



Firmado Digitalmente por  
REGALADO CASTILLO Juan  
Fernando FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 27/12/2024  
21:13:54 COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

**EXPEDIENTE N°** : 1408-2024  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 26 de diciembre de 2024

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N°  
contra la Resolución N° de 30 de octubre de 2023, emitida por la  
Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de  
Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra  
las Resoluciones de Determinación N° y giradas por el Impuesto a la  
Renta del ejercicio 2015 y su Tasa Adicional de 4,1% de diciembre de 2015, y la Resolución de Multa N°  
emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del  
Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que como antecedente del presente caso, se tiene que mediante Carta de Presentación N°  
180011610570-01-SUNAT, ampliada con Carta de Presentación N° 200011695650-01-SUNAT<sup>1</sup>,  
notificadas el 20 de noviembre de 2018 y 1 de diciembre de 2020, respectivamente (folios 2683, 2684,  
3277 y 3278) y Requerimiento N° (folios 3673 a 3675), la Administración inició a la  
recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y como  
resultado emitió los siguientes valores: (a) Resolución de Determinación N° por el  
Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, formulando el reparo por ajuste por precios de transferencia; (b)  
Resolución de Determinación N° por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de  
diciembre de 2015; (c) Resolución de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1  
del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (folios 3796 a  
3804).

Que de autos se verifica que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores  
(folios 3738 a 3791 y 3873 a 3878), el cual fue resuelto mediante la Resolución N° de 12  
de setiembre de 2022 (folios 3881 a 3889), que declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación  
N° y la Resolución de Multa N°

Que la recurrente interpuso recurso de apelación contra la citada Resolución N° (folios  
4352 a 4363), la cual fue confirmada por este Tribunal mediante la Resolución N° 09353-3-2024 de 11 de  
octubre de 2024 (folios 4349 a 4351).

Que, luego de declarada la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° y  
, y la Resolución de Multa N° la Administración continuó con el  
procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, de conformidad con la Orden  
de Fiscalización N° (folios 4003 y 4005).

Que es así que, se emitió y notificó las Resoluciones de Determinación N° y  
por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta  
de diciembre de 2015, respectivamente, y la Resolución de Multa N° por la infracción

<sup>1</sup> De acuerdo con lo indicado en la Carta N° (folio 3683).



Firmado Digitalmente por  
GUARNIZ CABELL Caridad  
Del Rocio FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 27/12/2024 21:06:41  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



HUERTA LLANOS Marco Tilov  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 27/12/2024 21:08:24  
Motivo: Soy el autor del  
documento



FARFAN CASTILLO Karina  
Donatila FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 27/12/2024 21:12:52  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relacionada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (folios 4025 a 4036), las cuales fueron reclamadas, siendo que mediante la Resolución N° de 30 de octubre de 2023 (folios 4137 a 4179), el mencionado recurso fue declarado infundado, y es objeto de la presente apelación.

Que por lo expuesto, la materia controvertida consiste en establecer si las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° fueron emitidos conforme a ley; sin embargo, previamente al análisis de fondo, corresponde emitir pronunciamiento sobre cuestionamientos de índole procedimental planteados por la recurrente.

## ❖ Nulidad

Que la recurrente deduce la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° bajo el sustento que los Requerimientos N° y que sustentan la acotación materia de apelación, fueron emitidos excediendo el mandato específico adoptado al emitirse la Resolución N°

Que al respecto, precisa que mediante la referida Resolución N° se declaró la nulidad del procedimiento de fiscalización en materia de precios de transferencia por no habérsele puesto en conocimiento el proceso de búsqueda y selección de comparables mediante el cual se llegó originalmente a un set de cuatro (4) empresas seleccionadas para efectuar el ajuste de la operación de compra de bases de bebidas a su vinculada que la Administración al declarar la nulidad solo ordenó que se le informaran los factores y elementos de búsqueda utilizados respecto de las comparables originalmente seleccionadas y no que se ampliara o cambiara el set de comparables, pues ello vulnera la prohibición de la retroacción de actuaciones administrativas, es decir, le da una segunda oportunidad a la Administración para que vuelva a formular una determinación que no realizó por causas imputables exclusivamente a ella misma durante la primera fiscalización; y que si el vicio de nulidad era supuestamente de índole procedimental (omitir mostrarle el proceso de búsqueda y selección original), es erróneo que se justifique en ello para cambiar el set de comparables pues lo que pone en evidencia es que la fiscalización original adolecía de un vicio de naturaleza sustancial o material.

Que con escrito de alegatos presentados el 16 de diciembre de 2024 (folios 4315 a 4330), la recurrente reitera lo argumentado en su apelación y agrega que mediante la Resolución N° no se declaró la nulidad de los Requerimientos N° y, y de sus respectivos resultados, siendo no solo un exceso al mandato dispuesto por la instancia de reclamaciones, sino también una transgresión al ordenamiento legal, que el área fiscalizadora los considerara nulos; agrega que la Administración debió complementar los requerimientos mencionados, de manera que se transparentara el proceso de búsqueda, así como los factores y elementos empleados en aquel y solicita que, al corresponder que se tomen en cuenta a las cuatro (4) empresas comparables seleccionadas inicialmente, se emita pronunciamiento sobre su falta de idoneidad, a fin que se dejen sin efecto los valores impugnados.

Que por su parte, la Administración señala que el artículo 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que la declaración de nulidad tiene efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros; que en el Acta de Sala Plena N° 2007-35 el Tribunal Fiscal ha señalado que dicha norma halla su fundamento en que, si el acto no cumplió con los requisitos y condiciones que las normas establecen para su validez, la causa de su nulidad se encuentra en su origen y, por tanto, debe cuidarse que el estado de las cosas vuelva al que se venía presentando antes de la emisión del aludido acto viciado; que la fiscalización concluye con la emisión y notificación de los valores respectivos, de modo que en caso estas sean declaradas nulas, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización, sino que continúa en trámite, y que como efecto de la declaración de nulidad dispuesta mediante la Resolución N°, el Requerimiento N° y sus actos sucesivos tenían efectos anulatorios *ex tunc* o retroactivos, siendo por ello que los Requerimientos N° y sus resultados, así como las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° desaparecieron de la esfera jurídica, siendo que los Requerimientos N° y se han emitido en el



# *Tribunal Fiscal*

N° 12025-3-2024

marco de su facultad de fiscalización, de acuerdo con lo regulado en el artículo 62 del Código Tributario. Cita las Resoluciones N° 00161-1-2008, 13403-7-2008, 07445-2-2010, 01593-1-2018 y 01060-4-2019.

Que con escrito de alegatos ingresado el 16 de diciembre de 2024 (folios 4346 y 4347), la Administración se remite a lo indicado en la apelada y agrega que la procedencia de la nulidad de los valores declarados mediante la Resolución N° ha sido materia de pronunciamiento con la Resolución N° 09358-3-2024, por lo que los argumentos de la recurrente no tienen asidero legal.

Que de acuerdo con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el citado artículo agrega que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial y, que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, en el procedimiento de fiscalización parcial se deberá efectuar lo siguiente: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión y, b) Aplicar lo dispuesto por el artículo 62-A considerando un plazo de 6 meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del mencionado artículo.

Que según el artículo 62 del aludido Código Tributario, la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, agregando que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el artículo 75 del mencionado código dispone que, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

Que el artículo 76 del mismo código prevé que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que conforme con el numeral 5 del artículo 87 del anotado código, los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y, en especial, deberán permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que asimismo, de acuerdo con lo previsto por el inciso e) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF<sup>2</sup>, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

<sup>2</sup> Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 29 de junio de 2007.



# *Tribunal Fiscal*

N° 12025-3-2024

Que el primer párrafo del artículo 10 del mencionado reglamento, precisa que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrían tener anexos.

Que con relación a los efectos de la declaración de nulidad de los valores, debe indicarse que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario<sup>3</sup>, la nulidad tiene efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo el caso de los derechos adquiridos por terceros de buena fe, en cuyo caso operará a futuro. Dicha norma halla su fundamento en que si el acto administrativo no cumplió con los requisitos y condiciones que las normas establecen para su validez, la causa de su nulidad se encuentra en su origen y, por tanto, debe cuidarse que el estado de cosas vuelva al que se venía presentando antes de la emisión de dicho acto viciado.

Que mediante la Resolución N° 00161-1-2008, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha señalado que la declaración de nulidad tiene efectos retroactivos que alcanzan a todo lo sucedido antes de la notificación del acto pues la norma es clara al establecer que la retroactividad se considera "a la fecha del acto" y, por tanto, si el acto es declarado nulo y, por ello, es expulsado del mundo jurídico, los efectos que produjo a raíz de su notificación también deben considerarse excluidos juntos con él.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 07445-2-2010 y 13403-7-2008, entre otras, se ha indicado que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral<sup>4</sup> pudiendo ser continuado incluso luego de que la Administración hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa vinculadas con el tributo o tributos y período o períodos materia de revisión.

Que el citado criterio es congruente con el hecho que la fiscalización se considera concluida con la emisión y notificación de los valores respectivos, específicamente, con las resoluciones de determinación, de modo que en caso éstas sean declaradas nulas no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización sino que éste continúa en trámite<sup>5</sup>.

Que de los antecedentes detallados anteriormente, de autos se tiene que mediante la Carta de Presentación N° 180011610570-01-SUNAT, ampliada con Carta de Presentación N° 200011695650-01-SUNAT, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva sobre sus obligaciones relativas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que producto de dicha fiscalización efectuó el reparo al Impuesto a la Renta, emitiendo las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (folios 3798 a 3804), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y su Tasa Adicional de diciembre de 2015, y la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ (folios 3796 y 3797), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; valores que, como se ha señalado anteriormente, fueron reclamados y declarados nulos por la Resolución N° \_\_\_\_\_ de 12 de setiembre de 2022 (folios 3881 a 3889), al advertirse que el referido reparo no se encontraba debidamente motivado, al no haberse seguido el procedimiento legalmente establecido en relación al proceso de búsqueda y la selección de comparables, así como el análisis de comparabilidad, dentro del procedimiento de fiscalización.

Que a efecto de la subsanación correspondiente, con fecha 14 de noviembre de 2022 la Administración notificó a la recurrente la Carta N° 220011778260-01-SUNAT, comunicándole la continuación de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y, como consecuencia de ello, emitió las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ por el Impuesto a la Renta del

<sup>3</sup> Según dicha norma "En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho".

<sup>4</sup> Es del caso anotar que dicho criterio se refiere al procedimiento de fiscalización previsto por el artículo 61 del Código Tributario, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, conforme con el cual el procedimiento de fiscalización puede ser parcial o definitivo.

<sup>5</sup> Criterio similar al establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01726-8-2013 y 08376-1-2016, entre otras.



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

ejercicio 2015 y su Tasa Adicional de diciembre de 2015, respectivamente, y la Resolución de Multa N° [redacted] por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, relacionada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (folios 4025 a 4036), las cuales son materia de análisis.

Que de las normas glosadas y los criterios jurisprudenciales citados, se tiene que en virtud de la declaración de nulidad de los valores inicialmente emitidos, el procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta de Presentación N° 180011610570-01-SUNAT, ampliada con Carta de Presentación N° 200011695650-01-SUNAT<sup>6</sup> y Requerimiento N° [redacted] no concluyó, encontrándose habilitada la Administración a continuar con su trámite, pudiendo analizar la documentación proporcionada por esta, pronunciarse al respecto, plantear observaciones, entre otros, con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al tributo y ejercicio mencionado, dentro de los límites establecidos por las normas que regulan sus facultades y respetando los derechos de los contribuyentes.

Que en tal sentido, resultaba válido que la Administración continuara con la fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, a través de la Carta de Presentación N° 220011778260-01-SUNAT (folio 4003), mediante la cual comunicó la continuación del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y adicionalmente emitió los Requerimientos N° [redacted] y [redacted] y sus respectivos resultados, según se aprecia del Informe de Auditoría<sup>7</sup> (folios 4009 a 4011).

Que en consecuencia, toda vez que las Resoluciones de Determinación N° [redacted] y [redacted] giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y su Tasa Adicional de 4,1% de diciembre de 2015, y la Resolución de Multa N° [redacted] emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se sustentan en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y específicamente remitiéndose a las conclusiones contenidas en los Requerimientos N° [redacted] y [redacted] no resulta amparable la nulidad deducida por la recurrente.

Que respecto a los argumentos de la recurrente destinados a cuestionar los resultados del procedimiento de fiscalización, la pertinencia de la nulidad y la prohibición de la retroacción de actuaciones administrativas; así como respecto a la nulidad referida por la Administración de los actos emitidos con anterioridad a la emisión de los valores, pues a su parecer la Administración solo debió complementar los Requerimientos N° [redacted] y [redacted] cabe anotar que, conforme al análisis precedente, como efecto de nulidad declarada en instancia de reclamación correspondía que la Administración continuara con el procedimiento de fiscalización, para efectuar una determinación única e integral y, de considerarlo, notifique los requerimientos respectivos para que la recurrente ejerza debidamente su derecho de defensa por las observaciones formuladas hasta que forme su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias, como ocurrió en el presente caso, y en tal sentido, carecen de sustento los argumentos expuestos por la recurrente en sentido contrario.

Que en relación a lo manifestado por la recurrente, en el sentido que el vicio de nulidad era de índole procedimental (omitir mostrarle el proceso de búsqueda y selección original), por lo que estima que es erróneo que la Administración se justifique en ello para cambiar el set de comparables, pues lo que pone en evidencia es que la fiscalización original adolecía de un vicio de naturaleza sustancial o material, debe anotarse que mediante la Resolución N° 09358-3-2024 (folios 4349 a 4351), este Tribunal se ha confirmado la Resolución N° [redacted] que declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] y [redacted] giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2015, respectivamente, y la Resolución de Multa N° [redacted] emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, siendo además que de la revisión del aludido acto (folios 3882 a 3885), se advierte expresamente que el vicio de nulidad constatado por la instancia de reclamación, regulado en el

<sup>6</sup> De acuerdo con lo indicado en la Carta N° 115-2020-SUNAT/7D5100 (folio 3683).

<sup>7</sup> Criterio que ha sido expuesto por el Tribunal Fiscal, entre otras, en las Resoluciones N° 05412-9-2021 y 05035-3-2022.





# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, estuvo directamente referido a la indebida motivación de los valores impugnados, por no habersele dado a conocer a la recurrente qué factores y elementos de búsqueda se utilizaron a fines de seleccionar a las empresas comparables, y aplicado indebidamente el procedimiento legal establecido para ello, lo que en efecto contraviene lo estipulado en el artículo 103 del Código Tributario, el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como su artículo 3, y el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, carece de fundamento lo solicitado por la recurrente respecto a que, al corresponder que se tomen en cuenta a las cuatro (4) empresas comparables seleccionadas inicialmente por la Administración, debe emitirse pronunciamiento sobre su falta de idoneidad, a fin que se dejen sin efecto los valores impugnados; toda vez que, como ya ha analizado este colegiado en los considerandos precedentes, el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, sobre el cual se ha aplicado la tasa adicional y en relación con el cual se ha impuesto una multa, en base a los fundamentos contenidos en los Requerimientos N° y se encuentra conforme a derecho, y es sobre ello que se emitirá el pronunciamiento de fondo.

## - Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (folio 4034), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por el ajuste al valor convenido en las compras de bases para bebidas a su empresa vinculada la cual se encuentra domiciliada en y está exonerada del Impuesto a la Renta en el periodo fiscalizado, por el importe de S/ 35 571 477,00, en aplicación de normas de precios de transferencia.

Que al respecto, del Anexo 01 al Requerimiento N° (folios 3983 a 4000), se aprecia que la Administración dejó constancia del análisis efectuado en el ETPT del 2015 presentado por la recurrente, respecto a la operación "Compra de bases para bebidas de su empresa vinculada por el importe de S/ 55 797 470,00, conforme se detalla a continuación:

### Análisis Funcional:

- ❖ Funciones: Según lo descrito en la página 31 del ETPT del 2015, la recurrente realizó operaciones de compra/venta de bases de bebida, materia prima e insumos (compra: emulsión, conservador – vende: azúcar, concentrados, emulsiones, etc.), con empresas vinculadas (tales como destacándose que uno de los factores más competitivos en la industria eran las bases de bebidas, por ser lo que permitía que el producto final se identificara en el mercado y que la recurrente pactó con sus vinculadas un costo adicionado neto de 5%.

Asimismo, en las páginas 31, 32 y 33 del ETPT del 2015 se precisaron las principales funciones en la compra/venta de bases de bebida, materia prima e insumo, lo que se verifica del siguiente cuadro (folios 1706 y 1707):

| Funciones |            | Partes vinculadas   | Ajeper   |
|-----------|------------|---|--|
|           |            | Las partes vinculadas realizan actividades de manufactura de bases que son vendidas a<br><br>De otro lado, vendió y compró a sus partes vinculadas materias primas e insumos, tales como azúcar, emulsiones, concentrados, etc. Dichas materias primas e insumos no son manufacturados ni por ni por sus partes vinculadas, estos son adquiridos de proveedores independientes. | realiza actividades de manufactura de bebidas con las bases de bebidas, demás insumos y materias primas que adquiere de sus partes vinculadas. Así mismo, sus partes vinculadas realizan actividades de manufactura con la materia prima e insumos adquiridos de Ajeper. |
|           | Transporte | El traslado de los inventarios es responsabilidad de la parte vinculada que realiza la compra. La transacción es realizada bajo el término EXW.   |  |



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

|       |                   |   |  |
|-------|-------------------|---|--|
|       | Ventas y mercadeo | Ni y sus partes vinculadas realizan actividades de venta y mercadeo con esta transacción. | realiza actividades de ventas y mercadeo relacionada a sus productos finales manufacturados con las bases de bebida materias primas e insumos adquiridos de sus partes vinculadas. |
| (...) |                   |   |  |

- ❖ **Activos:** Se deja constancia de los principales activos reportados en la página 32 del ETPT del 2015 (folio 1706):

|         |                            | Partes vinculadas  | Ajeper   |
|---------|----------------------------|--|--|
| Activos | Propiedad, planta y equipo | Las partes vinculadas son dueñas de la propiedad, planta y equipo necesario para fabricar las bases de bebida compradas por<br><br>Para el caso de la venta de materia prima e insumos, es dueño de la propiedad, planta y equipo necesario para el almacenamiento de inventario.<br><br>Del lado de las compras de materia primas e insumos, las partes vinculadas son dueñas de la propiedad planta y equipo necesario para almacenar estos inventarios. | es dueño de la propiedad, planta y equipo necesario para la utilización de las bases de bebida y materias primas en la elaboración del producto terminado.   |
|         | Inventario                 | Las partes vinculadas son dueñas de cierto nivel de inventario entre el momento que manufactura las bases de bebida y las vende a para su utilización.   | es dueño de cierto nivel de inventario entre el momento que compra las bases de bebida y materias primas de sus partes vinculadas y manufacturan la bebida final. Así mismo, es dueña de cierto nivel de inventario entre el momento de las compras de materias primas e insumos a sus partes vinculadas y su incorporación al proceso productivo. |
| (...)   |                            |  |  |

Asimismo, la Administración da cuenta de los activos reportados por la recurrente en los Estados Financieros Auditados del 2015 y precisa que estos principalmente corresponden a: (a) Inmuebles, Maquinarias y Equipo (54%), (b) Cuentas por cobrar relacionadas del corto plazo (12%), (c) Existencias (12%) y (d) Cuentas por cobrar a relacionadas de largo plazo (12%).

- ❖ **Riesgos:** Conforme se aprecia de la página 33 del ETPT del 2015, la recurrente afronta un nivel alto de riesgos relacionados al mercado y moderado en cuanto a inventarios, incobrables y de responsabilidad solidaria por las entregas de mercadería (folio 1705):

|         |                   | Partes vinculadas   | Ajeper   |
|---------|-------------------|---|--|
| Riesgos | Riesgo de mercado | En las transacciones de compra, las partes vinculadas y corren cierto riesgo de mercado ya que una baja de la demanda en Perú podría reducirles las ventas a sus partes relacionadas. | corre riesgo de mercado ya que una baja en demanda le podría afectar sus ventas de producto terminado a clientes terceros. |



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

|   |   |   |
|---|---|---|
| Riesgo de inventario                                      | Las partes vinculadas enfrentan un riesgo de inventario ya que mantiene cierto nivel de productos entre el momento que manufactura las bases de bebida y las vende a<br><br>Así mismo, corre cierto riesgo de inventario ya que mantiene un nivel de productos entre el momento que compra materia prima e insumos de terceros y las vende a partes vinculadas. | corre riesgo de inventario ya que mantiene cierto nivel de inventario entre el momento que compra los productos de sus partes relacionadas y manufactura el producto final. |
| Riesgo de cuentas incobrables                             | Las partes vinculadas y corren cierto riesgo de cuentas incobrables asociado con sus ventas de productos a sus partes relacionadas.   | corre cierto riesgo de cuentas incobrables relacionado a sus ventas de productos terminados a terceros.   |
| Riesgo de responsabilidad por la entrega de la mercadería | y sus partes vinculadas corren el riesgo de responsabilidad por la entrega de los productos ya que es la entidad responsable de enviar los productos a sus partes relacionadas.   | corre el riesgo de responsabilidad por la entrega de mercadería relacionado a sus ventas del producto final a clientes terceros.  |

## **Selección del método y de la parte analizada:**

Se utilizó el método del Margen Neto Transaccional para analizar las operaciones de compra de bases para bebidas sujetas a revisión, en conjunto de las operaciones de venta a vinculadas, y en la página 57 del ETPT del 2015 se aprecia que la parte analizada elegida fue la propia recurrente para lo cual se utilizó su información financiera global, siendo que el proceso de búsqueda de empresas comparables se hizo respecto de empresas dedicadas a actividades de embotellamiento de bebidas (folio 1685).

## **Selección de empresas comparables:**

En la página 58 del ETPT del 2015 se precisa que se trató de identificar compañías que realizaran actividades similares a las desarrolladas por la recurrente en su actividad de producción y distribución de bebidas, eliminándose a aquellas que realizaran funciones, atendieran mercados y asumieran riesgos significativamente diferentes a los de la recurrente, quedando un set conformado por: (1)

(folio 1683).

## **Selección del indicador del nivel de utilidad:**

Para el análisis contenido en el ETPT del 2015 se evaluó y decidió utilizar como indicador de utilidad el costo adicionado neto de la recurrente en su actividad de embotellamiento de bebidas.

## **Información financiera utilizada en y ajustes incorporados:**

De acuerdo con lo indicado en la página 57 del ETPT del 2015, se realizaron determinados "ajustes a la información financiera" de la recurrente (parte analizada), específicamente se extrajeron los gastos extraordinarios por S/ 51 325 339,00, para determinar el indicador de rentabilidad del ejercicio 2015, los cuales estarían referidos a provisiones por deterioros de máquinas y equipos por un importe de US\$ 8 962 999,00<sup>8</sup>, y a cuentas incobrables por US\$ 20 734 339,00.

<sup>8</sup> Se precisa que su equivalente en soles equivale a S/ 30 591 000,00 (folio 3996).





# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

## Resultados:

En el ETPT del 2015 se determinó un rango intercuartil de 2,17% a 5,71% de indicadores de rentabilidad operativa promedio sobre costos totales, obtenido de una muestra de empresas embotelladoras, lo que se contrastó con el costo adicionado neto de 4,71% en la actividad de embotellamiento de bebidas de la recurrente, tras participar en las transacciones de compra/venta de bases de bebida, materias primas e insumos con

, para finalmente concluir que las transacciones intercompañía celebradas por la recurrente no afectaron su rentabilidad en el 2015.

Que siendo así, la Administración procedió a realizar su propio análisis técnico sobre la operación de compra de bases para bebidas, y observó sobre las funciones, activos y riesgos de la recurrente durante el 2015 que aquella integraba diversas operaciones en sus estados de resultados, las cuales comprendían también todas las transacciones llevadas a cabo con partes vinculadas en sus funciones de elaboración, envasado y distribución de bebidas; que había una diversidad de actividades, funciones y riesgos realizados y asumidos, no asociados a la manufactura de productos en las cuales no se empleaban las bases e insumos que adquiría de su parte vinculada, tal como la línea de venta de agua y cerveza (que representan el 24% de las ventas de la compañía), mientras que las materias primas comprendían insumos destinados solo a la fabricación de cierto tipo de productos, tales como bebidas gasificadas, néctares, bebidas isotónicas, refrescos, jugos, complementos y lácteos, lo que evidenciaba que las bases adquiridas a no se empleaban en todas las categorías de bebidas manufacturadas y comercializadas, y que la recurrente también registró ingresos provenientes de sus vinculadas que fueron de diversa naturaleza adicionales a la venta de bebidas (venta de envases, insumos, maquinarias o repuestos, e ingresos por prestación de servicios, etc.). Por lo anterior, la Administración dejó constancia que le requirió a la recurrente información financiera segmentada por las diversas líneas de producto que administraba; no obstante, la misma no le fue proporcionada, y que las operaciones de compra de bases a su empresa relacionada solo representaban el 10,75% del total del costo de ventas declarado durante el año 2015.

Que debido a lo anterior, la Administración refirió que realizó el cruce de información con la empresa vinculada domiciliada (domiciliada en <sup>9</sup>, a fin de obtener información respecto de la operatividad, funciones, activos y riesgos que realizaba, información financiera y resultados obtenidos en el ejercicio 2015, siendo que de la verificación realizada advertía que aquella tenía por actividad principal la elaboración de bases para bebidas gasificadas y no gasificadas, siendo que su producción era comercializada a partes relacionadas (incluyendo a la recurrente, la cual representaba el 56,32% del total de ventas de bases de bebidas a vinculadas); que empleaba activos de menor significancia y valor en su proceso productivo (ascendente a S/ 1 965 307,00), en comparación con la recurrente, quien registraba un nivel de activo empleado de S/ 391 257 000,00 en propiedad, planta y equipos, siendo sus activos más importantes las cuentas por cobrar comerciales a relacionadas (82,63%) e inventarios (10,39%), en relación con el total de activos de S/ 89 303 645,00, a lo que debía añadirse que su rubro de inmuebles, maquinaria y equipo solo representaba un 2,20% de referido total; y que según se advertía del ETPT del 2015 de la empresa "El Álamo", la misma corría: (a) cierto riesgo de mercado en las transacciones de compra ante una baja de la demanda, (b) un riesgo de inventario por mantener cierto nivel de productos entre el momento que manufactura las bases de bebida y las vende, (c) cierto riesgo de cuentas incobrables, asociado con sus ventas de bases de bebidas a sus relacionadas y (d) no corría riesgo de responsabilidad por la entrega de mercadería relacionado con esta transacción, por lo que no resultaba razonable considerarlos significativos.

Que por tanto, la Administración concluyó que existía una notable diferencia entre (menor cantidad de funciones desarrolladas, activos de bajo valor, y mínimos riesgos de negocio, en tanto toda la

<sup>9</sup> Con fecha 16 de abril de 2019 la Administración notificó la Carta N° 190081438560-01-SUNAT, a través de la cual da inicio al programa de cruce de información con (folios 1497 y 1498). Posteriormente, notificó el Requerimiento N° (folios 1477 a 1481), en el que se solicita diversa información relacionada a la venta de bases de bebida a partes vinculadas, incluyendo La información solicitada fue proporcionada por la empresa a través de un escrito en formato digital (2 CD's) (folios 1489 y 3891) de lo que se da cuenta en el resultado de requerimiento correspondiente (folios 1491 a 1496).



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

producción era vendida a sus empresas vinculadas) y la recurrente, respecto a la transacción analizada, además, respecto de aquella empresa si contaba con la información segmentada por cliente, hecho que le permitía un análisis más preciso de la transacción observada, pues contaba con información fiable y disponible de un contribuyente también domiciliado en el Perú; por lo tanto, decidió seleccionar como empresa analizada a \_\_\_\_\_ precisando que utilizaría la información financiera segmentada para el análisis de la transacción "compra de bases para bebidas", la cual revelaba una utilidad operativa sobre costos más gastos, equivalente a 192,9% por la operación de venta de bases a favor de la recurrente.

Que de otra parte, la Administración coincidió en que el método más idóneo para el análisis y determinación del valor de mercado de la referida transacción, era el Margen Neto Transaccional (MNT) y que el indicador a ser empleado debía ser el Costo Adicionado Neto (CAN) o Utilidad Operativa Sobre Costos y Gastos, en tanto la operación analizada representaba ingresos por la venta a la parte bajo análisis, con la finalidad de ser distribuida solo a sus relacionadas, las mismas que se encargaban de la manufactura de las bebidas; asimismo, sobre la selección del periodo a comparar, que de acuerdo con lo señalado en el Informe N° 036-2021-SUNAT/7T0000, solo correspondía un año de información financiera de las empresas comparables, y que utilizaría el mismo 2015 para la parte analizada \_\_\_\_\_ por no evidenciarse la presencia de ciclos económicos relevantes que afectaran la información financiera segmentada en la parte analizada.

Que sobre la selección de empresas comparables, la administración explicó el proceso de búsqueda y selección de empresas comparables, para lo cual precisó lo siguiente:

**Actividad económica de \_\_\_\_\_** Empresa peruana acogida a régimen de CETICOS, es vinculada a la recurrente y subsidiaria de \_\_\_\_\_ domiciliada en Malta, la misma que controlaba el 99,9% de su capital; su actividad económica consistía en la elaboración de bases para bebidas gasificadas y no gasificadas; contaba con una planta productiva ubicada en Paita – Piura, siendo su producción comercializada a partes relacionadas nacionales y del exterior; estaba inscrita ante la Administración desde el 28 de octubre de 2009 (inició actividades en la misma fecha) y declaró como actividad principal la Elaboración de otros productos alimenticios N.C.P. y actividad secundaria la Elaboración de bebidas no alcohólicas, producción de aguas minerales y otras aguas embotelladas.

Los criterios cuantitativos y cualitativos de selección y búsqueda de las empresas comparables a El Álamo en la plataforma de ONESOURCE fueron determinados sobre la base de las características funcionales ya mencionadas, determinándose lo siguiente:

- ✓ Empresa industrial que realiza ventas locales como a distintos destinos del exterior (Colombia, Ecuador, Venezuela, México, Bolivia, Malta, Nicaragua, etc.)
- ✓ Se buscó empresas que pudiendo no fabricar bases para bebidas, sí fabricasen diversos ingredientes, aditivos o insumos alimentarios cuyo fin fuera el consumo humano (principalmente bebidas y/o alimentos), al igual que las bebidas fabricadas con las bases de El Álamo.
- ✓ Se excluyó a las empresas que fabricaban diversos insumos y aditivos químicos que atendían industrias muy disímiles, como la producción de aditivos intermedios químicos destinados a atender industrias como la minería, petróleo, construcción, etc.
- ✓ Se empleó además de los criterios cualitativos ya descritos previamente, una búsqueda de empresas que financieramente tuvieran baja intensidad de gastos de marketing y/o comerciales, baja intensidad en gastos de investigación y desarrollo, y que tuvieran activos fijos destinados a la actividad industrial como Propiedad Planta y Equipos.

Los códigos SICs (siglas de Standard Industrial Classification) utilizados fueron el

\_\_\_\_\_ Del universo de empresas se depuró con el uso de los filtros cuantitativos y cualitativos, obteniendo un set de siete empresas comparables con información correspondiente al 2015: 1.

\_\_\_\_\_ por guardar una mejor afinidad a las características de la parte analizada, \_\_\_\_\_ tal como se detalla en el Cuadro N° 14 que fue inserto (folios 3985 a 3987), para lo cual además se consideró la información



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

financiera descrita en el Anexo N° 02 adjunto (folios 3983/reverso).

Que es así que, la Administración obtuvo una rentabilidad por en sus operaciones de venta de bases para bebidas a la recurrente, del 193%, y las comparó con las de las empresas comparables elegidas, y luego de ello obtuvo el rango intercuartil, el mismo que iba de 5,48% (cuartil inferior) a 7,91% (cuartil superior), con una mediana correspondiente a 6,16%, tal como se muestra a continuación (folios 3985 anverso y reverso):

Cuadro N° 16: Ratio CAN de empresas seleccionadas como comparables

| N° | Empresas Comparables | 2015   |
|----|----------------------|--------|
| 1  |                      | 3,98%  |
| 2  |                      | 5,25%  |
| 3  |                      | 6,27%  |
| 4  |                      | 6,16%  |
| 5  |                      | 9,54%  |
| 6  |                      | 5,70%  |
| 7  |                      | 11,00% |

Fuente: Thompson Reuters ONESOURCE™ e información financiera pública (Ver Anexo N° 2).

Cuadro N° 17: Rango Intercuartil de Rentabilidades de Mercado - Segmento de ventas realizadas a  
- (ratio CAN)

| INDICADOR   | Cuartil Inferior | Mediana | Cuartil Superior | EL ÁLAMO-segmento de ventas a |
|---|------------------|---------|------------------|-------------------------------|
| Utilidad operativa sobre costos más gastos operativos | 5,48%            | 6,16%   | 7,91%            | 193%                          |

Fuente: Thompson Reuters ONESOURCE. Elaboración: SUNAT

Que en esa línea, la Administración señaló que se evidenciaba que tuvo un excedente de rentabilidad y, como contraparte, un detrimento de la rentabilidad de la recurrente, producido por los elevados costos de producción, configurándose una transferencia de beneficios (utilidades) de la primera hacia la segunda, que no tributó por el Impuesto a la Renta por el periodo analizado, al estar acogido El Álamo al régimen de CETICOS, así que efectuó el ajuste en la determinación del Impuesto a la Renta del 2015 de la recurrente ascendente a S/ 35 571 477,00, conforme al siguiente detalle (folio 3984):

Cálculo del Ajuste de la Rentabilidad de EL ÁLAMO

|   |   |   |
|---|---|---|
| Margen CAN                                      | = | Utilidad Operativo / Costos más gastos operativos                                       |
| 193%  | = | (Ventas a favor de -Costo de Ventas - Gastos Operativos)/(Costos más gastos operativos) |
| 36 745 113,00                                   | = | Utilidad operativa obtenida = Ingresos por ventas a -- (Costos y gastos operativos)     |
| 6,16%   | = | Ratio CAN ajustado  |
| 1 173 636,00                                    | = | Utilidad operativa de mercado = Ajustada con el Ratio CAN ajustado                      |
| Ingresos a valor de mercado de EL (según SUNAT) | = | 20 226 170,00 (Ingresos ajustados)  |
| Ingresos declarados por por Ventas a            | = | 55 797 647,00   |
| Diferencial a aplicar                           | = | 35 571 477,00   |
| Ajuste a la Base Imponible según SUNAT          | = | 35 571 477,00 (Reparo calculado para aplicar en AJEPER)                                 |

Cálculo del Ajuste a la base imponible de

|  |   |  |
|--|---|--|
| Costo de ventas según                  | = | 517 515 267,00 (Según DJ 2015 de                   |
| Costo de ventas según SUNAT            | = | 481 943 790,00 (considerando el reparo estimado en |
| Diferencial aplicado                   | = | 35 571 477,00                                      |
| Ajuste a la Base Imponible según SUNAT | = | 35 571 477,00                                      |



# Tribunal Fiscal

Nº 12025-3-2024

Que ahora bien, en el escrito de respuesta de 6 de marzo de 2023<sup>10</sup> (folios 4364 a 4376), la recurrente anotó que no se estaba dando debido cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución N° toda vez que la Administración no habría subsanado las observaciones planteadas en reclamación sino que, por el contrario, cambió las comparables seleccionadas originalmente. De otra parte, cuestionó el análisis técnico realizado por la Administración y la elección de como parte analizada, pues a su parecer no estaba considerando que aquella empresa manufacturaba sus productos con un gran componente intangible, de manera que realizaba aportaciones únicas y valiosas en la venta de bases de bebidas; que existían diversos factores que se debían evaluar para poder identificar comparables adecuados; sin embargo, el resultado de la búsqueda de empresas comparables ponía de manifiesto que la Administración no encontró empresas comparables que cumplieran con los criterios de comparabilidad exigidos por la legislación de precios de transferencia; que el hecho de cambiar el set de comparables propuesto inicialmente evidenciaba que el problema de fondo es que no existían comparables a El Álamo que pudieran ser utilizados como parte de la aplicación del método del MNT.

Que así, la recurrente observó diversos aspectos sobre las empresas elegidas por la Administración como comparables de tales como los siguientes:

- Tal compañía tenía dos segmentos de negocio "Ingredientes de comida especiales" e "Ingredientes a Granel"; los productos fabricados por ella no eran destinados únicamente para la elaboración de bebidas, sino que también servían para elaborar productos totalmente distintos, como son: almidones industriales para papel e industrias de construcción, industrias en las que los rendimientos resultaban distintos pues implicaban la realización de funciones, uso de activos y riesgos distintos; que a diferencia de El Álamo, que solo operaba en América del Sur, esta compañía tenía operaciones en Reino Unido y otros países europeos, Estados Unidos, entre otros, y que a diferencia de tenía un número reducido de clientes, siendo ella su principal cliente
- No fue posible encontrar la Memoria Anual o los Estados Financieros Auditados de esta compañía (en inglés o español), que validaran las funciones, activos y riesgos señalados por la Administración; que de la información proporcionada por la Administración se advertía que los productos que fabricaba no eran destinados únicamente para la elaboración de bebidas o para el consumo humano, sino que también servían para elaborar productos totalmente distintos, como son los ingredientes farmacéuticos (industria en las que los rendimientos resultaban distintos pues implicaban la realización de funciones, uso de activos y riesgos distintos); que si bien la Administración manifestaba que el segmento aditivos alimentarios representaba cerca del 90% de sus ventas, dicho segmento incluía una amplia gama de productos alimentarios, como la elaboración de diversos saborizantes o colorantes alimentarios, no encontrándose enfocada únicamente a la elaboración de bases de bebidas; a diferencia de que solo operaba en América del Sur, dicha empresa tenía operaciones en Asia, Europa, América del Norte, entre otros y que a diferencia de Bolak, El Álamo tenía un número reducido de clientes, siendo ella su principal cliente
- En su memoria anual se menciona que solo opera un segmento de negocio relacionado a la manufactura y distribución de ingredientes de sabores y fragancias en los mercados de Reino Unido, la Unión Europea, Estados Unidos y China, entre otros; que con su información disponible, no era posible identificar si obtenía ingresos significativos por la manufactura de fragancias, productos que no correspondían a la industria de los alimentos y bebidas; que tomar la información financiera integral de dicha comparable distorsionaría la medición correcta del valor de mercado de la transacción "compra de bases para bebidas" a El toda vez que dicha comparable recogía funciones, activos y riesgos diferentes a los de dicha empresa; que a diferencia de que solo opera en América del Sur, esta compañía tenía operaciones en Reino Unido, la Unión Europea, Estados Unidos y China, entre otros, y que a diferencia de tenía un número reducido de clientes, siendo ella su

<sup>10</sup> El archivo digital se encuentra en la carpeta: Copia de archivos recibidos del contribuyente MPV/Respuesta a requerimiento (folio 4015).



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

principal cliente.

- No fue posible encontrar la Memoria Anual o los Estados Financieros Auditados de esta compañía (en inglés o español), que validara las funciones, activos y riesgos señalados por la Administración (únicamente se encontró disponible información en el idioma chino); que de la información proporcionada por la Administración se advertía que los productos fabricados por esta empresa no eran destinados únicamente para la elaboración de bebidas, sino que también servían para elaborar productos totalmente distintos, como son medicamentos y productos para el cuidado de la salud, industrias en las que los rendimientos resultaban distintos, pues implicaban la realización de funciones, uso de activos y riesgos distintos, y que de una revisión de la página web de la empresa se apreciaba que esta compañía no operara en Latinoamérica, como si lo hacía
- : No fue posible encontrar la Memoria Anual o los Estados Financieros Auditados de esta compañía (en inglés o español), que validara las funciones, activos y riesgos señalados por la Administración; que de la información pública disponible de la empresa en su página web era posible demostrar que la empresa contaba con una amplia gama de productos y no se encontraba enfocada únicamente en la elaboración de bases de bebidas, como es el caso de El que esta compañía únicamente tenía operaciones en Asia; que otra diferencia importante era el volumen de operaciones que manejaba ya que esta superaba los US\$ 119 millones, y Él solo tenía ingresos por US\$ 15 millones aproximadamente (con
- No fue posible encontrar la Memoria Anual o los Estados Financieros Auditados de esta compañía que validara las funciones, activos y riesgos señalados por la Administración; que no solo se dedicaba a producir insumos para bebidas o para el consumo humano, sino que adicionalmente atendía al mercado farmacéutico y de cuidado personal; que a diferencia esta compañía tenía operaciones en Asia, Europa, África y América del Norte; que tenía ingresos que superaban los US\$ 400 millones y tenía un gran número de clientes.
- No fue posible encontrar la Memoria Anual o los Estados Financieros Auditados de esta compañía (en inglés o español), que validara las funciones, activos y riesgos señalados por la Administración (únicamente se encontró disponible información en japonés); que no solo se dedicaba a producir insumos para bebidas o para el consumo humano, sino que adicionalmente atendía al mercado de las fragancias, tales como productos de cuidado personal o para aplicaciones del hogar; que esta compañía tenía operaciones en Asia y Estados Unidos, entre otros, además, tenía un gran número de clientes.

Que asimismo, cuestionó que si bien la Administración señalaba que para la selección de empresas comparables tomó como referencia el nivel de activos involucrados en el proceso industrial efectuado por de la revisión realizada, podía evidenciarse que los niveles de activos contables registrados por dicha empresa en sus procesos productivos diferían considerablemente en relación a los activos empleados por las empresas seleccionadas por la Administración. En ese sentido, concluyó que si la Administración no era capaz de encontrar empresas comparables adecuadas para ello demostraba que esta parte analizada no era la más sencilla, sino todo lo contrario, y que debía considerársele a ella como parte analizada, toda vez que su única actividad era embotellar y distribuir bebidas, además de ser una actividad para la cual eran fácilmente identificable empresas comparables. Añadió que proporcionaba información segmentada desde su perspectiva, relacionada a la venta de bebidas para las cuales utilizaba las bases de bebidas adquiridas de (3,23%), valor que se encontraría dentro del rango intercuartil de valores de mercado según su ETPT del 2015.

Que en el Anexo 01 al Resultado de Requerimiento N° (folios 3948/reverso a 3979/reverso), la Administración descartó los argumentos de la recurrente sobre los alcances de la nulidad declarada. Asimismo, manifestó que mantenía su posición con relación a la selección de como parte analizada, pues los principales procesos productivos de tal empresa relacionada no involucraban la presencia de activos intangibles o alguna aportación de gran valor, lo cual se condecía con su información contable, Estados Financieros Auditados y los declarados a la



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

Administración, no habiéndose demostrado lo contrario por la recurrente; que no procedían los cuestionamientos a los comparables elegidos, toda vez que, tanto ella, como la recurrente, empleaban para fines técnicos empresas comparables con información pública que obtenía de bases de datos comerciales, empleando diversas metodologías admitidas por las Guías OCDE; que era posible admitir ciertas diferencias que no afectarían la comparabilidad y fueran minimizadas al emplear indicadores de rentabilidad y no precios, así como admitir compañías que tuvieran más líneas, segmentos de negocios y/o mercados destino, siempre que ello no representara un problema de comparabilidad para el tipo de negocio y/o industria analizada; y que las observaciones efectuadas a cada una de las empresas comparables a carecían de sustento técnico, al poder apreciarse la información financiera en el Anexo N° 02 adjunto a dicho resultado (folios 3942 a 3947).

Que sobre el argumento referido a las "Aportaciones Únicas y Valiosas de utilizado por la recurrente para cuestionar la elección de como parte analizada, la Administración arrojó que valoró el Contrato de Cesión de Intangibles celebrado por los señores Añaños y para la fabricación de bases; no obstante, de su actuación conjunta con los registros contables, apreciaba que el intangible aludido nunca fue reconocido por la propia compañía en sus registros contables, financieros, ni en su propio análisis funcional de precios de transferencia del ejercicio 2015; que como resultado del cruce de información realizado con también se tuvo acceso a su Análisis de Funciones, Activos y Riesgos, sobre la transacción de venta de bases para bebidas a favor de las relacionadas de Perú, Colombia, Nicaragua, Venezuela, Costa Rica, Malta, etc., y en ninguno de los casos hizo mención o aludió a la existencia de algún intangible o intangible significativo; que es más, fue la propia compañía quien dejó en evidencia que dentro de sus principales procesos productivos no involucraba la presencia de activos intangibles o alguna aportación de gran valor, fuera de lo razonablemente involucrado en un proceso industrial de elaboración de aditivos alimentarios (cuentas contables, estados financieros auditados, estados financieros declarados); que situación contraria es la que se evidenciaba de la relación de los y la recurrente, pues sí existe un registro contable y anualmente se deduce un gasto por S/ 19 088 811,00 por concepto de regalías y una diversidad de gastos asociados a la gestión y manejo de fórmulas; y que el mero hecho de adquirir de los Hermanos Añaños los intangibles conferidos en las fórmulas de las bases para bebidas, no hace a El merecedora plena de los beneficios emanados de dicha explotación, pues no se aprecia haber realizado las funciones DEMPE (por sus siglas en inglés, Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation), propias de la contribución a tales activos, más allá de la fabricación por instrucción de los a favor de las empresas del mismo grupo.

Que luego, con el Anexo N° 01 al Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folio 3939), la Administración le comunicó a la recurrente su conclusión respecto al reparo por ajuste por aplicación de normas de precios de transferencia, y le solicitó presentara sus descargos respectivos.

Que mediante escritos de respuesta del 27 de marzo de 2023<sup>11</sup> (folios 4377 a 4388), la recurrente reiteró sus argumentos con relación a la cuestión previa y a la selección de la parte analizada, y agregó que El no podía serlo debido a que, aun cuando la Administración argumentaba que ella era la entidad más compleja debido a que destinaba un mayor nivel de activos para su negocio y contenía un flujograma de procesos más complejo que no debía valorarse únicamente el tamaño de los activos o la cantidad de procesos, sino la relevancia de cada uno de estos; que su información financiera segmentada fue entregada a la Administración en un archivo Excel, el cual contenía el detalle de la segmentación financiera, mostrando los criterios empleados para su preparación, archivos de soporte, así como un resumen de las consideraciones asociadas a la segmentación, no obstante, sin un análisis adecuado y de manera incorrecta se descarta la utilización de esta información segmentada y solo se considera válida la información segmentada de para el análisis de la transacción; que no se ha tomado en cuenta que las fórmulas de las bases de las bebidas que manufactura tenían un gran componente de intangibles y eran desarrolladas por personas naturales vinculadas a quienes

<sup>11</sup> El archivo digital se encuentra en la carpeta: Copia de archivos recibidos del contribuyente MPV/Respuesta a requerimiento (folio 4015).





# *Tribunal Fiscal*

N° 12025-3-2024

celebraron un contrato que estuvo vigente durante el 2015 y en el cual le cedían las formulaciones de las bases de bebidas para que aquella las explotara industrial y económicamente; que para el desarrollo de estas fórmulas de bases de bebidas, que luego eran cedidas a El Álamo, tales personas naturales contrataron a su vinculada, la cual les brindó servicios de asesoría y asistencia para la elaboración de estas fórmulas en adición a los servicios prestados para la elaboración de las fórmulas de bebidas que eran embotelladas y comercializadas por , siendo que por los aludidos servicios prestados, facturó un importe de S/ 1 135 942,00 más Impuesto General a las Ventas, el cual fue pagado de manera proporcional por los tres receptores de los servicios; y que adjuntaba diversa información que acreditaba la transmisión de las fórmulas de bases de bebidas, así como información de asociada al personal involucrado en el desarrollo de sus funciones y actividades de negocio, por lo que quedaba acreditado que manufacturaba un producto de gran componente de intangibles, y no debía seleccionarse como la parte analizada.

Que de otro lado, reiteró sus argumentos para cuestionar la elección de las comparables a El Álamo, por parte de la Administración.

Que finalmente, a través del Anexo 01 al Resultado de Requerimiento N° (folios 3910 a 3937/reverso), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente en su respuesta, y se remitió al análisis ya efectuado durante la fiscalización, precisando que de la revisión de la información proporcionada no quedaba acreditada la existencia de las mencionadas "contribuciones únicas y valiosas" que constituirían el intangible; que del flujograma y diagrama adjunto se advertía más bien que sus actividades correspondían a un proceso rutinario de "fabricación de aditivos e insumos destinados a la industria de alimentos y bebidas"; que en el contrato celebrado por los señores se observaba que respecto de los intangibles cedidos a eran los primeros quienes asumían por su propia cuenta y riesgo los "servicios de asesoría en gestión y manejo de fórmulas" llevadas a cabo por Justpoint, a quien se le pagó un importe insoluto de S/ 1 135 942,00 por las actividades DEMPE realizadas en favor del intangible asociado a la fabricación de las bases, las que luego fueron transferidas a para que sea ella quien se encargara de la fabricación de las "bases" a favor de todas las vinculadas del grupo; y que fue la propia recurrente quien bajo la cláusula contractual se obligó a contratar a para que realizara las actividades DEMPE por los intangibles asociados, siendo notablemente diferente la dimensión de contribuciones efectuadas por aquella y en cuanto a los intangibles, de modo que se terminaba por corroborar que esta última era la parte menos compleja.

Que respecto a la gran cantidad de intangibles que supuestamente poseía , hizo hincapié en que mediante el Resultado de Requerimiento N° ya se había precisado que no se apreciaba que haya reconocido intangible alguno, menos uno significativo, y que del Contrato de Cesión de Intangibles proporcionado, se observaba que tampoco se cumplió con la cláusula de contraprestación pactada, alegando las restricciones señaladas en el Offering Memorandum, lo cual no refleja una conducta de mercado y así como tampoco una contribución importante por parte de asimismo, acotó que si bien la recurrente pretendía regularizar los pagos por la contraprestación fijada a favor de los señores Añaños en el acuerdo de cesión de intangibles, ello no se hizo con algún documento fehaciente que evidenciara la efectiva contraprestación. Por todo lo anterior, se mantuvo en que la recurrente no acreditó que haya realizado aportaciones únicas y valiosas o labores no rutinarias con alto "componente intangible".

Que con relación a los cuestionamientos a la selección del set de comparables efectuado por la Administración, a través del cuadro inserto (folios 3913 a 3916), se dejó constancia de la posición de ambas partes, manteniéndose la observación en tanto se concluyó que las siete empresas seleccionadas eran funcionalmente comparables a la empresa relacionada a la recurrente,

Que estando a lo expuesto, la Administración mantuvo el ajuste de valor por aplicación de las normas de precios de transferencia.



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

Que en el presente caso, se tiene que con relación a la normativa de precios de transferencia, de conformidad con el artículo 32<sup>12</sup> del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 en su numeral 4 establece que, para los efectos de la referida ley<sup>13</sup>, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se consideraba 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, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A.

Que es del caso señalar que dicha norma recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" 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 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 referido artículo 32-A modificado por Decreto Legislativo N° 1112, disponía que en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que alude 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. Sin embargo, solo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A citado, 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.

<sup>12</sup> Según texto vigente para el caso bajo análisis.

<sup>13</sup> Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1381, publicado el 24 de agosto de 2018.



# *Tribunal Fiscal*

N° 12025-3-2024

Que el inciso e) del citado artículo 32-A 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.

Que entre dichos métodos, el numeral 6 del inciso e) del citado artículo 32-A, se refiere al método del margen neto transaccional (MNT), 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 según el inciso h) del citado artículo, 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 por su parte, el artículo 108 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF<sup>14</sup>, señalaba que las normas de precios de transferencia se aplicarían a las siguientes transacciones: 1. las realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas; o, 2. las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Que el artículo 110 del citado reglamento, modificado por el mismo decreto supremo, dispone que a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se tendrá en cuenta los elementos o circunstancias señalados en dicho artículo, esto es: 1. Las características de las operaciones, 2. Las funciones o actividades económicas, 3. Términos contractuales, 4. Circunstancias económicas, que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados, entre otros, y 5. Estrategias de negocios.

Que por su parte, el artículo 113 del mencionado reglamento, indica que a efectos de establecer el mejor método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, se considerará entre otros: a) el que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; b) cuenta con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; c) contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; y d) requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que con respecto al método del margen neto transaccional, el numeral 6 del inciso a) del mismo artículo 113, indica que dicho método 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, mas no así en transacciones que involucren un intangible valioso.

Que en el caso de autos ambas partes coinciden en que las transacciones de compra de bases de bebidas, observadas en cuanto a su valor de mercado, se llevaron a cabo entre la recurrente y una empresa vinculada 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; del mismo modo, tampoco discuten el método aplicado (MNT), en tal sentido, la controversia respecto del reparo por ajustes de precios de transferencia a las operaciones de compra de bases de bebida a una empresa vinculada local se centra en establecer si se encuentra conforme a ley la elección de la parte analizada por parte de la Administración y la idoneidad de las empresas seleccionadas como sus comparables.

<sup>14</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2013.



# Tribunal Fiscal

Nº 12025-3-2024

## Selección de la parte analizada

Que sobre este aspecto, es preciso anotar que la recurrente afirma que debe considerársele a ella como la parte analizada, debido a que es quien tiene las funciones más sencillas, sin asumir riesgos significativos, y aclara que para llevar a cabo la aplicación del método del MNT (aspecto no controvertido), debe utilizarse la información financiera global.

Que por su parte, la Administración considera que debe ser la parte analizada, al ser la única actividad que desarrolla la venta de bases de bebida, y contar con información segmentada por cliente, lo que le permite llevar a cabo un análisis con una representación de la operación del 100%.

Que ahora bien, según lo señalado en el Punto 5.3 del ETPT del 2015 de (folio 1707), su giro de negocio es la manufactura de bebidas, lo que incluye la elaboración, envasado y distribución y venta de gaseosas, bebidas, rehidratantes, jugos, néctares, entre otros, además, proporciona materia prima e insumos a partes vinculadas para el desarrollo de actividades de manufactura. Con relación a los activos, la recurrente es dueña de la propiedad, planta y equipo necesarios para la utilización de las bases de bebidas y materia prima en la elaboración de productos terminados; asimismo, también es dueña de cierto nivel de inventario entre la compra de bases y materias primas de sus partes vinculadas y manufacturan la bebida final. Finalmente, la compañía asume riesgo de mercado, riesgo de inventario, riesgo de cuentas incobrables y riesgo de responsabilidad por la entrega de mercadería, los cuales son moderados con excepción del riesgo de mercado, el cual es considerado de alto riesgo (folios 1705 a 1707).

Que asimismo, se tiene que la operación más representativa de las transacciones analizadas en el ETPT del 2015 de la recurrente, es la compra de bases de bebidas a la empresa domiciliada la cual asciende a S/ 55 797 470,00, destacándose que solo esta operación explica el 70% de las transacciones agrupadas (operaciones de compra y venta de bases de bebida, materia prima e insumos), finalmente analizadas a través del método del MNT global.

Que sobre la aplicación del método del MNT, en los apartados 7.3.1 y 7.3.1.1 del ETPT 2015, se identificó en las transacciones de compra/venta de bebidas, materias primas e insumos, como parte analizada a la recurrente, bajo la siguiente explicación: "(...) la Compañía realizaba las funciones más sencillas sin asumir riesgos significativos"; asimismo, precisa que se selecciona el método del MNT para el análisis de las referidas operaciones de compra de bases para bebidas, considerando la información financiera global, debido a: "(...) la estrecha relación entre la transacción principal de Compra/venta de bases de bebidas, materia prima e insumos, con las transacciones intercompañía de servicio flete marítimo y terrestre de materias primas, seguro internacional de mercadería y alquiler; y su adicional impacto en el desarrollo de la actividad de negocios total de (...) " (folio 1685).

Que es así que, conforme se advierte del Anexo 01 al Requerimiento N° (folios 3990/reverso a 3993), la Administración le comunica a la recurrente el análisis funcional que realiza sobre la transacción de compra de bases de bebidas a la empresa domiciliada y en el cual elige a dicha empresa como la parte analizada, debido a que: (i) aquella tiene por actividad principal la elaboración de bases para bebidas gasificadas y no gasificadas, siendo su producción comercializada a partes relacionadas, incluyendo a la recurrente (representa el 56,32% del total de ventas de bases de bebidas a vinculadas), (ii) emplea activos de menor significancia y valor en su proceso productivo en comparación de la recurrente, quien detalla un nivel de activo empleado de S/ 391 257,00 miles en propiedad, plantas y equipos, (iii) los riesgos asumidos (riesgo de mercado, riesgo de inventario, riesgo de cuentas incobrables y riesgo de responsabilidad por la entrega de mercadería) no son significativos, en la medida que toda su producción es vendida a partes vinculadas, y (iv) cuenta con la información financiera segmentada. Esto es, que la Administración concluye que desarrolla la menor cantidad de funciones, presenta activos de bajo valor y mínimos riesgos de negocios involucrados en sus actividades de negocios respecto de la compañía con relación a la transacción analizada.

Que sobre el particular, con relación al sustento jurídico para la elección de la parte analizada en un contexto de precios de transferencia, resulta trascendente advertir que la norma peruana no ofrece



# Tribunal Fiscal

Nº 12025-3-2024

precisión alguna sobre los elementos a considerar para seleccionarla en una operación entre partes vinculadas; no obstante, proporciona ciertas pautas a tomar en cuenta para realizar un adecuado análisis de precios de transferencia, entre los cuales se destaca el realizar un correcto análisis de comparabilidad y que se cuente con buena cantidad y calidad de información para aplicar la metodología seleccionada.

Que en esa línea, las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" publicadas por la OCDE en julio de 2010<sup>15</sup>, indican que (párrafo 3.18): "Al aplicar los métodos del coste incrementado, del precio de reventa o del margen neto operacional descritos en el Capítulo II, es necesario elegir la parte de la transacción respecto de la que se analiza un indicador financiero (margen sobre costes, margen bruto o indicador de beneficio neto). La selección de la parte objeto de análisis debe ser coherente con el análisis funcional de la operación. Como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad, y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo". (Subrayado agregado)

Que a modo de ilustrar lo anterior, las referidas guías proporcionan un ejemplo en el párrafo 3.19, conforme se plasma a continuación: "(...) Supongamos que una sociedad A fabrique dos productos, P1 y P2, que vende a la sociedad B, que es una empresa asociada en otro país. Supongamos que A fabrica el producto P1 utilizando activos intangibles únicos que pertenecen a B y siguiendo las especificaciones técnicas de B. Supongamos que, en las operaciones relacionadas con el P1, A únicamente desarrolla funciones simples y no hace ninguna aportación valiosa y única. Lo habitual es que la parte objeto de análisis respecto de las operaciones con el P1 sea A. Supongamos ahora que A fabrica también el producto P2 para lo que posee y utiliza intangibles valiosos únicos tales como patentes y marcas comerciales, y respecto del que B interviene como distribuidor. Supongamos que en esta operación con el P2, B únicamente desarrolla funciones simples y no hace ninguna aportación valiosa y única a la operación. Lo habitual será que la parte objeto de análisis respecto de las operaciones con el P2 sea B".

Que adicionalmente, en cuanto a la determinación del beneficio neto, mencionan 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 (o el procedente de operaciones que deben agregarse siguiendo lo establecido en los párrafos 3.9 a 3.12) es necesario disponer de un cierto grado de segmentación de sus datos financieros. Por tanto, sería inadecuado aplicar el método del margen neto operacional al nivel de toda la empresa si esta lleva a cabo distintas operaciones vinculadas que no pueden compararse sobre una base agregada con las de una empresa independiente".

Que del marco antes glosado, se tiene que la parte analizada debe ser aquella que realice las funciones menos complejas, lo cual va en línea con un análisis transacción por transacción o, como en este caso, a través de información segmentada, siendo que ambos casos se caracterizan por alocar las funciones en dicha operación, lo cual resulta en un análisis más fiable.

Que ahora bien, en el presente caso se verifica, por un lado, que para dar inicio al análisis técnico funcional la recurrente se considera a sí misma como parte analizada, utilizando su información financiera global, esto es, aquella incluida en los Estados Financieros Auditados 2015 y que incluía actividades que correspondían a distintas funciones, como aquellas relacionadas con la producción, embotellamiento y comercialización de bebidas (folio 1661), así como también aquellas relacionadas a la prestación/recepción de servicios (tales como los servicios de asesoría administrativa y gerencial), funciones relacionadas a la compra/venta de materias primas, funciones relacionadas a la compra/venta de activos; entre otras. Ello implica que indudablemente la recurrente llevaba a cabo funciones según las distintas transacciones que realizaba, muestra de lo cual se tienen aquellas efectuadas con partes

<sup>15</sup> 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](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: 23 de diciembre de 2024).





# *Tribunal Fiscal*

Nº 12025-3-2024

vinculadas (folios 1699 a 1707).

Que asimismo, de lado de \_\_\_\_\_, de su ETPT del 2015 se tiene que esta tiene como única función la manufactura de bases de bebidas, las cuales son vendidas a partes relacionadas (folio 1599), siendo que además, cuenta con información financiera segmentada por empresa vinculada, de manera que las funciones realizadas se reducen a dicha información.

Que bajo tal comparación, se tiene que luego de contrastar el análisis funcional realizado desde la perspectiva de la recurrente y el análisis funcional realizado desde la perspectiva de \_\_\_\_\_ es este último quien presenta la menor complejidad y mayor coherencia respecto de la operación analizada (así como con relación a los activos utilizados y riesgos asumidos).

Que superado lo anterior, en cuanto a la información financiera aportada por la recurrente y \_\_\_\_\_ se verifica que la recurrente es quien presentó ingresos por productos no relacionados a la venta de bebidas (ligadas a las bases adquiridas de la parte vinculada), tales como la línea de venta de agua y la de cerveza, mismas que representaron un 24% de las ventas en el ejercicio 2015 (folio 2052); asimismo, de sus Estados Financieros Auditados del 2015, se aprecia que la recurrente registra ingresos con partes relacionadas (además de la venta de bebidas gaseosas), por conceptos tales como: venta de envases, venta de insumos diversos, venta de maquinaria y/o repuestos, entre otros (folio 1645).

Que por su parte, de la revisión de los Estados Financieros Auditados de \_\_\_\_\_ correspondiente al 2015, se tiene que sus ingresos estuvieron explicados en un 55,20% por la venta de bases de bebidas realizadas a la recurrente en este ejercicio (folios 1546 a 1633), precisándose además que esta presentó información segmentada, relacionada a las ventas a la recurrente<sup>16</sup> (folio 1493).

Que de ello, se aprecia que también de la información financiera obtenida respecto de la recurrente y de \_\_\_\_\_ puede advertirse que ambas empresas llevan a cabo distintas operaciones y solo se obtuvo datos financieros segmentados respecto de \_\_\_\_\_ por lo que, en línea con lo indicado en el párrafo 2.78 de las Guías OCDE, parecería ser esta última sobre la cual puede aplicarse el método de MNT con mayor fiabilidad, por la fiabilidad de su información y el nivel de complejidad.

Que sin embargo, no debe perderse de vista que, con posterioridad al análisis realizado y presentado por la Administración en el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ el cual no solo recoge la posición asumida por ambas partes a lo largo del proceso de fiscalización, sino que efectúa una variación sustancial en el set de comparables inicialmente elegido respecto de la vinculada \_\_\_\_\_ es la recurrente quien plantea ante la variación del análisis técnico formulado, como mecanismo de defensa, que dicha empresa relacionada tampoco podía ser elegida como la parte analizada en el análisis de precios de transferencia, porque manufactura un producto con un gran componente de intangible y, por tanto, realiza aportaciones únicas y valiosas a la transacción analizada (de manera que presenta las funciones más complejas), por lo que procede verificar ello y determinar si \_\_\_\_\_ es la parte que desarrolla funciones más complejas y, en consecuencia, no sea posible considerarla como parte analizada, como afirma la recurrente.

- Posición de recurrente sobre la existencia de un intangible valioso: \_\_\_\_\_ es una empresa que manufactura productos con un gran componente de intangible y que, por lo tanto, realiza aportaciones únicas y valiosas a la transacción bajo análisis de manera que no correspondería su selección como parte analizada; y, que no se ha tenido en cuenta que el valor agregado dado por el principal activo intangible involucrado en la elaboración de las bases de bebidas, limitándose la Administración a señalar que al no verificarse evidencia en los Estados Financieros Auditados del 2015 de la empresa (activo intangible) o documentación que sustente el pago de regalías, esta no desarrolla funciones complejas y, por tanto, no debe considerarse como parte analizada. El sustento jurídico tomado es el artículo 113 del Reglamento de la Ley del

<sup>16</sup> Al respecto es importante señalar que durante el proceso de fiscalización la recurrente presentó en respuesta al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ dicha información, la cual fue validada posteriormente con la brindada por \_\_\_\_\_ en virtud del cruce de información efectuado por la Administración.





# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

Impuesto a la Renta, y lo detallado en los párrafos 2.59 y 2.60 de las Guías de la OCDE.

- Posición de la Administración sobre la existencia de un intangible valioso: La cesión de la fórmula que recibe es utilizada por esta como parte de su proceso productivo, esto es para la fabricación de bases de bebida, pero dicha empresa no desarrolla, ni es propietaria, ni existe un aporte de intangible valioso o único que sustente su descarte como parte analizada, a lo que precisa que dicho intangible no fue reconocido por la recurrente en su ETPT del 2015 (análisis funcional), así como tampoco realizó pagos, según sus Estados Financieros Auditados, ni fue reconocido como activo intangible en sus registros contables. El sustento jurídico tomado es el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y lo detallado en los párrafos 3.18 y 3.19 de las Guías de la OCDE.

Que es así que corresponde analizar si la parte relacionada, mantiene intangibles únicos o valiosos en el desarrollo de las operaciones analizadas (compra de bases para bebidas a El

Que el párrafo 2.59 de las Guías de la OCDE indica que: *"La aplicación del método del margen neto operacional difícilmente resultará fiable si cada parte realiza aportaciones valiosas y únicas (véase el párrafo 2.4). En ese caso, el método más apropiado, en términos generales, es el método de la distribución del resultado (véase el párrafo 2.109). Sin embargo, los métodos unilaterales (métodos tradicionales basados en las operaciones, o el del margen neto operacional) pueden aplicarse en aquellos casos en los que es una de las partes la que realiza todas las aportaciones únicas que conlleva la operación vinculada, mientras que la otra parte no aporta ninguna. En ese caso, la parte objeto de análisis deberá ser la menos compleja. Por lo que respecta a la noción de parte objeto de análisis, véanse los párrafos 3.18 y 3.19".*

Que en esa línea, su párrafo 2.60 señala que: *"Hay también muchos casos en los que una parte que interviene en una operación realiza aportaciones que no son únicas, por ejemplo, utiliza intangibles no únicos como puedan ser los procesos mercantiles o los conocimientos del mercado no exclusivos. En estos casos es posible satisfacer los requisitos de comparabilidad necesarios para la aplicación de un método tradicional basado en las operaciones o del método del margen neto operacional, porque cabe esperar que los comparables recurran también a un conjunto similar de aportaciones no únicas".*

Que de lo regulado en los párrafos ya glosados, y su lectura conjunta con lo dispuesto en los párrafos 3.18 y 3.19 citados por también por la Administración, antes glosados, se tiene que la parte analizada será la menos compleja y, en línea con un adecuado análisis de comparabilidad y aplicación del método, resultará necesario encontrar comparables confiables y que, a la vez, no realicen aportaciones únicas y valiosas en la transacción sujeta a análisis.

Que ahora bien, obra en autos la copia legalizada del Contrato de Cesión de Intangibles de 3 de enero de 2012 (folios 4096 a 4109), suscrito por la empresa con identificado con DNI N° y identificado con DNI N° (en adelante, los ), a través del cual estos últimos ceden a favor de la primera, única y exclusivamente las fórmulas para la elaboración de las Bases de Bebidas que se venderían a entidades relacionadas, a cambio de una contraprestación pactada, a lo que aclara la empresa que conoce que las fórmulas para elaborar las bases de bebidas tenían un carácter de secreto empresarial, de acuerdo a lo señalado en el artículo 260 de la Decisión 486, siendo los Hermanos Añaños los únicos titulares en partes iguales de dicho secreto empresarial.

Que asimismo, de la cláusula cuarta del aludido contrato, en relación con la contraprestación pactada (folio 4105), se aprecia que las partes acuerdan que el receptor se obligaba a pagar una contraprestación por el uso y explotación de las fórmulas para la elaboración de bases de bebidas cedidas conforme al contrato en referencia (regalías), exigible a partir de enero de 2015, según una tarifa escalonada según lo siguiente:



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

| Periodo | Porcentaje (%) – Aplicable sobre las ventas anuales |
|---------|---|
| 2015    | 0,5%  |
| 2016    | 1,0%  |
| 2017    | 1,5%  |
| 2018    | 2,0%  |

Que se indica en su numeral 4.2 que, sin perjuicio de lo señalado en el numeral anterior, las partes dejaban constancia que el pago de la contraprestación no se producirá si es que la empresa contaba con restricciones para la remesa de flujos a los , como consecuencia de la suscripción de acuerdos de financiamiento privados y/o públicos, por ella y por empresas del a lo que se agrega en su numeral 4.3, que los pagos que no hubieran podido realizarse como consecuencia de los impedimentos descritos en el punto anterior, deberán regularizarse una vez levantadas las restricciones, según los términos de pago que se acordaran.

Que ahora bien, como se ha indicado previamente, del Resultado del Requerimiento N° y el Requerimiento N° así como su resultado (folios 3904 a 3979), se advierte que la Administración no acepta lo afirmado por la recurrente en el extremo del intangible, porque si bien aquella presenta el aludido contrato de cesión de intangible, con ello no le fue posible verificar la existencia de elementos importantes para determinar las “aportaciones únicas y valiosas” de en las operaciones analizadas, tales como el registro o reconocimiento del intangible por parte de la recurrente o la contraprestación pactada según el contrato; además, de la información contable y financiera actuada correspondiente a , no observó el reconocimiento de un intangible, o de su contraprestación (gasto por regalías), lo que confirmaba su posición.

Que sin embargo, de los actuados no se aprecia que la Administración haya analizado si correspondía que registrara como activo intangible a las formulaciones para elaborar las bases de bebidas que son de propiedad de los según lo previsto en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 – Activos Intangibles, oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 055-2014-EF/30, que en su párrafo 10 señala que si un elemento incluido en el alcance de la norma no cumpliera con la definición de activo intangible (identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros), el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que haya incurrido.

Que en la misma línea, si bien manifiesta que una forma de sustentar la existencia del intangible es mediante el reconocimiento de la contraprestación (gasto por regalías), a través de la contabilidad de El no toma en cuenta que según lo pactado en los numerales 4.2 y 4.3 del referido contrato, existe una explicación del por qué se realizó la contraprestación del gasto por regalías en el año 2015, y por el contrario, la Administración asume como una prueba de que no existió un intangible a favor de el que no se haya registrado una contraprestación,

Que cabe resaltar que la recurrente, a fin de sustentar que no se había producido el pago de regalías por intangibles, en línea con lo regulado en el numeral 4.2 del contrato de cesión, proporcionó el documento Offering Memorandum (folio 4015)<sup>17</sup>, que responde a un acuerdo celebrado entre partes independientes, y terceros acreedores, según el cual es válido que se pacten reservas o limitaciones a cualquier tipo de endeudamiento o salida de recursos que pudiese llegar a afectar de alguna manera el cumplimiento adecuado y oportuno de las obligaciones asumidas entre las partes (folio 4067).

Que de la página 106 del referido documento<sup>18</sup> (folio 4542/reverso), respecto de la limitación de pagos restringidos, las partes especifican en su literal e) que la matriz no realizaría, ni provocaría ni permitiría que ninguna de sus subsidiarias restringidas realizara, directa o indirectamente, entre otros, cualquier

<sup>17</sup> El archivo digital que se encuentra en la carpeta: Copia de archivos recibidos del contribuyente MPV/Respuesta a requerimiento 0122230000733/EXP.-000-URD999-2023-335451/ Offering Memorandum.pdf.

<sup>18</sup> Ídem Nota 23.



# Tribunal Fiscal

Nº 12025-3-2024

pago de regalías a accionistas<sup>19</sup>.

Que ahora bien, si bien de lo expuesto en el literal 6 de su página 108 (folio 4541/reverso), se advierte una posibilidad, por ejemplo, cuando al momento de realizar el pago restringido este no sea, para ningún año, mayor a: A) US\$ 5,00 millones o B) 10% de la utilidad neta consolidada de la matriz para el año fiscal más recientemente fiscalizado<sup>20</sup>; en su página 141 se especifica que la restricción de pago a accionistas se refiere explícitamente a los (folio 4524)<sup>21</sup>.

Que por lo expuesto, de los acuerdos contenidos en el Offering Memorandum, se verifica que el acuerdo estuvo orientado a evitar que los recursos del salieran de este y, con ello, pudiera caer en riesgo de incumplimiento de sus obligaciones financieras asumidas, siendo una de las restricciones justamente el pago de regalías a favor de los Hermanos Añaños, pues al hacerse de manera desmedida (superando, incluso, el permitido en el mismo acuerdo), ello no garantizaba el retorno de los fondos utilizados, y por lo tanto, la restricción de pago regulada en el numeral 4.2 del contrato de cesión de intangible, pactado respecto al pago de regalías a los en el ejercicio 2015, estaba justificada.

Que de otra parte, de autos también se aprecia que la recurrente presentó el documento "Asiento Contable Regularización Registros Regalías Fórmulas 2015" de 31 de diciembre 2022 (folio 4389)<sup>22</sup>, en el cual se plasma que, sobre el balance la recurrente realizó un cargo a la Cuenta 5911 Utilidades acumuladas, por un importe de S/ 7 124 464,19, con un abono a la Cuenta 4791 - Otras cuentas por pagar diversas a relacionadas, por el mismo monto, lo que también regulariza el pago de regalías correspondiente al ejercicio 2015, dando reconocimiento contable a esta operación.

Que por lo tanto, no se encuentra acreditado que la Administración hubiera efectuado una correcta elección de la parte analizada al analizar la transacción de compra de bases para bebidas a acorde con la normativa de precios de transferencia, por lo que el reparo no se encuentra debidamente sustentado, y en consecuencia, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos de la recurrente planteados en relación con el reparo analizado.

Que sobre la referencia que hace la Administración al párrafo 3.19 de los Lineamientos de la OCDE, según el cual, en el primer ejemplo describe a una de las partes de la operación como la que utiliza un intangible único (que pertenece a la otra parte) y desarrolla las funciones más simples de la operación,

<sup>19</sup> Traducción libre de lo indicado en su versión original:

"(...)

**Limitation on Restricted Payments**

*The Parent will not, and will not cause or permit any of its Restricted Subsidiaries to, directly or indirectly, take any of the following actions (each, a "Restricted Payment"):*

*(e) make any Shareholder Royalty Payments. (...)*"

<sup>20</sup> Traducción libre de lo indicado en su versión original:

"(...)

*Notwithstanding the preceding paragraph, this covenant does not prohibit:*

*(...)*

*(6) provided that no Default or Event of Default shall have occurred and be continuing, Shareholder Royalty Payments; provided further that Shareholder Royalty Payments shall not, for any fiscal year, exceed the greater of (A) \$5.0 million or (B) 10% of the Parent's Consolidated Net Income for the most recently ended fiscal year; and (...)*"

<sup>21</sup> A partir de la página 124, el acuerdo presenta las definiciones de ciertos términos utilizados en el acuerdo. De esta manera, en la página 141 define el "Pago de regalías a accionistas" como "1. Cualquier pago de la matriz o subsidiarias restringidas bajo el contrato de cesión de fórmula (...) por y entre

(...); 2. contrato de cesión de fórmula (...) por y entre

y 3. Cualquier otro acuerdo escrito o informal

existente o futuro u otro arreglo con un titular permitido que prevea compensación monetaria o de otro tipo (que no sea para la matriz o cualquier subsidiaria restringida) por el uso de cualquier fórmula, secretos comerciales (...) con respecto a cualquier bebida actualmente producida o vendida ahora o en el futuro por la matriz o cualquier subsidiaria restringida".

<sup>22</sup> *Idem* Nota 23.



# *Tribunal Fiscal*

N° 12025-3-2024

con lo cual considera que es esta la que debe considerarse como parte analizada, reconociendo a El . como aquella; debe indicarse que la figura analizada se asemeja al segundo ejemplo, en el cual se hace referencia a que una parte fabrica un producto y además utiliza un intangibles valiosos únicos, siendo que la otra parte no hace ningún aporte respecto al producto adquirido, con lo cual resulta siendo esta parte la que desarrolla funciones simples, no realizando aportación valiosa y única a la operación, y bajo tal esquema, a quien se asemeja es a la empresa productora, mientras que la parte que no aporta intangible, y por tanto desarrolla funciones simples, se asemeja a la recurrente.

Que sobre el argumento presentado por la Administración, referido a que ambas partes descartaron el método residual de partición de utilidades, con lo cual no es posible considerar las aportaciones de intangibles únicos y valiosos identificados en la operación como un elemento diferenciador para la elección de la parte analizada; cabe indicar que, según lo indicado en el numeral 5 del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, este método compatibiliza con operaciones en las que se verifica la existencia de intangibles significativos en ambas partes, no siendo este el caso, toda vez que una de las partes es aquella que hace uso del intangible para la producción de bases de bebidas (El , mientras que la otra adquiere el bien siendo esta la que desarrolla funciones menos complejas.

## **- Resolución de Determinación N°**

Que conforme se advierte del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (folio 4026), la Administración aplica la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta en el periodo diciembre de 2015, al importe de S/ 35 571 477,00, el cual proviene del reparo formulado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por ajuste de valor convenido en las compras de bases para bebidas a su vinculada El Álamo, por aplicación de las normas de precios de transferencia, citando como base legal el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otro.

Que al respecto, el inciso g) del artículo 24-A de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970<sup>23</sup>, dispone que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, 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 referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979<sup>24</sup>, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el artículo 13-B del reglamento de la citada ley, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF<sup>25</sup>, indica que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la aludida 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 anotada 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.

<sup>23</sup> Publicado el 24 de diciembre de 2006.

<sup>24</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.

<sup>25</sup> Publicado el 4 de julio de 2004.



# *Tribunal Fiscal*

N° 12025-3-2024

Que según el inciso d) del artículo 109 del citado reglamento, sustituido por Decreto Supremo N° 258-2012-EF<sup>26</sup>, vigente en el periodo acotado, como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

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

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

Que la Resolución N° 08000-3-2017 estableció que no resultaba correcto que la Administración considerara como ingresos no declarados, susceptibles de beneficiar a los participacionistas de la empresa, es decir, como dividendos presuntos, el 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 mediante las Resoluciones N° 11932-1-2019 y 09199-1-2021, entre otras, este Tribunal indicó 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, por lo que concluyó que la Administración no sustentó debidamente la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que sobre la base de las normas y criterios antes citados, se entiende que no todos los importes reparados con incidencia en el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del referido impuesto, 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 no 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 y 09199-1-2021, entre otras.

Que ahora bien, como se advierte del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° 0120030131248 (folio 4026), la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al considerar que correspondía aplicar esta al haberse determinado un reparo por ajustes de precios de transferencia respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015. En efecto, como se aprecia de dicho anexo, la Administración sustenta su reparo señalando lo siguiente: **"SE EMITIÓ LA RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2015, POR REPARO A LA BASE IMPONIBLE DETERMINADO POR AJUSTE AL VALOR CONVENIDO EN LAS COMPRAS DE BASES PARA BEBIDAS A SU EMPRESA VINCULADA EL ALAMO, LA CUAL SE ENCUENTRA DOMICILIADA EN CETICOS Y SE ENCUENTRA EXONERADA DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERIODO ANALIZADO, EL REPARO SE DETERMINA CONSIDERANDO A EL ALAMO COMO PARTE ANALIZADA, APLICANDO EL MÉTODO DEL MARGEN NETO TRANSACCIONAL CON INFORMACIÓN**

<sup>26</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2013.



# Tribunal Fiscal

N° 12025-3-2024

*FINANCIERA SEGMENTADA Y COMPARABLES EXTERNOS POR UN IMPORTE DE S/ 35,658,166.00 EL MISMO QUE SE ENCUENTRA AFECTO A LA TASA ADICIONAL DE 4.1%".*

Que ahora bien, al haberse dejado sin efecto el citado reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, conforme el análisis precedente, que sirvió de sustento para la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2015, corresponde en el mismo sentido revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la citada resolución de determinación<sup>27</sup>.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente sobre el particular.

## ❖ Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (folios 4029 y 4030), fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, dispone que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° corresponde resolver en igual sentido y, en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto dicha resolución de multa.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia de Informe Oral N° (folio 4288).

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

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de octubre de 2023, y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° y así como la Resolución de Multa N°

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**  
GC/RC/AA/ZL/ra

**NOTA: Documento firmado digitalmente**

<sup>27</sup> En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 06408-4-2024, entre otras.