilidad Operativa/Ventas Netas), y además se ha formulado reparo al mencionado gasto, por lo que el ajuste por precios de transferencia conllevaría a un doble reparo al mismo gasto; cabe precisar que la transacción analizada que ha dado origen al reparo por ajuste de precios de transferencia, es la compra de productos terminados a sus vinculadas (importaciones de bebidas alcohólicas) y no los servicios de tecnologías de la información, respecto del cual se ha formulado reparo por otro motivo que será analizado a continuación. Asimismo, debe resaltarse que para la determinación del mencionado indicador de rentabilidad, a efectos de establecer si la transacción analizada se encuentra a valor de mercado, es correcto considerar la utilidad operativa calculada en base a la información financiera de la recurrente (parte analizada), esto es, sin tomar en cuenta las adiciones y/o deducciones tributarias efectuadas vía declaración jurada ni los reparos efectuados por la Administración en base a la normativa tributaria, puesto que de hacerlo se afectaría la comparabilidad de dicha utilidad operativa (ajustada por la normativa tributaria) frente a las utilidades operativas de mercado calculadas en base a la información financiera de las empresas comparables, conforme al criterio sostenido en la Resolución N° 04167-9-2022 antes citado. En este orden de ideas, carece de sustento lo alegado por la recurrente sobre el particular.

1.2. *Falta de fehaciencia en la prestación de servicios de tecnologías de la información*

Que la recurrente señala que reitera todos los argumentos mencionados en su recurso de reclamación, siendo que de lo señalado en dicho recurso (folios 2976 a 2979) y del escrito de apelación, se aprecia que aquella cuestiona lo siguiente:

- La Administración no ha realizado una evaluación conjunta de los medios probatorios presentados para acreditar la efectiva prestación de los servicios de tecnologías de la información.
- No ha tenido en cuenta que dado que la recurrente pertenece a un grupo económico internacional, por sus políticas corporativas mantiene centralizado los servicios de tecnologías de la información, a fin de obtener precios competitivos de software y hardware, y gestionar el correcto funcionamiento del personal asignado a la prestación de servicios de "Help Desk" de forma remota.
- Carece de sustento la observación respecto a que la orden de compra se emitió después de la factura, ya que dicho documento se emitió para cumplir con los requerimientos de su sistema ERP para admitir la contabilización de las facturas y asignarle un centro de costos.
- Se debe considerar que la recurrente ~~no ha realizado~~ centralizado como intangible el sistema ERP, pero no registra gastos por licencias de software, servidores u otros servicios de tecnologías de la información prestados por terceros, ni tampoco cuenta con un área de soporte técnico o Help Desk propio, lo cual explica que recibió de su vinculada los servicios de asistencia tecnológica de manera remota y que los accesos de los trabajadores de la recurrente a diversos paquetes o programas de software, se hicieron mediante la creación de un correo corporativo.
- En la liquidación adjunta al documento "Invoice" se aprecian los diferentes conceptos que componen la retribución de los referidos servicios, tales como (i) "Software maintenance" que corresponde a costos asignados en función a los trabajadores de la recurrente que tuvieron acceso a las licencias de uso del servidor de "Microsoft" y software de escritorio, licencias de antivirus, base de datos, administrador de contraseñas, entre otros, a través de la asignación de un correo electrónico corporativo, y no constituyeron prestaciones de hacer; (ii) "Telecom Data" correspondiente a los costos



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

de seguridad del navegador del Perú y de red, en función a la mediación de los datos de las telecomunicaciones consumidos por los usuarios de la recurrente; y (iii) "Staff and associated cost" por los costos incurridos por el personal de "Help Desk" que presta servicios de asistencia tecnológica remota a los trabajadores de la recurrente, por los cuales se ha presentado diversos correos electrónicos que acreditan coordinaciones llevadas entre su personal y el personal de "Ecosistemas – Helpdesk – Cluster Argentina/Andes (Juan Manuel San Martín, Javier Echegaray y Gonzalo Nicolás Mayor, entre otros).

- Durante la fiscalización el auditor admitió que la recurrente había demostrado parcialmente la prestación de servicios informáticos a través de licencias de uso de software y correos electrónicos; sin embargo, mantuvo la observación dado que dicha documentación era insuficiente para acreditar el uso intensivo de los servicios prestados que justifique el monto facturado, lo que no constituye una observación a la fehaciencia de la operación sino al valor asignado al servicio, lo cual debía ser sustentado con las normas de precios de transferencia.
- En el supuesto negado que se mantenga el reparo por falta de fehaciencia de la prestación de los servicios de tecnologías de la información, debe tenerse en cuenta que en virtud del reparo por ajuste de precios de transferencia se ha considerado el gasto por dichos servicios, ya que el aludido ajuste ha sido realizado en aplicación del método del MNT, el cual considera en su análisis todos los costos y gastos operativos, que incluyen el gasto por el indicado servicio y no solo la transacción analizada por importaciones de mercadería a sus vinculadas; en tal sentido, solicita que se excluya del reparo por ajuste de precios de transferencia, el importe del gasto por servicios de tecnologías de la información bajo examen.

Que en el escrito de alegatos, la recurrente solicita a este Tribunal que realice una valoración conjunta de las explicaciones sobre la naturaleza y forma de prestación de los servicios informáticos recibidos, así como de los medios probatorios aportados durante el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso tributario que sustentan la fehaciencia y la causalidad de los gastos reparados.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no cumplió con acreditar la prestación efectiva de los servicios de tecnologías de la información facturados por su vinculada, dado que no se presentaron documentos tales como informes, avances, procedimiento establecido para hacer seguimiento, conformidad del servicio, relación del personal involucrado, reportes de personas autorizadas, fichas de requerimientos, licencias y aplicaciones de software que se utilizaron, cartillas de instrucciones y procedimientos para utilizar base de datos, valorizaciones o variables para calcular o distribuir costos incurridos, entre otros; que la factura y su anexo solo describen las prestaciones de servicio y la orden de compra presentada es inconsistente en su fecha; que los correos electrónicos por sí solos no son prueba de la efectiva prestación del servicio; y que el archivo de distribución de gastos entre las empresas del grupo económico tampoco acredita la prestación del servicio.

Que de lo expuesto, se aprecia que la controversia consiste en establecer si la recurrente cumplió con acreditar la efectiva prestación de los servicios de tecnologías de la información bajo cuestionamiento.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 2875 y 2876), la Administración señaló que a efectos de verificar los cargos realizados en las cuentas de gastos que afectan la determinación de la renta neta, se solicita sustentar las operaciones señaladas en el cuadro insertado en el citado requerimiento, entre las cuales se encontraba el asiento con glosa "FY14 Americas IT Service" por el importe de S/ 243 425,80 contabilizado en la Cuenta 963651. Asimismo, indicó que para el sustento de dicha operación se requería exhibir comprobantes de pago, contratos, informes, órdenes de compra o servicios, asientos contables, medios de pago u otra documentación que acredite la efectiva prestación del servicio, entre otros.

Que según se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° (folio 2869/reverso), en respuesta a lo solicitado la recurrente indicó que el asiento requerido para sustento corresponde al servicio de la administración de los servicios de tecnologías de la información, prestados por su vinculada la empresa Hiram Walker & Sons Limited con domicilio en Canadá, que comprendían el



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

mantenimiento de servidor "Microsoft", mantenimiento de diversas aplicaciones de software (programación de labores, antivirus, "Smartnet", filtros web, seguridad de correo electrónico, almacenamiento, gestión de contraseñas, base de datos "Oracle", entrada VPN, entre otros); mantenimiento de "Hardware" para plataforma de aplicaciones, servicios de recuperación ante desastres, servicios de copia de seguridad, costo de alquiler de plataforma de Hardware E1; datos de telecomunicaciones por costos de seguridad del explorador y del router designado; mensajería y soporte "CNC E1"; entre otros. Asimismo, indicó que el servicio se basaba en la cantidad de usuarios de la recurrente, cuyo promedio fue de 27 según detalle de facturación presentado.

Que al respecto, la Administración dio cuenta que como sustento documentario de sus afirmaciones la recurrente presentó el Invoice N° 4966 emitido por la empresa no domiciliada

por concepto de " "; exhibió orden de compra y dos hojas simples que indican los conceptos "Staff and associated cost", "Software maintenance", "Hardware maintenance", "Telecom data", entre otros; que explicó el contenido de la factura en el cual se aprecian conceptos como costo de personal y relacionados, mantenimiento de software, mantenimiento de hardware, datos de telecomunicaciones, servicios externos y depreciación; y presentó correo electrónico de 14 de marzo de 2018 mediante el cual la recurrente solicitó a un trabajador de su vinculada del exterior, que le proporcione el detalle de los servicios prestados por la empresa debido a la fiscalización que se le seguía a aquella.

Que de la evaluación conjunta de los citados medios probatorios, la Administración estableció que si bien estos describen los conceptos de los servicios que fueron facturados, la recurrente no ha presentado la documentación que, conforme con lo requerido, demuestren la efectiva prestación de dichos servicios, por lo que observó el referido gasto.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (folios 2845 y 2846), la Administración comunicó la mencionada observación a la recurrente, a fin de que presente sus descargos y documentación de sustento correspondiente.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 2837/reverso a 2838), la Administración dio cuenta que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó documentación adicional mediante correos electrónicos, siendo que de su evaluación indicó lo siguiente:

- Archivo "HW-Correo sobre determinación del importe facturado 2014.pdf" en el cual se observan correos electrónicos de fechas 14 de marzo, 12, 13, 17 y 18 de abril de 2018 entre con asunto "Questions from Peru", y correos electrónicos de fechas 18 y 22 de abril de 2013 entre y con asunto "User counts", sobre los cuales se observó que parte de ellos corresponden a un ejercicio distinto al fiscalizado, y que de su revisión se aprecia que no acreditan por sí solos la efectiva prestación de servicios de tecnologías de la información debido a que no se presentó informes de servicios realizados, coordinaciones, reportes y demás documentación que demuestre la fehaciencia de los servicios.
- Archivo " " que corresponde a hojas Excel que contienen la distribución de los gastos de las empresas del grupo por países y regiones; no obstante, dicho documento no sustenta que se hubieran prestado los servicios que se aluden en el mencionado archivo.

Que considerando la evaluación de la documentación e información presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° según consta en el resultado del mismo, la Administración concluyó que la recurrente no sustentó la prestación de los servicios de tecnologías de la información; por lo tanto, mantiene las observaciones al gasto por el referido concepto.

Que al respecto, según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, ha señalado que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto éstas se han realizado, siendo que para ello es necesario, en principio, que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores.

Que de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 03708-1-2004, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que de autos se aprecia que para sustentar el gasto observado por la Administración, la recurrente presentó el Invoice N° _____ de 15 de junio de 2014 (folio 2123), emitido por la empresa no domiciliada _____, por concepto de " _____", esto es, por servicios de tecnologías de la información correspondientes al ejercicio 2014.

Que sin embargo, conforme al criterio de este Tribunal antes citado, el comprobante de pago y su contabilización no resultan suficientes a efectos de acreditar que los servicios facturados efectivamente se prestaron, por lo que corresponde evaluar la documentación adicional presentada por la recurrente.

Que respecto de la orden de compra emitida el 16 de junio de 2014 (folio 2120), se tiene que dicho documento únicamente acredita la autorización para el registro contable y el pago del mencionado comprobante de pago, en tanto que fue emitida con posterioridad a este último.

Que en cuanto al anexo adjunto al Invoice N° _____ (folios 2121 y 2122), se tiene que este describe que el mencionado comprobante de pago fue emitido por concepto de distribución de gastos conforme al siguiente detalle:

- "Infraestructura de servicios regional" proporcionada a Perú, basados en el número de usuarios con relación al total de número de usuarios de la región (América), siendo los costos cargados: (i) Personal y costos asociados (Salarios, beneficios, entrenamiento, telefonía celular, etc.), (ii) Mantenimiento de software (aplicaciones de software como "antivirus, entre otros), (iii) Mantenimiento de hardware (plataforma de aplicación, servicios de recuperación ante desastres, servicios de copia de seguridad, costo de alquiler de plataforma), (iv) Datos de telecomunicaciones (costos de seguridad de buscadores y costos de redes, etc.), (v) Servicios externos (mensajería y soporte "E1 CNC") y (vi) Depreciación (porcentaje histórico de depreciación por inversión y mantenimiento de las operaciones de hardware y software, comunicaciones, redes y ambientes de seguridad).
- "Gobernanza regional" por la porción de los costos compartidos de las aplicaciones regionales correspondientes a: (i) Personal y costos asociados, (ii) Mantenimiento de software (aplicaciones "Remedyforce" y "Cloudcoach"), (iii) Servicios externos (soporte y customización de "Remedyforce", y (iv) Depreciación (porcentaje histórico de depreciación por inversión y mantenimiento de las aplicaciones regionales).

Que por su parte, respecto del archivo Excel denominado "HW-determinación de la facturación 2014.xlsx", se tiene que conforme dejó constancia la Administración en el Resultado del Requerimiento N° _____ mediante capturas de la información contenida en dicho archivo (folios 2837 y reverso), estos solo contienen el cálculo de la distribución de los gastos entre las empresas del grupo por países, por concepto de salarios, contratistas, entrenamiento, hardware, software, telecomunicaciones, movilidad, arrendamientos, servicios externos, depreciación y otros.

Que sin embargo, tal como se verifica de la revisión de autos, la recurrente no ha cumplido con presentar la documentación que acredite las actividades que se describen y liquidan en el referido anexo del Invoice



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

y el archivo Excel proporcionados, tales como informes, reportes, actas de reuniones, actas o certificaciones de instalación y/o puesta a disposición de aplicaciones software o de los accesos proporcionados para su operación remota, lista de usuarios autorizados que recibieron acceso a la infraestructura de software y/o hardware, cartillas de instrucciones de uso o manuales de usuario, relación detallada de dicha infraestructura con la conformidad de las áreas usuarias de la recurrente, relación del personal de soporte técnico puesto a disposición, solicitudes o tickets de atención respecto de soporte técnico, así como la absolución de consultas y/o cierre de tickets, entre otros elementos probatorios que pudiesen generar, de manera suficiente y razonable, convicción sobre la efectiva prestación de los servicios descritos en los referidos documentos.

Que si bien se advierte de autos que la recurrente pretende sustentar a través de diversos correos electrónicos la prestación de los servicios de tecnologías de la información, cabe indicar que de su evaluación se aprecia que estos no coadyuvan a su acreditación al haber sido emitidos -la mayor parte de ellos- en períodos distintos del ejercicio fiscalizado (2014), ni sustentan labores o trabajos que puedan vincularse con los servicios observados.

Que así tenemos, que los correos electrónicos de fechas 14 de marzo, 12, 13, 17 y 18 de abril de 2018, con asunto "Few Questions from Peru" (folios 2522/reverso a 2526), solo acreditan las consultas realizadas por el personal de la recurrente () al personal corporativo (), sobre el alcance de los servicios bajo examen, con la finalidad de dar respuesta a los requerimientos cursados durante el procedimiento de fiscalización, por lo que estos correos en sí mismos no demuestran la prestación de los servicios. Por otro lado, en los correos de fechas 18 y 22 de abril de 2013, entre y con asunto "User counts" (folios 2520/reverso a 2521), solo se describen coordinaciones por la entrega de una relación genérica de "usuarios" por cada país del grupo económico, entre ellos Perú, pero no identifica al personal usuario de la recurrente, y además tampoco corresponden al ejercicio fiscalizado (2014), por lo que no prueban la prestación de los servicios observados.

Que asimismo, con respecto de los correos electrónicos emitidos en los meses de mayo, julio y setiembre de 2014 (folios 2534 a 2538), que en su escrito ampliatorio de reclamación fueron relacionados por la recurrente con el concepto facturado "Staff and associated cost" (folio 3000); cabe indicar que de su revisión se aprecia que corresponden a coordinaciones entre el personal de la recurrente () y personal corporativo () - Gerente de Finanzas de - Analista de Negocios de (), respecto de una presentación por un curso del software "JDE" y foro de discusión, migración del software "JDE" de Chile y envío de planilla de requerimientos después de migración, la cual se adjunta (folios 2532 a 2538); sin embargo, no está probado en autos que dichas coordinaciones correspondan a alguna actividad o labor desarrollada por el personal de la empresa no domiciliada (), según el concepto al cual la recurrente relaciona dichos correos electrónicos ("Staff and associated cost"); no se adjuntó la "presentación" mencionada en dichos correos, ni se encuentra acreditada alguna actividad de capacitación impartida al personal de la recurrente como parte de los servicios facturados; y tampoco se encuentra acreditado en el expediente que se hubiera puesto a disposición de la recurrente alguna aplicación de software de las que se hacen referencia en los correos electrónicos, por parte de la empresa no domiciliada emisora del Invoice. En consecuencia, de la misma manera que se dejó establecido en la resolución apelada (folio 3031/reverso), se verifica que dichos correos no acreditan la efectiva prestación de los servicios observados.

Que es preciso mencionar que no obran en autos las comunicaciones mantenidas por la recurrente con personal de Ecosistemas - Help Desk Cluster Argentina/Andes, esto es, con (), aludidas por aquella (folios 3000 y 3039).

Que por lo expuesto, de la evaluación conjunta de la documentación e información presentada por la recurrente, se concluye que no sustentó la efectiva prestación de los servicios de tecnologías de la información correspondientes al ejercicio 2014, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

Que cabe precisar que de lo actuado en autos : Administración realizó una evaluación conjunta de las pruebas presentadas por la recurrente sobre este asunto en fiscalización y en instancia de reclamación, por lo que lo señalado por esta en sentido contrario, carece de sustento.

Que sobre el argumento de la recurrente respecto a que durante la fiscalización el auditor habría admitido que la recurrente había demostrado parcialmente la prestación de servicios informáticos a través de licencias de uso de software y correos electrónicos, pero que mantenía el reparo dado que dicha documentación era insuficiente para acreditar el uso de los servicios que justifique el monto facturado, lo que no constituye un reparo a la fehaciencia del servicio sino al valor asignado lo cual debía ser sustentado con las normas de precios de transferencia; cabe indicar que conforme se aprecia de la Resolución de Determinación N° (folio 3010) y los Requerimientos N°

y sus resultados, la Administración ha motivado el reparo por servicios de tecnologías de la información en que la recurrente no acreditó la fehaciencia de la prestación de los servicios, razón por la cual reparó el íntegro de la contraprestación, es decir, que el desconocimiento del gasto no se fundamenta en un cuestionamiento al valor de mercado del servicio, y en ese sentido, con fines de formular este reparo no correspondía la aplicación de normas de precios de transferencia, por lo que lo afirmado por la recurrente en este extremo, carece de sustento.

Que respecto al alegato de la recurrente acerca de que no se ha tenido en cuenta que pertenece a un grupo económico internacional, que por sus políticas corporativas mantiene centralizado los servicios de tecnologías de información, a fin de obtener precios competitivos de software y hardware, y gestionar el correcto funcionamiento del personal asignado a la prestación de servicios de "Help Desk" de forma remota; cabe señalar que en el presente caso no está en discusión la estructura organizacional de la recurrente, los beneficios o eficiencias que pudiera generarle la contratación de los servicios de tecnologías de información a su vinculada, ni que se trate de un servicio intragrupo, sino que el reparo se sustenta en que para fines de la deducción del gasto, la recurrente debía probar la fehaciencia de la prestación del servicio, lo cual no hizo, conforme al análisis efectuado.

Que con relación a lo señalado por la recurrente que se debe considerar que solo ha contabilizado como intangible el sistema ERP, pero no registra gastos por licencias de uso de software, servidores u otros servicios de tecnologías de información prestados por terceros, ni tampoco cuenta con un área de soporte técnico, lo cual explicaría que recibió los servicios de asistencia tecnológica remota de su vinculada y que los accesos al uso de diversos paquetes o programas de software para sus trabajadores se dio a través de la creación de un correo corporativo; debe tenerse en cuenta que si el contribuyente ha considerado como deducible el gasto materia de reparo, es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del mismo, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza; por lo tanto, correspondía a la recurrente presentar la documentación mínima y pertinente que acreditaría la fehaciencia de los servicios examinados, lo cual no ocurrió.

Que en cuanto al argumento de la recurrente sobre que si se desconoce el gasto por servicios de tecnologías de la información prestado por su vinculada, se trataría de un problema de precios de transferencia al no haberse prestado un servicio intragrupo; y que en el supuesto que se confirme el reparo al gasto por el mencionado servicio, solicita que se excluya el importe de dicho gasto del reparo por ajuste de precios de transferencia; debe reiterarse que en cuanto al servicio de tecnologías de la información, la Administración repara el gasto al no haberse acreditado la fehaciencia en la prestación del servicio, lo que conlleva a que tal erogación no sea deducible en aplicación del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por consiguiente, este reparo no se sustenta en la aplicación de normas de precios de transferencia, a diferencia del anterior reparo también analizado en la presente resolución; asimismo, lo solicitado por la recurrente respecto a que se disminuya el ajuste de precios de transferencia en el extremo del importe del gasto materia de análisis, no tiene base legal; y en este orden de ideas, se desestiman los alegatos de la recurrente planteados sobre el particular.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

2. Resolución de Determinación N°

Que la recurrente sostiene que no procede la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta sobre la base del reparo por ajuste de precios de transferencia formulado por el ejercicio 2014, debido a que no se encuentra acreditado el supuesto establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, que se hubiera producido una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. Alega que contrario a la actuación de la Administración, el artículo 109 del reglamento de la citada ley, no contiene una presunción absoluta de dividendo presunto, e invoca al respecto las Resoluciones N° 06787-9-2023 y 08033-3-2022, entre otras.

Que por su parte, la Administración señala que la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta es consecuencia del reparo correspondiente al ajuste del valor de mercado de la adquisición de mercaderías efectuadas a partes vinculadas, el cual se encuentra arreglado a ley.

Que según se aprecia del Anexo N° 01 a la citada resolución de determinación (folio 3005), la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta correspondiente al periodo diciembre de 2014, al considerar como disposición indirecta de renta el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 como resultado del ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia, señalando como sustento los Requerimientos N° , y sus resultados.

Que mediante el Requerimiento N° (folios 1690 y 1691/reverso), la Administración comunicó a la recurrente que considerando el ajuste de precios de transferencia al valor de las compras de productos terminados (importaciones) a sus vinculadas, conocido en doctrina como "ajuste primario", correspondía aplicar el ajuste secundario, y en ese sentido, procedía determinar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta (4,1%) por concepto de distribución indirecta de utilidades correspondiente al ejercicio 2014, por el importe de S/ 211 918,00, al amparo del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta. En vista de ello, solicitó a la recurrente que en caso de no estar de acuerdo con la determinación del ajuste secundario, presente sus descargos por escrito.

Que en respuesta (folios 840 a 842), la recurrente indicó que no procede la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por ajustes de valor por aplicación de normas de precios de transferencia, toda vez que el destino de los desembolsos es conocido por la Administración, por lo que no califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 1610 a 1612/reverso), la Administración señaló que procede la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta sobre el ajuste de valor antes mencionado, toda vez que se les estaría pagando a sus vinculadas un precio o retribución mayor al que corresponde por normas de valor de mercado, lo que constituye distribución indirecta de renta.

Que posteriormente, a través del Requerimiento N° (folios 1593 y 1594), la Administración comunicó la citada observación a efecto que la recurrente presente sus descargos; siendo que en el resultado del citado requerimiento (folio 1586), la Administración señaló que la recurrente no presentó argumentos adicionales, por lo que mantiene la referida observación.

Que al respecto, el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, señala que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, 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, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de la mencionada ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, según texto aplicable al caso de autos, establecía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país, se determinaba aplicando



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

la tasa del 30% sobre su renta neta y que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la que debía 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.

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, establece que, a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la 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 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 d) del artículo 109 del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF, para la aplicación de los ajustes a que se refiere el inciso c) del artículo 32-A de la ley, en lo concerniente al ajuste secundario, se tendrá en cuenta que 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, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 05525-4-2008, entre otras, que la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que dicha tasa adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, que no se les hubiera retenido la referida tasa sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que asimismo, en las Resoluciones N° 15452-1-2011 y 19069-10-2013, entre otras, este Tribunal ha establecido que los dividendos presuntos suponen el reparto indirecto de utilidades desde un sujeto de derecho (la persona jurídica) hacia otro (los accionistas, socios u otros).

Que a su vez, en la Resolución N° 08000-3-2017 se ha señalado que no corresponde considerar como dividendos presuntos al ajuste por subvaluación de ventas por aplicación de las reglas de valor de mercado, por cuanto no se puede afirmar que dicho ajuste signifique una disposición indirecta de renta.

Que sobre la base de las normas y los criterios antes citados, se entiende que no todos los importes reparados con fines de la determinación del Impuesto a la Renta, deben ser considerados para aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, 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 no es un supuesto que -por sí mismo- evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, criterio recogido en las Resoluciones N° 11932-1-2019, 2257-9-2021 y 3371-3-2021, entre otras.

Que conforme se advierte de los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____, que sustentan la Resolución de Determinación N° _____, la Administración determina la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, como consecuencia del reparto por ajuste de valor en aplicación de las normas de precios de transferencia por la compra de productos terminados (importaciones de bebidas alcohólicas), por parte de la recurrente a sus vinculadas no domiciliadas Argentina

, puesto que aquella considera que el ajuste de precios de transferencia (ajuste primario), es posible de considerarse como dividendo u otra distribución de utilidades, dado que la recurrente "... le estaría pagando un precio o una retribución mayor a la que corresponde por reglas de valor de mercado, siendo este mayor precio o retribución una disposición



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

indirecta de rentas" (folio 1610).

Que sobre el particular, se debe indicar que conforme con las normas del Impuesto a la Renta antes citadas, constituyen gastos que suponen una disposición indirecta de renta, aquellos que concurrentemente cumplan con ser susceptibles de haber beneficiado, entre otros, a los accionistas y que no sean susceptibles de posterior control tributario²⁵, debiéndose tener en cuenta que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 10898-9-2019 lo siguiente: "(...) que el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia se efectúa sobre la base de una evaluación de una operación entre partes vinculadas, a partir de la cual es posible conocer, entre otros, los sujetos intervenientes en la operación, la naturaleza del mismo, las prestaciones y su valor", lo que implica que sí resulta posible el control posterior²⁶.

Que en el caso de autos, la Administración ha identificado el destino de los desembolsos efectuados por la recurrente, siendo este el pago de las importaciones de mercaderías realizadas a proveedores no domiciliados, respecto de las cuales no se ha cuestionado su fehaciencia, y se ha presentado toda la documentación de soporte que ha permitido la identificación de las transacciones, su valor y las prestaciones a cargo de las partes, conforme se aprecia de lo señalado por la Administración en el Requerimiento N° y su resultado (folios 1702/reverso a 1704, 1708, 1713, 1714 y reverso) y en la resolución apelada (folio 3021/reverso).

Que por lo señalado, teniendo en cuenta los criterios jurisprudenciales citados, al tratarse de un ajuste efectuado por la aplicación de las normas de precios de transferencia, el cual por sí mismo no evidencia una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, y considerando que la Administración al emitir la resolución de determinación impugnada no sustentó que en tal supuesto se estuviera ante una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario de acuerdo con lo previsto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que en el presente caso no se encuentra debidamente sustentada la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

Que atendiendo al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos alegados por la recurrente.

Que con relación al argumento de la Administración en el sentido que el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado pudo haber beneficiado a los accionistas de la recurrente, al margen de si benefició o no a sus partes vinculadas y de si la parte vinculada es accionista o no de la recurrente, por lo tanto, califican como dividendos, de conformidad con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B del reglamento de la citada ley; debe señalarse que lo dispuesto por el inciso d) del artículo 109 del citado reglamento no supone una aplicación automática de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, sino que se remite a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la referida ley, la que entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, 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, entendiéndose por "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado, entre otros, a los accionistas de las personas jurídicas, por lo que resulta necesario que la Administración sustente debidamente la aplicación de la mencionada Tasa Adicional.

²⁵ En similar sentido la nota a pie de página 47 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970, indica que: "Los gastos asumidos por la empresa calificarán como disposición indirecta de renta, cuando se compruebe el cumplimiento de las siguientes condiciones de manera concurrente:

- Ser susceptible de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios y asociados, habiéndose producido un desembolso o entrega. Es decir, que su ocurrencia genere o presumiblemente genere una ventaja patrimonial en los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, sea de manera directa o indirecta.

- No ser susceptible de posterior control tributario, lo cual significa —y así se ha entendido en reiterada Jurisprudencia— que no constituye elemento suficiente la disminución patrimonial, sino que además exista falta de control tributario (...)".

²⁶ Criterio aplicado en la Resolución N° 08033-3-2022, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 01354-3-2024

Que con respecto al criterio de la Resolución N° 02742-7-2010, citado por la Administración para la procedencia de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, cabe anotar que la misma no resulta aplicable al presente caso, toda vez que no está referida a un supuesto de atribución de dividendos presuntos por reparo efectuado por la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 17 de enero de 2024 con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la Constancia del Informe Oral N° 0003-2024-EF/TF (folio 3069).

Con los vocales Guarniz Cabell, Huerta Llanos y Farfán Castillo, e interviniendo como ponente la vocal Farfán Castillo.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de mayo de 2020 en el extremo de la Resolución de Determinación N° ; y **DEJAR SIN EFECTO** el citado valor.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de mayo de 2020 en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

HUERTA LLANOS
VOCAL

FARFÁN CASTILLO
VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator
FC/RC/CZ/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente