

Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

EXPEDIENTE N° : 938-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de junio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 6 de noviembre de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró inadmisibile la apelación parcial interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° _____, que a su vez declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, y la Resolución de Multa N° _____, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Resolución de Intendencia N° _____ de 6 de noviembre de 2017, de fojas 5403 vuelta y 5404, la Administración declaró inadmisibile la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° _____, de fojas 4905 vuelta a 4931, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, y la Resolución de Multa N° _____, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, es materia de controversia determinar la procedencia de la inadmisibilidad declarada mediante la Resolución de Intendencia N° _____ apelada; no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la prescripción invocada por la recurrente.

Prescripción

Que mediante el escrito de 2 de julio de 2018, de fojas 5437 a 5455, presentado en etapa de apelación¹, la recurrente invoca la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° _____, y en la Resolución de Multa N° _____, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008; e invoca el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017 de observancia obligatoria.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6789 a 6791, 6823 y 6824, señala que el cómputo de los plazos de prescripción para exigir el pago de las deudas contenidas en los valores antes descritos se inició el 1 de enero de 2010 y concluyeron el 1 de enero de 2014, siendo que, a dicha fecha no acaecieron actos de interrupción o suspensión de dicho cómputo, debiendo tener en cuenta que los actos notificados como consecuencia del procedimiento de fiscalización no tuvieron incidencia alguna, toda vez que aquellos solo interrumpen el computo del plazo de la acción de la Administración para determinar y aplicar sanciones, mas no para exigir el cobro de las obligaciones tributarias; en tal medida, corresponde que sean dejados

¹ Dicha solicitud fue reiterada mediante el escrito de 2 de agosto de 2018, de fojas 5459 a 5462.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

sin efecto las Resoluciones de Determinación N°
Multa N°

, y la Resolución de

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 6825 a 6845, la recurrente sostiene que la acción para exigir el pago de las deudas contenidas en los valores impugnados se encuentra prescrita. Precisa que el inicio del cómputo del plazo de prescripción regulado en el artículo 44 del Código Tributario hasta la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1113, evidenciaba que el inicio del plazo de prescripción aplicable a la referida acción, no se encontraba supeditado a la notificación de resoluciones de determinación o de multa; que la anotada modificación introducida en julio de 2012, incorporó como nuevo supuesto de inicio del cómputo del plazo de prescripción a la notificación de los valores que ponen fin a un procedimiento de fiscalización; que la Resolución N° 09789-4-2017 que constituye precedente de observancia obligatoria, establece como criterio que el inicio del cómputo del plazo prescriptorio antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113, se rigió por los numerales 1 a 4 del artículo 44 del Código Tributario, por lo que el citado plazo prescriptorio inició indefectiblemente el primer día hábil de 2011 y concluyó en enero de 2015; que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 ha excedido las facultades otorgadas por el Congreso de la República mediante la Ley N° 30823, y por tanto, debe ser tratada como una mera disposición administrativa o reglamentaria, siendo además que tal disposición vulnera los principios de seguridad jurídica y de irretroactividad de las normas, pues pretende innovar en la interpretación vigente de la norma que busca interpretar, no reuniendo los requisitos necesarios para ser calificada como una norma interpretativa, y también pretende dejar sin efecto el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 09789-4-2017. Agrega que existe un caso análogo en el que el Tribunal Constitucional, a través de la sentencia recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, declaró la inconstitucionalidad de una disposición transitoria única, mediante la cual se pretendió dejar sin efecto la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal a través de un precedente de observancia obligatoria, y que existen antecedentes en los cuales este Tribunal ha inaplicado normas interpretativas que exceden el alcance de la norma original interpretada, citando para ello las Resoluciones N° 00320-1-2000, 01295-3-2000 y 01884-1-2004. Adicionalmente, solicita que este colegiado emita pronunciamiento de observancia obligatoria y someta a Sala Plena la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, a fin de tutelar el derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica y la no aplicación retroactiva de las leyes.

Que en el escrito de alegatos, de fojas 6846 y 6847, la recurrente indica que la publicación del Decreto Legislativo N° 1421, de 13 de setiembre de 2018, estando en trámite el presente procedimiento contencioso tributario en el que se discute la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en las referidas resoluciones de determinación y de multa, no le permitió ejercer adecuadamente su derecho de defensa y contradicción.

Que el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que el artículo 43 del anterior Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, señalaba que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Que los numerales 1, 2 y 4 del artículo 44 del citado código señalaban que el término prescriptorio se computa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva, el 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario por los cuales no haya obligación de presentar declaración anual, y el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración detectó la infracción.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que a su vez, según el numeral 7 del artículo 44 del mencionado código, incorporado por Decreto Legislativo N° 1113², el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que conforme con el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del anotado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización, para la determinación de la obligación tributaria.

Que según lo establecido en el inciso a) del numeral 3 del citado artículo 45, el plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la aplicación de las sanciones.

Que según el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018, estableció que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario.

Que el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, señala que la notificación de los actos administrativos se realizará, entre otros, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo, el cual deberá contener, como mínimo (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ se notificaron con arreglo a ley el 13 de abril de 2016, conforme se aprecia de los acuses de recibo de fojas 4565, 4864 y 4865³, esto es, dentro del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones⁴.

² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 5 de julio de 2012, y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.

³ De los cuales se advierte que las diligencias se efectuaron mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, conforme con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, habiéndose dejado constancia de los datos y firma de la persona con quien se entendió la diligencia.

⁴ De conformidad con el artículo 43 y numerales 1, 2 y 4 del artículo 44 del Código Tributario antes citados, y según se advierte de fojas 4564 y 4857, los plazos de prescripción de la acción para determinar la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, así como el plazo para aplicar la sanción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, es de 4 años. Asimismo, dichos plazos se iniciaron el 1 de enero de 2010, habiendo sido interrumpidos con la notificación de la Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ ocurrida el 4 de diciembre de 2013, al constituir un acto de ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración para la determinación de la obligación tributaria y para la aplicación de sanciones, conforme con lo previsto en el artículo 45 del indicado código, iniciándose un nuevo el plazo el 5 de diciembre de 2013; por lo que a la fecha de notificación de las indicadas resoluciones de determinación y multa, esto es, el 13 de abril de 2016, la Administración aún se encontraba dentro del plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que por consiguiente, en aplicación de lo previsto en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, al tratarse el presente caso de un procedimiento en trámite y/o pendiente de resolución, para establecer el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las mencionadas deudas materia de análisis, cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas con posterioridad al 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, resulta de aplicación lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, por lo que, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en los mencionados valores, se inició el día siguiente de su notificación, esto es, el 14 de abril de 2016.

Que teniendo en cuenta que el 11 de mayo de 2016 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los mencionados valores, de fojas 4528 a 4555, el que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° de 6 de abril de 2017, notificada el 9 de junio de 2017 con arreglo a ley, conforme se aprecia de foja 4932, resolución que a su vez fue apelada parcialmente mediante escrito de 3 de julio de 2017, de fojas 4936 a 4947, declarándose inamisible este recurso mediante la Resolución de Intendencia N° de 6 de noviembre de 2017, contra la cual la recurrente interpuso recurso de apelación el 30 de noviembre de 2017, de fojas 5414 a 5422, se puede advertir que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda materia de análisis se encuentra suspendido desde el 11 de mayo de 2016 mientras se encuentre tramitando el presente procedimiento contencioso tributario, de conformidad con el artículo 46 del Código Tributario antes glosado, por lo que, a la fecha en que la recurrente invocó la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas contenidas en las mencionadas resoluciones de determinación y de multa, dicho plazo no había transcurrido y, por consiguiente, no procede amparar la prescripción invocada.

Que con relación a los argumentos de la recurrente referidos al inicio del cómputo del plazo de prescripción citando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, corresponde señalar que según lo dispuesto en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, el inicio del cómputo del plazo de prescripción materia de análisis se rige por lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario, conforme se ha concluido en la presente resolución, por lo que el cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en las mencionadas resoluciones de determinación y multa se inició el 14 de abril de 2016.

Que en ese sentido, estando a las consideraciones antes expuestas, no procede amparar la prescripción invocada por la recurrente, correspondiendo, en consecuencia, declarar infundada la apelación en este extremo.

Que con relación a los argumentos de la recurrente referidos al inicio y término del plazo de prescripción, cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto por la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, el inicio del cómputo del plazo de prescripción analizado se rige por lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario⁵, por lo que el cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas contenidas en las resoluciones de determinación y de multa antes mencionadas, se inició el 13 de abril de 2016, esto es, desde el día siguiente de realizada la notificación de los anotados valores.

Que en cuanto a los alegatos de la recurrente, en el sentido que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 es inaplicable puesto que vulnera el principio de legalidad y de reserva de ley tributaria, afecta su derecho constitucional a la no retroactividad de las normas jurídicas y que resulta de aplicación lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017; cabe indicar que ello no resulta atendible pues al ser dicha disposición una norma vigente, corresponde su aplicación al caso de autos⁶, debiendo tenerse en consideración que este Tribunal carece de facultades para ejercer

⁵ El cual señala que el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

⁶ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 08360-1-2018 y 11861-3-2019, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

control difuso⁷, por lo que no puede inaplicar lo establecido en normas con rango de ley. En ese sentido, no resultan amparables los alegatos de la recurrente dirigidos a cuestionar la citada disposición complementaria.

Que con respecto a la solicitud de la recurrente a efecto que la aplicación de la Primera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421 sea sometido a consideración de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, se debe indicar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08627-3-2015 se señaló que: *"el sometimiento de un determinado caso a Sala Plena no procede a solicitud del contribuyente"*, mientras que en la Resolución N° 09260-2-2017 se señaló que: *"si bien la recurrente solicita el sometimiento del asunto materia de controversia a Sala Plena, tal pedido no se ajusta al procedimiento dispuesto en el artículo 154 del Código Tributario"*, por lo que estando a los criterios antes mencionados, la solicitud de la recurrente no resulta amparable⁸. Además de ello, conforme a lo antes indicado, este Tribunal no puede inaplicar la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, norma con rango de ley.

Resolución de Intendencia N°

Que en sus escritos de apelación y alegatos, de fojas 6782 a 6789 y 6885 a 6893, la recurrente señala que la Administración a fin de sustentar la inadmisibilidad de su recurso de apelación parcial sostiene que no cumplió con acreditar el pago del íntegro de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° , sin considerar que para efectuar el pago de la resolución de multa materia de controversia en autos, se acogió al régimen de gradualidad, tomando en cuenta el estado del procedimiento contencioso administrativo, así como lo sugerido por la propia Administración mediante correo electrónico. Al respecto añade que a fin de que se admita a trámite su recurso de apelación, cumplió con efectuar el pago de la deuda contenida en la resolución de multa, dentro del plazo previsto por ley; siendo que, a efecto del acogimiento de la gradualidad del 40% de dicha sanción cumplió con cancelar la deuda relacionada al reparo aceptado y no impugnado, así como la multa vinculada, de conformidad con el numeral 13.5 del artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 180-2012-SUNAT. Cita a fin de sustentar su posición a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12227-5-2013.

Que manifiesta que el régimen de gradualidad no restringe el acogimiento parcial a dicho beneficio tratándose de la rebaja del 40%, vinculada al importe de la resolución de determinación cuyos reparos fueron aceptados habiendo cancelado el tributo respectivo, antes del vencimiento del plazo para formular el recurso de apelación respectivo, siendo que, a efecto de formular la referida impugnación no se le puede exigir el pago previo del íntegro de la deuda sino únicamente aquella relacionada a la parte no apelada, la misma que resulta reducida al haberse acogido a la mencionada gradualidad. Añade que la interpretación contraria efectuada por la Administración es contraria a la literalidad y racionalidad de lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, al no tomar en cuenta que la referida norma admite la aplicación parcial de la gradualidad para todos los tramos dispuestos en aquella.

Que mediante escrito de alegatos de 27 de mayo de 2024, la recurrente señala que para interponer la apelación no es requisito el pago previo de la deuda por la parte que constituye el motivo de la apelación, no obstante, para que ésta sea aceptada, se debe acreditar el abono de la parte no apelada actualizada hasta la fecha en que se realice el pago, lo que no se ve restringido por el acogimiento parcial al régimen de gradualidad, tratándose de la rebaja del 40% de la parte de la multa vinculada al importe del tributo de la resolución de determinación que fue aceptado y cancelado antes del vencimiento del plazo para formular la apelación conforme con el artículo 146 del Código Tributario. Cita a fin de sustentar su posición a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05527-9-2018 y 11646-8-2017.

⁷ En efecto, como se indicó anteriormente, mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional resolvió dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal a realizar el control difuso, por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar un control de constitucionalidad.

⁸ Similar criterio fue establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08153-4-2018 y 07453-4-2019.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente interpuso recurso de apelación parcial contra la Resolución de Intendencia N° _____, en el cual señaló que aceptaba diversos reparos efectuados a la renta neta imponible del ejercicio 2008, por el importe total de S/ 3 430 274,00, respecto de los cuales habría realizado el pago del tributo y multa vinculada, aplicando por esta última la rebaja del 40% establecida en el Régimen de Gradualidad.

Que mediante escrito de alegatos de 27 de mayo de 2024, la Administración reitera lo señalado en la resolución apelada, e indica que la recurrente no subsanó el requisito previsto en el artículo 146 del Código Tributario, toda vez que no cumplió con abonar el pago de la deuda no impugnada actualizada hasta la fecha en que se realizó el pago.

Que indica que, de acuerdo con el cálculo efectuado por el área de admisibilidad, los pagos realizados por la recurrente el 3 de julio de 2017 no cancelaron el importe de la deuda no impugnada correspondiente a la Resolución de Multa N° _____; motivo por el cual el 8 de agosto de 2017 notificó el Requerimiento N° _____ a fin de que en el plazo de 15 días hábiles subsane dicha omisión; no obstante, a la fecha de vencimiento del referido requerimiento la recurrente no cumplió con lo solicitado, por lo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 146 del Código Tributario declaró inadmisibile el citado recurso de apelación.

Que al respecto, precisa que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, a fin de acogerse a la mencionada rebaja de 40%, la recurrente debió realizar la cancelación total de la multa rebajada más intereses, así como cancelar la deuda total contenida en la Resolución de Determinación N° _____ vinculada, lo que no hizo.

Que de acuerdo con el artículo 145 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el recurso de apelación deberá ser presentado ante el órgano que dictó la resolución apelada, el cual, solo en el caso que se cumpla con los requisitos de admisibilidad establecidos para este recurso, elevará el expediente al Tribunal Fiscal dentro de los 30 días hábiles siguientes a la presentación de la apelación.

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 146 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263⁹, la apelación de la resolución ante el Tribunal Fiscal deberá formularse dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que efectuó su notificación, mediante un escrito fundamentado. Tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para apelar será de 30 días hábiles siguientes a aquel en que se efectuó la notificación.

Que añade el anotado artículo que la Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de 15 días hábiles subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de apelación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, vencido el cual, sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la apelación.

Que en el caso de autos, se tiene que la Resolución de Intendencia N° _____ fue notificada el 9 de junio de 2017, según se aprecia de foja 4932, habiendo la recurrente interpuesto recurso de apelación contra dicha resolución el 3 de julio de 2017, esto es, dentro del plazo a que se refiere el artículo 146 del Código Tributario, de fojas 4946 y 4947.

Que de acuerdo con lo señalado en el "Anexo del cálculo de la deuda no impugnada vinculada a reparos aceptados"¹⁰, de foja 5401, en la citada fecha (3 de julio de 2017), la recurrente efectuó el pago de la multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 respecto de los reparos que aceptó, por la suma de S/ 691 794,00 (Boleta de Pago – Formulario _____), monto que fue considerado por la Administración como

⁹ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 10 diciembre de 2016.

¹⁰ A dicho anexo se remite la resolución apelada según se aprecia a fojas 5403 y 5404 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

un pago parcial descontado del importe total de la sanción, en la consideración que dicho pago no canceló la Resolución de Multa N° con la rebaja del 40% por la deuda no impugnada¹¹.

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 146 del Código Tributario antes glosado, el 8 de agosto de 2017 la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento de Admisibilidad N° , de foja 5000, otorgándole un plazo de 15 días hábiles para que cumpla con acreditar el pago de la deuda no apelada contenida en la citada resolución de multa, para lo cual debía tener en cuenta que "no procede el acogimiento parcial a la rebaja prevista en el inciso d) del numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad"¹²; siendo que transcurrido dicho plazo, la recurrente no cumplió con lo solicitado, por lo que la Administración declaró inadmisile la apelación interpuesta.

Que al respecto, el artículo 11 del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, dispone que dicho régimen resulta aplicable, entre otras, a las sanciones correspondientes a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del anotado código.

Que de acuerdo con los numerales 13.5 y 13.7 del artículo 13 del mencionado reglamento, modificados por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, se entiende por pago la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos o según los numerales del artículo 13-A más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación; y por subsanación, en el caso de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la presentación de la declaración rectificatoria en los momentos establecidos en el artículo 13-A.

Que el numeral 13.8 del artículo 13 del referido reglamento, modificado por la anotada resolución de superintendencia, indica que la cancelación del tributo es el pago del íntegro del monto consignado por el deudor tributario en el casillero de la declaración jurada rectificatoria denominado importe a pagar; el mismo que para la aplicación de porcentajes de la rebaja del artículo 13-A, debe incluir el total del saldo a pagar a favor del fisco derivado de los datos rectificados y los intereses respectivos calculados hasta la fecha de la cancelación.

Que por su parte, el inciso d) del numeral 1 del artículo 13-A del aludido reglamento, modificado por la anotada resolución de superintendencia, estipula que la sanción de multa aplicable por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa, será rebajada en 40% si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146 del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos.

Que agrega el último párrafo del citado numeral, que la subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.

Que al respecto, cabe advertir que contrariamente a lo señalado por la Administración, el Régimen de Gradualidad sí permite el acogimiento parcial a la rebaja del 40% por la parte de la multa no impugnada, conforme ha señalado este Tribunal, entre otras, mediante las Resoluciones N° 11646-8-2017 y 05527-9-2018, por lo que corresponde evaluar si la recurrente se acogió parcialmente a dicha rebaja.

Que para acogerse a la rebaja del 40% la recurrente debió cumplir oportunamente con el pago de la multa rebajada por la parte no impugnada, más intereses, así como cancelar la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° relacionada con el mismo extremo.

¹¹ Asimismo, en la resolución apelada la Administración observó que la recurrente no canceló el total de la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

¹² Mediante escrito de respuesta de 29 de agosto de 2017 la recurrente sostuvo que la parte de la multa pagada está en función a los reparos aceptados, por lo que corresponde el acogimiento parcial al régimen de Gradualidad con la rebaja de 40%, de fojas 5280 a 5283.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que a efectos de determinar si la porción no impugnada fue cancelada en su integridad, se procederá a la reliquidación de las referidas deudas considerando los pagos realizados por la recurrente:

Concepto	Importe
Multa	S/ 2 975 549,00
Porción de multa correspondiente a la parte no apelada	S/ 541 611,00
Gradualidad – Rebaja de 40%	S/ 324 967,00
Intereses al 23 de diciembre de 2015 ¹³	S/ 330,686,41
Pago efectuado el 23 de diciembre de 2015 ¹⁴	(S/ 72 934,00)
Intereses del 24 de diciembre de 2015 al 3 de julio de 2017	S/ 72 532,63
Importe total	S/ 655 252,04
Pago efectuado el 3 de julio de 2017 ¹⁵	S/ 691 794,00

Concepto	Importe
Resolución de Determinación N°	S/ 4 623 797,00
Porción del tributo correspondiente a la parte no apelada	S/ 1 029 082,00
Intereses moratorios al 3 de julio de 2017	S/ 1 275 856,00
Importe total	S/ 2 304 938,00
Pago efectuado el 3 de julio de 2017 ¹⁶	S/ 2 304 940,00

Que de los cuadros que anteceden, se aprecia que la recurrente cumplió con cancelar el importe total de la porción de la deuda no impugnada, considerando una rebaja de 40% en el caso de la multa, y en tal sentido se aprecia que se acogió a la gradualidad prevista en el numeral 1 del artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad, antes glosado, de lo que se concluye que cumplió con el requisito del pago previo de la deuda no apelada actualizada a la fecha de pago, por lo que no correspondía que se declare la inadmisibilidad del recurso de apelación, por lo tanto corresponde revocar la Resolución de Intendencia N°

Que estando a lo expuesto, corresponde emitir pronunciamiento respecto de la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° ⁷.

Resolución de Intendencia N°

Que en el presente caso, se tiene que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° de fojas 4016 a 4020 y 4281, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, producto del cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° de foja 4859, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por "Ajuste de precios de transferencia por cambio de método" y "Desvalorización de existencias – Cuenta", por los montos de S/ 14 257 614,00 y S/ 1 626 583,00, entre otros¹⁸.

¹³ Considerando las tasas de interés diario de 0,04% y 0,05% vigentes a dicha fecha.

¹⁴ Según se indica en el anexo de la resolución de multa impugnada, de foja 4563.

¹⁵ Según se aprecia de la boleta de pago que obra a foja 4933.

¹⁶ Según se aprecia de la boleta de pago que obra a foja 4934.

¹⁷ La recurrente únicamente apela la citada resolución de intendencia en cuanto a los reparos por Desvalorización de existencias y Ajuste de precios de transferencia por cambio de método, según se aprecia de su escrito de apelación de fojas 4945 y 4946.

¹⁸ Cabe precisar que del Anexo N° 2, se observa que la Administración también efectuó reparos por gastos por promoción de productos registrados en la cuenta contable 90011, muestras folletos registrados en la cuenta contable 90101, eventos de lanzamiento registrados en la cuenta contable 90221, campaña de indicación registrados en la cuenta contable 91512, Ser Natura – producción registrados en la cuenta contable 91601 y Enc Campaña – Apoyo registrados en la cuenta contable 91702, no obstante, de sus escritos de apelación y ampliatorio de 3 y 24 de julio de 2017, de fojas 4933 a 4946 y 4962 a 4973, se aprecia que la recurrente impugnó la Resolución de Intendencia N° únicamente en el extremo de



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

- Resolución de Determinación N° , de foja 4863, por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2008, por "Ajuste de precios de transferencia por cambio de método", por el monto de S/ 584 562,00.
- Resolución de Multa N° , de foja 4564, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que estando a lo expuesto, corresponde determinar si las mencionadas resoluciones de determinación y la sanción de multa, se encuentran arregladas a ley.

I. Resolución de Determinación N°

– Impuesto a la Renta del ejercicio 2008

i) Ajuste de Precios de Transferencia por cambio de método

Que la recurrente sostiene, en su escrito de apelación y ampliatorio, de fojas 4962 a 4966, que el método de Precio de Reventa (en adelante PR) es el más apropiado para determinar el costo de los bienes adquiridos durante el ejercicio 2008 de su vinculada Natura Brasil, desde una perspectiva técnica y legal, toda vez que tal método compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización y reventa a terceros independientes, siempre que los bienes no hayan sufrido alteración o modificación sustantiva ni se les haya agregado un valor significativo, lo que ocurre en su caso; toda vez que, los bienes adquiridos de su vinculada no sufrieron transformación alguna ni fueron sometidos a un proceso que implique la alteración de su composición, propiedades o características, para ser revendidos. Añade que la fuerte inversión realizada en gastos de ventas durante el ejercicio 2008 no afecta la aplicación del método de PR, siendo que, dada la naturaleza y circunstancias propias del negocio de venta directa y su posición competitiva en el mercado peruano, fue indispensable que se destinen esfuerzos relevantes a la promoción, publicidad y marketing, sin que ello inhabilite y restrinja la aplicación, ponderada y razonable del citado método, lo que consta en el Estudio de Precio de Transferencia (en adelante ETPT) del ejercicio 2008. Agrega que las directrices de la OCDE y las normas del Impuesto a la Renta, no impiden la existencia de cierto nivel de gastos de venta que para la correcta aplicación del método de PR ni la invalida, siempre que aquellos se encuentren justificados y acreditados, y que haya demostrado su necesidad e idoneidad.

Que señala que la Administración no meritó una serie de documentos que fueron presentados mediante su escrito ampliatorio de su recurso de reclamación, de 14 de julio de 2016, al considerar que los presentó vencido el plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario, no obstante, no tomó en cuenta que en el caso se discute la aplicación de normas de precios de transferencia, por lo que el plazo con que contaba para proporcionar medios de prueba es de 45 días hábiles de interpuesto su recurso de reclamación, y no de 30 días, como se indica en la resolución apelada.

Que refiere, en su escrito ampliatorio, de fojas 5379 a 5393, que el presente caso puede resolverse a través de los métodos de interpretación que recoge el sistema jurídico, no siendo necesario acudir a las Directrices de la OCDE; y en caso sea necesario considerarlas, solo podría hacerse referencia a aquellas publicadas en 1995 y no a las del 2010, como hizo la Administración. Agrega que, las mencionadas Directrices no reemplazan o sustituyen lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que su uso, como herramienta complementaria de interpretación, solo sirve para clarificar aquello que no puede apreciarse en la norma peruana, caso contrario se estaría incluyendo a la legislación nacional lineamientos de un organismo internacional (OCDE) del cual Perú no es miembro, e incluso, de serlo, no tiene fuerza vinculante normativa. Agrega que, si las referidas directrices serian usadas para llenar vacíos o lagunas de la norma, se estaría permitiendo la figura de la analogía que, como método de integración, esta proscrita en el ordenamiento tributario, según lo establecido por la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario.

Que manifiesta que los esfuerzos en marketing y promoción que realizó en el ejercicio 2008 y siguientes, estuvieron enfocados en desarrollar un canal de distribución a través de consultoras, lo que en el rubro de

los reparos por "Desvalorización de existencias – Cuenta 93206" y "Ajuste de Precios de Transferencia por cambio de método", siendo que las acotaciones antes indicadas no son materia de controversia en autos.



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

venta directa resulta esencial para que pueda comercializar sus productos, debiendo tenerse en cuenta que una parte esencial de su negocio es mantener incentivada a la vendedora para que muestre su catálogo antes que cualquier otro; y que en el ejercicio 2008 aún no había alcanzado un nivel de posicionamiento relevante en el mercado local.

Que añade que en un mercado como el peruano no existe o es escasa la información pública relacionada a las empresas comparables, por tal motivo usó 8 comparables extranjeros, 2 de Estados Unidos, 1 de Reino Unido y 5 de Japón, siendo estas últimas las observadas por la Administración, al considerar que en el año 2008, en dicho Estado (Japón), no se aplicaban las NIIF lo que acarrearía diferencias en el tratamiento de los costos, no obstante, tal razonamiento no se encuentra debidamente sustentado, toda vez que las políticas contables para el reconocimiento de las existencias que siguieron las empresas japonesas y las otras empresas comparables fueron ponderadas y adecuadamente evaluadas en el ETPT, habiendo tomado las provisiones necesarias para eliminar cualquier tipo de diferencia a través de los ajustes efectuados. Agrega que, incluso excluyendo los comparables japoneses, el rango intercuartil que abarcaría a las 3 empresas restantes (de Estados Unidos y Reino Unido) da como resultado que el margen bruto obtenido en el ejercicio 2008 se encuentra por encima de la media.

Que considera que es incorrecta la aplicación del método del Margen Neto Transaccional (en adelante MNT), debido a que no se cumplen los requisitos o supuestos que habilitan su aplicación, independientemente de las desventajas que implican su uso, por tratarse de un enfoque indirecto que no analiza únicamente la transacción entre partes vinculadas, sino operaciones a nivel global de la compañía, incluyendo transacciones con terceros independientes. Al respecto añade que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece 3 supuestos en los cuales el método del MNT es compatible, respecto de los cuales indica lo siguiente: i. Sus operaciones no son complejas, ya que las actividades de distribución a las que se dedica pueden ser individualizadas para efectos de su análisis, lo que no se ve enervado por el nivel de gastos de marketing y promoción en los que incurrió, conceptos que coadyuvan a la ejecución de su actividad esencial; ii. Logró identificar el margen bruto de empresas comparables; y iii. Existe información confiable de las partes involucradas en la transacción. Agrega que es pertinente evaluar en su caso la jurisprudencia internacional recaída sobre el *Pvt. Ltd.* del año 2014.

Que de otro lado, anota que el hecho que exista un resultado negativo no implica necesariamente que haya manipulación de precios, ya que pueden existir razones comerciales o de negocio que expliquen y justifiquen tales resultados negativos, aun si estos son por períodos prolongados. Cabe indicar que la recurrente presentó un informe (*Informe Técnico Fiscalización 2008*" elaborado por Deloitte) que sustentaría su posición, el mismo que obra a fojas 5285 a 5376.

Que mediante su escrito de alegatos de fojas 6719, 6720, 6729 y 6730, indica que proporciona documentación complementaria, que corresponde al *"Informe Estudio Contable Consulting 2008"* emitido por *TP Consulting*; la *"Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat a TP Consulting respecto del Ejercicio Fiscal 2008 Agosto 2008"* emitida por TP Consulting, y la Certificación Contable y Legal elaborada por *Legal* que obran a fojas 5475 a 6289, 6292 a 6316 y 6322 a 6728.

Que al respecto se indica¹⁹, que el monto a evaluar es de S/ 48 823 000,00, el cual corresponde a 298 transacciones realizadas en el ejercicio 2008, y no S/ 51 188 000,00 como considera el Estudio Técnico de Precios de Transferencia de 2008 (ETPT 2008) y la Administración, siendo que este monto no tiene sustento documentario y/o contable. Asimismo, el uso de los métodos de Precio Comparable No Controlado (PCNC) y Costo Incrementado (CI), con el uso de comparables internos, desde el punto de vista de la empresa vinculada, compatibilizan para el análisis de la operación de importación de productos terminados, resultando más idóneos que el método del MNT empleado por la Administración, considerando que fue posible la obtención de una mejor calidad y cantidad de información desde Brasil, haciendo uso de los estados financieros segmentados, costos internos de los productos y precios de venta de cada producto de la empresa vinculada.

¹⁹ En el Informe *"Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat a TP Consulting respecto del Ejercicio Fiscal 2008 Agosto 2008"* elaborado por TP Consulting.



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

Que asimismo, menciona que no procede la aplicación del método del MNT, ya que es posible aplicar métodos tradicionales basados en las operaciones, no siendo necesaria la aplicación de un método basado en resultados; y si bien el ETPT 2008 indicó que la entidad sobre la cual se llevaría a cabo el análisis de precios de transferencia sería ella misma, tal afirmación no descarta la evaluación correcta que debió hacer la Administración, pues es esta la que debe efectuar el ajuste de acuerdo con la normativa tributaria.

Que alega que las características físicas de los productos son las mismas, ya que estos se encuentran clasificados por código únicos, los cuales hacen referencia a un producto específico, por lo que se estaría comparando la venta que le efectúa su vinculada con la venta que esta última efectúa a terceros independientes; y que la fiabilidad de la data respecto a las exportaciones de Industria e Comercio de Cosméticos Natura Ltda. se encuentra validada por una certificación contable y legal.

Que señala que las operaciones tienen las mismas características dado que la empresa vinculada vende los mismos productos a terceros; que es la única compañía considerada tercero independiente que se encuentra en el mismo nivel de actividad, es decir, que opera como distribuidora local en su respectivo país; que el volumen de venta varía dependiendo de las estimaciones realizadas por las empresas distribuidoras, no obstante, el volumen de venta tanto a empresas vinculadas como a terceros independientes es muy poco representativo; que considera razonable que la periodicidad del análisis debe ser mensual, para el ejercicio 2008, a fin de reflejar la realidad económica de la variación de precios tanto de la vinculada analizada como del tercero independiente; que considera que tanto su empresa como el tercero independiente ubicado en Bolivia, se encuentran en el mismo nivel de actividad y que, por lo expuesto, resulta factible realizar una comparación directa de los precios de los productos vendidos por Industria e a y a ella, a través de la aplicación del PCNC en su versión interna, desde el punto de vista de la empresa vinculada; que pudo analizar, bajo el citado PCNC, el 29,43% del total de ventas de productos terminados que le realizó la empresa vinculada, advirtiéndole que el 0,37% de dichas operaciones se encontraban dentro del rango intercuartil, que el 69,22% de tales operaciones se encontraba por debajo del citado rango intercuartil, siendo que, si bien no cumplieron con el principio de plena competencia, no causaron perjuicio al fisco peruano -entendido como un menor pago del Impuesto a la Renta; y que el 30,41% de las referidas operaciones se encontraban por encima del rango intercuartil, por lo que no cumplieron con el principio de plena competencia y causaron perjuicio al fisco peruano, pues incurrió en mayor gasto o costo.

Que por tanto, precisa que utilizando la metodología propuesta (PCNC) determinó un ajuste de precios de transferencia a la mediana del rango intercuartil de S/ 610,123,00.

Que expone que también es posible aplicar la metodología del CI desde el punto de vista de Industria e , a fin de analizar las operaciones de importación de productos terminados, a través de la comparación de los márgenes brutos obtenidos por la empresa vinculada en la venta de productos que le efectuó, con los márgenes brutos que obtuvo en la venta de productos durante el ejercicio 2008; que pudo analizar, bajo el citado método del CI, el 100% del total de ventas de productos terminados que le realizó la empresa vinculada, advirtiéndole de ello que el 59,09% de dichas operaciones se encontraban dentro del rango intercuartil, que el 33,39% de tales operaciones se encontraba por debajo del citado rango intercuartil, siendo que, si bien no cumplieron con el principio de plena competencia, no causaron perjuicio al fisco peruano -entendido como el menor pago del Impuesto a la Renta-, y que el 7,52% de las referidas operaciones se encontraba por encima del rango intercuartil, por lo que no cumplieron con el principio de plena competencia, y causaron perjuicio al fisco peruano, pues incurrió en mayor gasto o costo. Considerando lo indicado, precisa que utilizando la metodología propuesta (CI) determinó un ajuste a la mediana del rango intercuartil de S/ 286 772,00.

Que menciona que existen diversas inconsistencias en la aplicación del método del MNT; que para estimar el cálculo del margen operativo se deben considerar tanto las adiciones como las deducciones realizadas para efectos del Impuesto a la Renta, siendo que, si bien en el ejercicio 2008 obtuvo un margen operativo negativo a nivel financiero, ello no recoge el efecto de las adiciones sobre los gastos operativos, lo cual es más apropiado tratándose de temas tributarios.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que anota que al analizar la transacción de importación a través del método del MNT se deben considerar los gastos operativos relevantes que influyen directamente sobre el indicador analizado (Margen Operativo), por lo que, si se está determinando un reparo a la renta por gastos no deducibles, el hecho de aplicar un ajuste por precios de transferencia basado en el método del MNT constituiría un caso de doble reparo; que tiene una utilidad operativa (UO) calculada con base a las ventas (V), costo de ventas (CV) y gastos operativos (GO), y que los elementos que se pueden ajustar a fin de llegar al margen operativo que pretende la Administración son el costo de ventas (CV) y los gastos operativos (GO), no obstante, esta solo ajustó el costo de ventas (CV) de las mercaderías compradas a Industria e Comercio, y en cuanto a los gastos operativos (GO), no efectuó ajuste por el importe de S/ 5 266 920,00, que corresponde a los reparos por gastos no deducibles, efectuando, por ende, un doble reparo al desconocer el citado importe de S/ 5 266 920,00 para la determinación del Impuesto a la Renta y, al mismo tiempo, considerarlo como gasto para el cálculo del ajuste de precios de transferencia; y que tomando en cuenta el reparo por gastos no deducibles (S/ 5 266 920,00), su rentabilidad debía ser de -2,55%, la cual estaría por debajo del rango, sin embargo, el ajuste se reduciría de S/ 14 257 614,00 a S/ 8 990 694,00.

Que expresa que el método del MNT no refleja la realidad económica de la operación, pues se le estaría solicitando que importe bienes a un precio por debajo del costo asumido por sus vinculadas; y que con el ajuste a la base imponible por precios de transferencia en las compras de mercadería, efectuado aplicando el método del MNT, la Administración estaría exigiendo que adquiriera sus productos a un costo menor a su costo de producción, lo que es arbitrario y carente de razonabilidad.

Que precisa que las inconsistencias detectadas se sustentan en información que fue entregada en etapa de fiscalización, por lo que no se trata de pruebas nuevas y, en ese sentido, corresponde que se modifique la determinación efectuada por la Administración.

Que en el escrito de alegatos, de fojas 6777 a 6782, reitera lo argumentado²⁰, y enfatiza que la "Opinión Técnica" elaborada por la firma TP Consulting no es un medio probatorio en estricto, sino que califica como documentación que contiene el criterio de un perito especializado; por ende, considera que esta deberá ser merituada por esta instancia, pues no está sujeta a las restricciones probatorias a que se refieren los artículos 141 y 148 del Código Tributario. Cita a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17004-8-2010.

Que mediante escrito de alegatos de 27 de mayo de 2024, la recurrente reitera sus argumentos e indica que los bienes comprados a su vinculada no sufrieron transformación alguna a través de algún tipo de proceso, que implique la alteración de su composición, propiedades y/o características, prueba de ello es que su actividad esencial consiste en su sola distribución y comercialización con los mismos atributos con los que fueron importados, siendo que, la Administración se limitó a describir sus funciones y los montos invertidos en publicidad y marketing, sin sustentar cómo tales funciones aportaron valor a la referida mercadería, por lo que el reparo impugnado no se encuentra debidamente sustentado.

Que por su parte, la Administración refiere que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, efectuó reparos a la base imponible de dicho impuesto, entre ellos, por ajuste de precios de transferencia respecto de las importaciones de productos terminados efectuadas por la recurrente a su empresa vinculada. Al respecto indica que el método de PR, elegido por la recurrente para analizar sus importaciones no fue el más adecuado a fin de reflejar la realidad económica de tales conceptos, por lo que durante el procedimiento de fiscalización fue descartado y procedió a analizar la pertinencia de la utilización de otros, seleccionando el método MNT, en ese sentido, tomando a la propia recurrente como parte analizada, usando como periodos a comparar los años 2006 a 2008, así como a las empresas seleccionadas en el ETPT como comparables, procedió a determinar el rango del valor de mercado, obteniendo un rango intercuartil de rentabilidades operativas de mercado y el margen operativo ajustado, como consecuencia de ello, ajustó la rentabilidad alcanzada por la recurrente a la mediana del rango intercuartil. Al respecto añade que la recurrente en su recurso de reclamación solo cuestiona el cambio del método del PR al MNT, no siendo materia de controversia en autos los demás aspectos relacionados con el reparo en cuestión.

²⁰ En el Informe "Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat a respecto del Ejercicio Fiscal 2008 Agosto 2008" elaborado por TP Consulting.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 7394 a 7397, anota que este Tribunal cuenta con jurisprudencia sobre el tema controvertido por el reparo por ajuste de precios de transferencia, tales como las Resoluciones N° 07821-9-2018, 06144-9-2019 y 04167-9-2022.

Que en el escrito de alegatos de 27 de mayo de 2024, la Administración reiteró sus argumentos e indicó que tuvo en consideración las funciones principales de la recurrente, en la medida que esta realiza funciones principales como la distribución de los productos de belleza adquiridos, actividades de marketing, publicidad y promociones; siendo que, los gastos de ventas son de gran envergadura dentro de la estructura de costos, ya que del Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio 2008, se desprendió que aquellos representaban el 51 % del total de las ventas o ingresos netos.

Que conforme se advierte de los Anexos N° 2 y 6 a la Resolución de Determinación N° de fojas 4723 a 4834 y 4857, la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 2008, por ajuste de precios de transferencia por cambio de método relacionado con la importación de productos terminados, por el importe de S/ 14 257 614,00; sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 3942 a 3984, la Administración indicó que en su ETPT 2008 la recurrente analizó el cumplimiento del principio de libre concurrencia en la importación de productos terminados efectuada de su vinculada Industria e , la cual ascendió al monto total de S/ 51 188 000,00, considerándose a ella -la recurrente- como parte sujeta a análisis y utilizando como metodología el PR, para lo cual consideró empresas comparables externas que realizaban actividades similares, y como período a comparar los años 2006 a 2008, determinando que su margen bruto (MB)²¹ ascendente a 60,79% se encontraba dentro del rango intercuartil de mercado y, en ese sentido, la operación de importación se encontraba a valores de mercado.

Que sobre el particular, precisó que a fin de evaluar si el método de PR con comparables externos, utilizado por la recurrente, era el mejor para analizar la referida operación de importación, procedería a analizar las funciones, activos y riesgos en los que aquella incurre, según lo siguiente:

- Las actividades desarrolladas por la recurrente (parte analizada), según su ETPT 2008, son: a) compras, manejo de materiales y proveedores, b) ventas, c) marketing y publicidad, y d) logística y distribución. Según su Estado de Ganancias y Pérdidas de 2008, los gastos operativos (gastos de ventas y administrativos) ascendieron a S/ 68 394 429,00, lo que representa el 68,63% de las ventas netas, mientras el costo de ventas solo representó el 39,21% de estas, por lo que los gastos operativos fueron significativos y originaron que la recurrente resulte con pérdida operativa. La suma a la que ascendían los gastos operativos demuestra que invirtió esfuerzos relevantes orientados a promover el marketing, la fuerza de ventas, promoción, comercialización y publicidad de los productos; asimismo, aquella incurrió en diversos riesgos, tales como el riesgo de "responsabilidad y garantía del servicio", por el cual asumía riesgos de la propiedad de los bienes que comercializaba conjuntamente con la garantía y responsabilidad derivada de estos. En ese sentido, concluyó que la recurrente no es un mero distribuidor, sino que realizaba funciones de marketing y publicidad que la llevaban a incurrir en gastos operativos significativos, así como verse expuesta a los riesgos propios de un "marketer/distributor"²².
- Durante los años 2006 a 2013 la recurrente presentó continuas pérdidas operativas, mientras que Industria e (matriz) obtuvo resultados positivos en el mismo período.
- Teniendo en cuenta las distintas normas contables y criterios que pueden seguir los responsables de la asignación de costos y gastos a nivel de utilidad bruta de cada empresa seleccionada como comparable y, a su vez, el hecho de no contar con toda la información contenida en sus reportes anuales o estados

²¹ El cual resulta de la siguiente fórmula: Utilidad Bruta (UB) / Ventas (V).

²² La Administración explica que el "marketer/distributor" toma posesión y/o propiedad de la mercadería, tiene riesgo de crédito, riesgo de inventario y puede tener riesgo de tipo de cambio; asimismo, tiene la responsabilidad total por el marketing de sus líneas de productos, incluyendo generalmente la determinación de la estrategia de marketing para su mercado, a diferencia de otros tipos de distribuidores que realizan menos funciones y, por lo tanto, asumen menos riesgos.



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

financieros auditados, no permite determinar el grado de comparabilidad de dichas empresas con la recurrente, ni aseverar que no se requieran ajustes de comparabilidad o que estos sean mínimos.

- Si bien el método seleccionado por la recurrente en su ETPT 2008 fue el de PR, no obstante, este no compatibiliza con cualquier distribuidor, sino solo con aquellos que representen operaciones de bajo riesgo o riesgo limitado, siendo que, considerando el análisis de las funciones, activos y riesgos de la recurrente, se tiene que esta no califica como tal tipo de distribuidor, por lo que la aplicación del método del PR con el uso de comparables externos debe descartarse.
- Asimismo, deben descartarse, entre otros²³, los siguientes métodos para el análisis de precios de transferencia: (i) el método del PCNC con el uso de comparables internos, pues la recurrente solo importó los productos objeto de análisis de una empresa vinculada, mas no de proveedores independientes, como se constata de los registros de importaciones de Aduanas y su Registro de Compras; y el método del PCNC con el uso de comparables externos, toda vez que no se identificó información pública de precios de productos iguales a los importados por la recurrente de su parte vinculada, comercializados entre terceros independientes en el mercado local, teniendo en cuenta los factores de comparabilidad previstos por la normativa del Impuesto a la Renta; (ii) el Costo Incrementado (CI), con el uso de comparables internos y externos, pues dicho método parte de los costos incurridos por un proveedor en la venta de bienes o la prestación de servicios a un comprador vinculado, por lo que, al ser la transacción analizada la compra de productos de una parte vinculada, no sería válida la aplicación de dicho método; y (iii) el método del PR, con el uso de comparables internos y externos, puesto que además de lo indicado en los ítems precedentes, la recurrente realizó el total de las compras a su empresa vinculada.
- Por lo tanto, el método del MNT es el más idóneo para la evaluación de la transacción analizada, debido a que este evalúa la rentabilidad obtenida por la recurrente en su operación global de distribución de productos cosméticos, de belleza, salud y hogar, tomando en consideración todas las funciones asumidas, activos utilizados y riesgos inherentes al giro de su negocio; asimismo, la comparación realizada a nivel de márgenes operativos permite minimizar las diferencias existentes en las políticas y registros contables que se pudieran mostrar a nivel de márgenes brutos y, a la vez, recoge la intensidad de gastos operativos en los que incurre la recurrente como parte de las funciones de promoción y fuerza de ventas desarrollada a través de sus consultoras, así como las funciones de marketing y publicidad, dado que realizar tales funciones exigía un margen de rentabilidad superior a aquel que obtendrían compañías que distribuyen productos, pero que no desarrollan con la misma intensidad las funciones de promoción, fuerza de ventas, marketing y publicidad, que sí eran desarrolladas por la recurrente.
- En ese sentido, indicó que coincidía en cuanto a la selección de la parte analizada (la recurrente), pero discrepaba respecto al método utilizado (PR), al considerar que no resultaba el más idóneo para el análisis de la transacción.
- El indicador de rentabilidad a utilizar es el Margen Operativo²⁴ (MO = Utilidad Operativa/Ventas Netas) y, en cuanto al período a comparar, se utilizaría la información financiera de la recurrente y de las comparables de un período de 3 años (2006 a 2008), tal como aquella lo consideró. En cuanto a las compañías comparables externas seleccionadas, se tomó en cuenta a cinco de las compañías elegidas por la recurrente en su ETPT 2008²⁵.
- Considerando lo anterior, la Administración calculó el rango intercuartil de rentabilidades operativas de mercado con base a la información financiera de las compañías comparables, y dadas las diferencias en la intensidad de uso del capital, efectuó ajustes a las cuentas por cobrar, a las existencias y cuentas por pagar, a fin de minimizar las diferencias existentes entre la recurrente y las comparables, obteniendo el siguiente rango intercuartil ajustado²⁶ de rentabilidades operativas de mercado medidas a través del MO:

²³ La Administración también descartó el método de Partición de utilidades y el Residual de partición de utilidades.

²⁴ En adelante, MO.

²⁵ La Administración descartó 4 empresas japonesas señaladas como comparables por la recurrente, debido a que no fue posible verificar su comparabilidad (funciones, activos y riesgos) y no cuentan con información de fuente primaria en idioma inglés o español.

²⁶ Considerando los ajustes a las Cuentas por Cobrar, Cuentas por pagar e Inventarios, según detalle contenido en el Anexo N° 3 adjunto al citado Requerimiento N° , de fojas 3900 a 3904.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior
6,58%	7,84%	10,18%

- Dado que la rentabilidad operativa alcanzada por la recurrente durante el ejercicio 2008 fue de -7,84%, esta se ubicó por debajo del rango intercuartil de mercado, por lo que procedió a ajustar dicha rentabilidad a la mediana, obteniendo un ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 ascendente a S/ 15 617 930,00.

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

Que mediante escrito de respuesta de 10 de agosto de 2015, de fojas 3483 a 3491, la recurrente señaló que el método del PR era el idóneo para evaluar la transacción de importación de productos de su parte vinculada, pues tales productos no sufrieron transformación alguna ni pasaron por ningún tipo de proceso a nivel local que haya implicado la alteración de su composición y/o características o el agregado de valor, toda vez que los productos fueron revendidos a terceros en el mismo estado en que fueron adquiridos; no resultando correcto lo señalado por la Administración en el sentido que las actividades de publicidad añadirían dicho valor, ya que si bien, en efecto, dada la naturaleza de su negocio de venta directa y su posición competitiva en el mercado peruano requería de importantes esfuerzos de promoción, ello no implicaba añadir valor al producto al punto que se transforme, siendo que ni la legislación peruana ni las Directrices de la OCDE establecían que la mera existencia de gastos de comercialización restrinja la aplicación del PR, siempre que pueda demostrarse de forma razonable la necesidad e idoneidad de tales gastos, como ocurre en su caso, lo que a su vez se explica en el informe que adjunta a dicho escrito.

Que a su vez, refirió que contrariamente a lo indicado por la Administración, no existirían dificultades en cuanto a la clasificación contable de costos y gastos a fin de establecer el margen bruto de reventa, toda vez que el costo de ventas es identificable, lo que facilita la comparación del margen bruto obtenido por las empresas comparables seleccionadas.

Que sin perjuicio de lo anterior, agregó que no procedía la aplicación del método del MNT propuesto por la Administración, pues la transacción analizada no era una operación compleja, y al haber sido posible identificar su margen bruto, debía priorizarse la aplicación del PR para evitar un salto directo al método del MNT; y cita jurisprudencia internacional referida a la preeminencia de los métodos tradicionales, como el PR.

Que de otro lado, refirió que, conforme con lo establecido en las Directrices de la OCDE, el hecho que tenga pérdidas y celebre transacciones con otros miembros del mismo grupo rentables, solo sugiere que se deberían examinar los precios de transferencia, no significando ello que exista una manipulación en la fijación de los precios con sus partes vinculadas, toda vez que podrían existir razones comerciales o de negocio que expliquen o justifiquen tales resultados negativos. En ese sentido, sostuvo que, si bien obtuvo pérdidas operativas hasta el ejercicio 2013, a partir de 2014 empezó a obtener resultados positivos, siendo de tendencia positiva los resultados de 2015 y 2016. Añadió que no resultaba adecuada la comparación de sus resultados con los de su vinculada, por cuanto las circunstancias económicas tal como el ciclo de vida del negocio, difieren en ambos países (Perú y Brasil), debiendo tenerse en cuenta que las ventas en Perú representan solo el 1.5% de las ventas consolidadas del .

Que finalmente, precisó que cumplía con adjuntar la información financiera de las empresas japonesas utilizadas como comparables que no fueron tomadas en cuenta por la Administración.

Que a través del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 3906 a 3933, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y, respecto al análisis de precios de transferencia, indicó lo siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

- Si bien la recurrente presentó un informe que propone la aplicación de un método alternativo, denominado CAP (Costo de Adquisición o producción más impuestos y utilidades), el cual considera analizar la operación desde la perspectiva de la matriz Industria e *Industria e Comercio Exterior*; dicha propuesta es descartada, toda vez que no acreditó que el análisis planteado permita realizar una evaluación de precios de transferencia más fiable, debido a lo siguiente: 1. Dicho método no se encuentra reconocido en la legislación peruana, ni en las Directrices de la OCDE; 2. La recurrente no presentó la documentación e información necesaria para respaldar su análisis; y 3. La citada empresa vinculada no es la parte menos compleja para analizar. Por lo tanto, la parte analizada continuaría siendo la recurrente.
- En aplicación de lo establecido en el numeral 1 del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 108 de su reglamento, la transacción sujeta a análisis es la importación de productos terminados de la empresa vinculada Industria e *Industria e Comercio Exterior*, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente en su escrito de respuesta.
- Si bien las empresas competidoras también podrían realizar una inversión significativa en publicidad, la recurrente no ha demostrado la correlación de la misma en la generación de rentabilidad o el incremento de su participación en el mercado; no resultando cierto lo alegado por esta en el sentido que en el ejercicio fiscalizado se encontraba en una etapa o estrategia de penetración en el mercado.
- La recurrente no indicó opinión en contrario respecto al descarte de la utilización de los métodos PCNC, CI, y de partición de utilidades y residual de partición de utilidades; no obstante, sí discrepó de la utilización del método del MNT y mantuvo la posición establecida en su ETPT 2008, en torno a que el método del PR era el más idóneo.
- El análisis efectuado de los costos y gastos operativos de la recurrente fue para determinar las principales funciones desarrolladas por esta, quien no era un mero distribuidor, sino también realizaba las funciones de marketing y publicidad, habiendo incurrido en gastos operativos significativos. Si bien los esfuerzos de publicidad y marketing podían ser entendidos como parte de la necesidad de lograr un mayor volumen de ventas, como aquella señala, el objetivo de cualquier negocio es que la inversión en este tipo de gastos no solo repercuta en un crecimiento en ventas, sino que se logren mayores utilidades, lo que en el caso de la recurrente no ocurrió a nivel operativo en el ejercicio fiscalizado ni en posteriores, pues obtuvo márgenes operativos negativos hasta el ejercicio 2013 inclusive. De esta manera, con base al análisis funcional efectuado, determinó que las actividades de la recurrente no se limitaban a las de un distribuidor que solo se dedica a comprar y vender, sino que también realizaba funciones intensivas de marketing, publicidad y promoción, orientadas al posicionamiento de una marca comercial y de los productos que importaba.
- Considerando lo anterior, la realidad económica del negocio de la recurrente no sería valorada en su real dimensión utilizando los márgenes brutos, a través del método del PR, sino más bien el método idóneo sería aquel que recogía integralmente las funciones realizadas y riesgos asumidos, como lo era el método basado en márgenes operativos estimados bajo el método del MNT.
- La recurrente realizaba dos funciones principales, la de distribución propiamente y las actividades de publicidad, promoción y marketing, las cuales se encontraban estrechamente relacionadas y vinculadas al giro principal de su negocio, siendo que dichas funciones se expresaban contablemente en los gastos operativos mostrados en el Estado de Ganancias y Pérdidas, los que eran económicamente significativos en relación con las ventas y no se encontraban recogidos en el costo de ventas, por lo que la comparación realizada a nivel de márgenes operativos permitía minimizar las diferencias que se pudieran mostrar a nivel de márgenes brutos y, a la vez, recogía la intensidad de los gastos operativos en los que incurría la recurrente como parte de sus funciones de marketing y publicidad, dado que estas le exigían un margen de rentabilidad superior a aquel que pudieran obtener compañías que solo distribuían productos, pero no desarrollaban dichas funciones con la misma intensidad con la que eran desarrolladas por aquella.
- Por tanto, contrario a la posición de la recurrente, la aplicación del método del MNT sí se ajustaba a lo establecido en la normatividad sobre precios de transferencia, pues este compatibilizaba con operaciones complejas en las que existían funciones desarrolladas por las partes que se encontraban estrechamente integradas.
- En cuanto a la selección del indicador de rentabilidad (MO) y la selección del período a comparar (ejercicios 2006 a 2008), se mantuvo la selección efectuada en el Requerimiento N° *05370-4-2024*. Sobre la selección de empresas comparables, la recurrente proporcionó documentación de las empresas descartadas en un primer momento por la Administración (empresas japonesas), referida a



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

la descripción de sus actividades y sus estados financieros en idioma español. De esta manera, se incluyó a las empresas en el set de empresas comparables, quedando 8 en total.

- Se mantuvieron los ajustes de comparabilidad a las cuentas por cobrar, a las existencias y las cuentas por pagar respecto de la información financiera de dichas compañías comparables, según el detalle contenido en el Anexo N° 3 adjunto al mencionado resultado de requerimiento, de fojas 3900 a 3904.

Que por lo expuesto, la Administración señaló que debido a la inclusión de las empresas japonesas en el set de empresas comparables, varió el cálculo del rango intercuartil de rentabilidades de mercado de acuerdo con lo siguiente:

Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior
3,01%	6,47%	7,29%

Que dado que la rentabilidad operativa alcanzada por la recurrente durante el ejercicio 2008 ascendió a - 7,84%, esta se ubicó por debajo del rango intercuartil de mercado, por lo que procedió a ajustar dicha rentabilidad a la mediana, obteniendo un ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta de S/ 14 257 614,00, en los siguientes términos:

Cálculo del Ajuste de Rentabilidad a la Mediana del Rango Intercuartil de Mercado²⁷

Margen Operativo de Mercado	=	Utilidad Operativa (UO) / Ventas (V)
Margen Operativo de Mercado	=	(Ventas (V) - Costo de Ventas de mercado (CV) - Gastos Operativos (GO)) / Ventas (V)
6,47%	=	(S/ 99 656 863,00 - Costo de ventas de mercado - S/ 68 394 429,00) / S/ 99 656 863,00
S/ 99 656 863,00 * 6,47%	=	S/ 99 656 863,00 - Costo de ventas de mercado - S/ 68 394 429,00
S/ 6 447 799,00	=	S/ 31 262 434,00 - Costo de ventas de mercado
Costo de ventas de mercado	=	S/ 24 814 635,00
Costo de ventas de la contribuyente	=	S/ 39 072 249,00
Diferencial	=	S/ 14 257 614,00
Ajuste a la base imponible	=	S/ 14 257 614,00

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de fojas 3896 a 3898, la Administración comunicó a la recurrente la citada observación, a fin de que presentara sus descargos.

Que mediante el escrito de respuesta de 16 de diciembre de 2015, de fojas 3366 a 3384, la recurrente reiteró que el método más idóneo para evaluar la operación de importación de productos de su empresa vinculada, era el PR, y agregó que el modelo de su negocio toma un tiempo de inversión hasta llegar a una situación de madurez.

Que en ese sentido, indicó que en el ejercicio 2008 se encontraba en una fase de penetración y consolidación en el mercado peruano, mas no en una etapa de madurez como señala la Administración, y que dada la naturaleza de la industria de venta directa y su posición competitiva, se requieren importantes esfuerzos de promoción, lo cual no implica agregar valor al producto; y si bien hasta el año 2013 obtuvo pérdida operativa, a partir del ejercicio 2014 empezó a obtener resultados operativos positivos, siendo que los resultados estimados para el 2015 y 2016 siguen esa tendencia positiva. Añadió que la situación

²⁷ Elaborado a partir de la información del Estado de Ganancias y Pérdidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de 2008, de fojas 3943 y 3944.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

económica de las otras compañías del grupo fue similar, esto es, luego de varios años de pérdida alcanzaron el punto de equilibrio de su negocio, tal como ocurrió en Chile y Argentina.

Que a su vez, precisó que la aplicación del método del MNT propuesto por la Administración conlleva un enfoque indirecto del precio de transferencia pagado por el distribuidor (la recurrente) al proveedor del producto, por lo que no solo toma en cuenta la operación objeto de análisis transaccional (operaciones entre partes vinculadas), sino también abarca operaciones que una empresa puede llevar a cabo con partes independientes, lo cual contradice la premisa esencial de los precios de transferencia, puesto que tomar en consideración gastos de promoción incurridos con terceros independientes desvirtúa el análisis transaccional.

Que de otro lado, en cuanto al análisis alternativo y la selección de la parte analizada que propone, anotó que el método CAP equivale al costo de adquisición o producción más impuestos y utilidad (costo medio más un margen de utilidad de 15%); y que dicho método junto con el de Costo Incrementado (CI) consideran el costo de producción o venta como base sobre la que se aplica un margen de utilidad, esto es, ambos métodos resultan compatibles desde una perspectiva económica; y que su empresa puede ser caracterizada como un distribuidor con marketing, y su vinculada de Brasil como un fabricante de riesgo limitado, la cual además no es propietaria de activos intangibles no rutinarios ni su proceso industrial es complejo, por lo que dicho proveedor presenta funciones menos complejas.

Que asimismo, propuso la aplicación del método del PCNC comparando el precio pactado por Industria e (vinculada) con su empresa en la venta de productos cosméticos, con aquel acordado en una transacción con terceros independientes (distribuidor boliviano), en la que se intercambian los mismos productos (PCNC con comparable interno); de cuyo resultado se aprecia que los precios pactados con su vinculada del exterior están a valor de mercado y corresponden a los precios que partes independientes hubieran acordado en operaciones similares, bajo condiciones comparables.

Que en los Anexos N° 1 y 7 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 3831 a 3876 y 3887, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó lo siguiente:

- Efectuado el cálculo del porcentaje de los gastos operativos y el costo de ventas respecto de las ventas netas del ejercicio 2008; se observó que los gastos operativos (Gastos de ventas y administrativos) tienen importes significativos, siendo que para el período analizado los gastos operativos suman S/ 68 394 429,00, lo cual representó un 68,63% de los ingresos o ventas, frente al 39,21% que representa el costo de ventas respecto de los ingresos o ventas netas. Asimismo, según señala la recurrente y, de acuerdo con la Estrategia del su estrategia estaba dirigida al posicionamiento de la marca y productos, por lo que realizaba grandes inversiones en publicidad y marketing.
- El desarrollo de las funciones de marketing, publicidad y promoción se encuentran estrechamente vinculadas a las demás, tales como la distribución, logística y ventas, es decir, no se desarrollan independientemente cada una; siendo que aquellas estaban orientadas a publicitar las ventajitas, beneficios y esencias utilizadas en los productos que la recurrente comercializa, esto es, buscan lograr la asociación intensa de sus marcas con una serie de atributos relevantes y distintivos, lo que se identifica más con la fase de madurez de tales productos. Agrega que la publicidad y promoción dirigida al posicionamiento de las marcas y productos, agregan un valor a estos, toda vez que la imagen de un producto es una característica intrínseca al mismo.
- Asimismo, en los Estados de Ganancias y Pérdidas de la recurrente se aprecia la relevancia de los gastos de ventas, la cual se mantuvo durante el período 2006 a 2013, representando para el ejercicio 2008 un 51,96% del total de ventas o ingresos netos, advirtiéndose de esta manera que en dichos años los gastos de ventas respecto de las ventas netas representaron importes significativos y mantuvieron una proporción similar cada año. Adicionalmente, la recurrente incurre en riesgos diversos a fin de llevar a cabo su giro de negocios, tales como el riesgo de responsabilidad y garantía de servicios, siendo esta quien asume los riesgos de la propiedad de los bienes que comercializa conjuntamente con la responsabilidad derivada de estos; y riesgo de inventario, dado que el rubro de existencias representa el 56,91% de su activo corriente. Por lo tanto, no es un mero distribuidor, sino que realiza funciones de marketing y publicidad que conllevan a que incurra en gastos operativos significativos y cuya intensidad se refleja en los gastos incurridos, así como en los riesgos que asume.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

- Sobre la metodología del PR que la recurrente pretendía aplicar, reiteró las conclusiones vertidas en el Resultado del Requerimiento N° , en el sentido que el método más idóneo para evaluar la transacción objeto de análisis era el MNT; y agregó que si bien la recurrente presentó copia del Estado de Ganancias y Pérdidas de su vinculada (Industria e), este documento por sí solo no permite realizar un análisis de comparabilidad, por lo que aquella no aportó mayores elementos y documentación que permita sustentar el análisis alternativo que propone, debiéndose mantener como parte analizada a la recurrente, más aún si se tiene en cuenta que ella misma señala que es quien desarrolla todas las actividades de marketing, distribución y ventas, asumiendo los riesgos relacionados con estas actividades, y que no se cuenta con mayor información sobre las funciones, activos y riesgos de la citada empresa vinculada.
- En cuanto a la aplicación del método del PCNC propuesto por la recurrente, indica que los documentos proporcionados por esta no son suficientes para realizar un análisis de comparabilidad de las operaciones realizadas por Industria e , tanto en la producción de productos de belleza y otros, como en la venta de los mismos a empresas vinculadas y no vinculadas (análisis de las características del producto respecto a las condiciones de pago, volúmenes de venta, precios, entre otros).
- Por lo expuesto, y considerando que los descargos de la recurrente no desvirtúan el ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por el importe de S/ 14 257 614,00, mantuvo dicha observación.

Que en el presente caso, se tiene que la controversia consiste en establecer si el ajuste efectuado a las importaciones realizadas por la recurrente durante el ejercicio 2008 en aplicación de las normas de precios de transferencia, se efectuó conforme a ley, lo que implica analizar previamente cuál de los dos métodos propuestos es el más adecuado para analizar tales operaciones.

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

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



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

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; y (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que el inciso e) del referido artículo 32-A dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación: 1) Precio Comparable No Controlado (PCNC), 2) Precio de Reventa (PR), 3) Costo Incrementado (CI), 4) Partición de Utilidades, 5) Método Residual de Partición de Utilidades, y 6) Margen Neto Transaccional (MNT). Añade este inciso e) que mediante decreto supremo se regularán los criterios que resulten relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.

Que en cuanto al método del PR, el numeral 2 del citado inciso e) señala que consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes. Agrega que el margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

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

Que según el inciso h) del citado artículo 32-A, 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 el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 122-94-EF, según texto aplicable al caso de autos, dispone que a efectos de establecer el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, a que se refiere el inciso e) del artículo 32-A de la Ley, se considerará, entre otros, el que:

- a) Mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad, siendo que entre los criterios relevantes que pueden considerarse se encuentran, entre otros:
 - Método del precio de reventa: *"Compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo".*
 - Método del margen neto transaccional: *"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*



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

transacción. No compatibiliza con aquellas transacciones que involucren un intangible valioso (...)
Los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones:

(i) Utilidades entre ventas netas. Generalmente útil en prestaciones de servicios y operaciones de distribución o comercialización de bienes.

(ii) Utilidades entre costos. Generalmente útil en operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes".

- b) Cuento 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.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que respecto a los métodos de valoración, la legislación del Impuesto a la Renta dispone que deberá aplicarse cualquiera de ellos, siempre que resulte ser el más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, debiendo considerarse, entre otros, el que compatibilice mejor con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad, que cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible, que contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y que requiera el menor nivel de ajustes.

Que según las normas del Impuesto a la Renta antes señaladas, el método del PR compatibiliza, entre otros, con operaciones de reventa de bienes, y consiste, en términos generales, en determinar el valor de mercado por la adquisición de bienes en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a un tercero independiente. Tal método no resulta aplicable a operaciones de reventa de bienes que han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales se les ha agregado un valor significativo.

Que por su parte, las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias", aplicables para la interpretación del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta²⁸, en relación a los métodos de valoración, aluden a los métodos tradicionales basados en las operaciones y a los métodos del beneficio de la operación, encontrándose dentro de los primeros, los métodos del precio libre comparable, precio de reventa y costo incrementado, y dentro de los segundos, los métodos de distribución del resultado y margen neto operacional (o margen neto transaccional).

Que respecto a la selección del método de determinación de precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso, las aludidas directrices indican que: *"La selección de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que así sea, el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existen entre ellas). No existe un único método apropiado para todas las situaciones, y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas"*.

Que agregan dichas directrices que: *"Hay situaciones en las que los métodos basados en el resultado de las operaciones resultan más apropiados que los métodos tradicionales basados en las operaciones. Por ejemplo, aquellos en los que cada una de las partes realiza aportaciones valiosas y únicas a la operación vinculada, o cuando las partes llevan a cabo actividades muy integradas, lo que puede hacer que el método*

²⁸ En adelante Directrices de la OCDE. Versión 2010. Disponible en:



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

de la distribución del resultado resulte mucho más apropiado que un método unilateral. Puede citarse otro ejemplo: cuando no se dispone de información pública y fiable sobre terceros en relación con el margen bruto, o esta es muy escasa, la aplicación de los métodos tradicionales basados en las operaciones puede resultar difícil salvo cuando existan comparables internos, por lo que los métodos basados en el resultado de las operaciones pueden ser los más apropiados a la vista de la información disponible”²⁹.

Que en relación al método del PR, las referidas directrices indican que: *“se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el “margen del precio de reventa”) representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que correspondan por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas. Este método alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a actividades de comercialización”.*

Que además dichas directrices señalan que: *“Cuando el margen del precio de reventa utilizado es el de una empresa independiente en una operación comparable, la fiabilidad del método del precio de reventa puede verse comprometida si existen diferencias importantes en la forma en que las empresas asociadas y las independientes realizan sus negocios”. Asimismo, tales directrices indican que: “El método del precio de reventa depende también de la comparabilidad de las funciones desempeñadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos).”*

Que las mismas directrices señalan como ejemplo, en el que el margen de precio de reventa exige particular cuidado *“(…) cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto (por ejemplo, marcas o nombres comerciales), propiedad de una empresa asociada. En tales casos, la contribución de los bienes originalmente transferidos al valor del producto final no puede calcularse fácilmente”.* Asimismo, las referidas directrices agregan que: *“Debería esperarse que la cuantía del margen del precio de reventa dependa de las funciones ejercidas por el revendedor. Estas funciones pueden variar mucho, desde el caso en el que el revendedor realiza servicios mínimos como agente de transporte, hasta aquel en que asume la totalidad de los riesgos derivados de su publicidad, comercialización, distribución y garantía, de la financiación de existencias y de otros servicios complementarios. Si el revendedor en la operación vinculada no lleva a cabo una actividad comercial importante, sino que solo transfiere los bienes a un tercero, el margen del precio de reventa podría ser pequeño en vista de las funciones ejercidas. Este margen del precio de reventa podría incrementarse cuando se pueda demostrar que el revendedor tiene una pericia especial en la comercialización de los bienes, soporta realmente riesgos especiales o contribuye sustancialmente a la creación o conservación de activos intangibles asociados al producto (...)”.*

Que en relación al método del MNT, las referidas directrices indican que: *“estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada (...). Los indicadores de beneficio neto pueden tolerar también mejor algunas diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que los márgenes de beneficio bruto. Las diferencias en las funciones desempeñadas en las empresas suelen reflejarse en variaciones en los gastos de explotación, lo que puede llevar a que exista un amplio rango de márgenes de beneficio bruto aunque se sigan manteniendo niveles similares de indicadores de beneficios de explotación netos”.*

Que asimismo, indican tales directrices que: *“Otra ventaja práctica del método del margen neto operacional es que, como ocurre en los métodos unilaterales, sólo es necesario analizar el indicador financiero de una de las empresas asociadas (la parte “objeto de análisis”)”.*

²⁹ Como métodos basados en el resultado de las operaciones, dichas directrices consideran al método de margen neto operacional (margen neto transaccional) y al método de la distribución del resultado.



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

Que por su parte, ³⁰ señala que antes de sujetar una transacción a la prueba del método del PR es necesario que concurran las siguientes condiciones: (i) que ninguna de las eventuales diferencias entre las transacciones a comparar pueda condicionar la determinación del valor del margen bruto; y (ii) que, en el caso de diferencias relevantes entre las transacciones a cotejar, sea posible introducir correctivos atendibles. Agrega que en la complejidad de la realidad económica y comercial pueden presentarse obstáculos imprevisibles en la aplicación de los métodos tradicionales, tal como situaciones especiales donde la información necesaria no está completamente disponible, o bien no es confiable, por lo que se hace necesario la utilización de soluciones alternativas o integradoras como el método de la distribución de la utilidad y el método del margen de la utilidad neta.

Que de autos se tiene el ETPT 2008³¹ presentado por la recurrente, de fojas 3613 a 3670, el cual, entre otros aspectos, señala lo siguiente:

- En la sección referida al "Análisis Funcional"³², en cuanto a las actividades de negocio desarrolladas, se describe que la principal actividad de la recurrente es la comercialización en el mercado local de productos de belleza, higiene, tocador y productos cosméticos, los cuales son importados directamente de su matriz en Brasil y comercializados a través de una red de consultoras de belleza independientes. Asimismo, se menciona que: *"la estrategia de marketing de la compañía está dirigida al posicionamiento de sus marcas y productos, así como al incremento de su participación de mercado; debido a ello, viene realizando desde el año 2004 grandes inversiones en publicidad y marketing"*. Además, respecto al personal de la recurrente, en su organigrama, se advierte que esta contaba con un gerente de marketing (la Gerencia de Marketing y Publicidad realiza las actividades de mercadeo de productos).
- En cuanto a las transacciones intercompañía realizadas durante el ejercicio 2008, presenta como única operación a la importación de productos terminados de su empresa vinculada, por un importe de S/ 51 188 000,00, siendo que la recurrente importó la totalidad de sus productos de las líneas de perfumería, cabello, rostro, maquillaje, entre otros, de su vinculada, los que luego comercializó en el mercado local a través de una red de consultoras independientes.
- En lo que respecta a las funciones realizadas por la recurrente para la ejecución de sus actividades de negocio, se indica que esta realizaba compras, manejo de materiales y proveedores; ventas; marketing y publicidad, así como logística y distribución. En cuanto a las compras, manejo de materiales y proveedores, se señala que: *"tratándose de importaciones de mercadería para la reventa, la decisión de compra y las cantidades son determinadas por el departamento de marketing, basados en estimaciones de promoción y ventas. Con esta información se ingresa una planilla de importación para posteriormente realizar el pedido (...)".* En cuanto al marketing y publicidad, se señala que: *"El área de marketing se encarga del mercadeo de las diversas líneas que comercializa (...)".* Asimismo, dentro de sus funciones le corresponde realizar las proyecciones de ventas anuales mediante la elaboración del presupuesto/proyección para el año siguiente, basado en las estadísticas de venta que se alcanzaron en los últimos periodos y las tendencias del mercado. La compañía realiza publicidad a través de diversos medios".
- En lo relacionado a los activos utilizados y riesgos asumidos por la recurrente, se indica, entre otros, que el 87,78% de los activos correspondía a activo corriente, y que el rubro de mayor importancia en cuanto al activo corriente fue el de existencias con 56,91%; asimismo, se señala que esta asumía diversos riesgos, entre ellos, el riesgo de inventario, al ser responsable de que el nivel de inventario sea el necesario para respaldar sus requerimientos de ventas durante el año, utilizando el método PEPS, a fin de disminuir el riesgo de obsolescencia de mercadería, y llevando un control del vencimiento de sus productos, lo que aseguraba su calidad; y también asumía el riesgo de responsabilidad / garantía del servicio, siendo que la recurrente tenía como política la satisfacción total del cliente, por lo que contaba con seguros de responsabilidad y garantía de servicio, optando por la devolución del dinero, cambio del producto e incluso atenciones dermatológicas.

³⁰ El Transfer Pricing, Curso de Derecho Tributario Internacional, Temis, Colombia, 2003. p.395 y 398 a 401.

³¹ En el citado ETPT 2008, se alude a la recurrente como

³² Se indica que dicha sección tiene como propósito describir, en términos generales, cómo se lleva a cabo la actividad de negocios de la recurrente, partiendo de la estructura corporativa del grupo multinacional al que pertenece, en este caso el Grupo Natura, así como las principales funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados, de foja 3647.



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

- En la sección referida al "Análisis Económico", en la que se analizan las transacciones intercompañía realizadas durante el ejercicio 2008, en función de la información financiera de dicho ejercicio, proporcionada por la recurrente, se detalla: la selección de la entidad sujeta análisis, la metodología utilizada, el análisis del método del PR con comparables externos y la conclusión en torno a la transacción analizada, esto es, la operación de importación de productos terminados de su empresa vinculada Industria e Comercio de Cosméticos Natura Ltda.
- En cuanto a la selección de la entidad sujeta análisis se indica que *será la entidad sujeta a análisis en este estudio*.
- En lo que respecta a la metodología utilizada, se menciona que, sobre la base de la información financiera de la recurrente, se descartó la utilización, entre otros, de los métodos de PCNC, CI y MNT con comparables internos y externos. Se indica que en el caso del método del PCNC con comparables internos, la recurrente no había importado productos similares de terceros independientes, bajo las mismas condiciones, y, en cuanto al método del PCNC con comparables externos, si bien había en el mercado precios referenciales de productos similares a los importados por la recurrente, en la medida que existía un intangible de marca asociada al producto, quedaba descartada dicha aplicación; asimismo, en el caso del método del CI, este quedaba descartado pues dicho método era aplicable para operaciones relacionadas a la manufactura de bienes o prestación de servicios; y, en el caso del método del MNT, descarta su aplicación debido a que por una parte, los activos, funciones y riesgos de las partes relacionadas son fácilmente identificables y no aporta activos intangibles no rutinarios³³. Además, se establece que el PR global con comparables externos e información de los Estados Financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2008, era el método más adecuado para evaluar la transacción analizada, al ser este un método generalmente apropiado cuando se realizaban funciones simples de distribución y en las que no se llevaban a cabo procesos que agreguen un valor significativo al producto.
- En lo referido al análisis del PR con comparables externos, se indicó que se seleccionaron 8 compañías independientes con similares actividades a las realizadas por la recurrente, como compañías comparables, y como período a comparar se consideró utilizar la información de un periodo de tres años, por ser más representativo de la rentabilidad en el largo plazo de las compañías, por lo que se realizaría el análisis utilizando la información financiera de las empresas comparables del periodo 2006 a 2008. De esta manera se determinó que el rango intercuartil de márgenes brutos (MB) promedio ponderado (2006-2008) ajustado³⁴ de las compañías comparables fluctuó entre el 36,69% y 56,39%, con una mediana de 46,74%, y que el margen bruto de la recurrente para el ejercicio 2008 era de 60,79%, por lo que, a modo de conclusión, se estableció que para el citado ejercicio, la recurrente alcanzó una rentabilidad, medida a través del ratio financiero de MB, que se ubicaba dentro del rango intercuartil de rentabilidades brutas de mercado, cumpliendo así con el principio de libre competencia.

Que obra a foja 3762, el Estado de Ganancias y Pérdidas correspondiente al ejercicio 2008, del cual se aprecia que los gastos operativos ascendieron a S/ 68 394 429,00, importe que corresponde a la sumatoria de los conceptos por Gastos de Ventas (S/ 51 786 655,00) y Gastos de Administración (S/ 16 607 774,00), lo que representa el 68,63% del monto al que ascendieron las ventas netas en tal ejercicio (S/ 99 656 863,00), mientras que el costo de ventas que ascendió a S/ 39 072 249,00, representó solo el 39,21% de las ventas netas; habiendo obtenido una pérdida operativa de S/ -7 809 815,00.

Que ahora bien, de los cuadros de detalle de gastos de ventas y administración contabilizados en las cuentas de la clase 9 del ejercicio 2008, incluidos en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° de fojas 3938 a 3941, se aprecia que dichos gastos se encuentran relacionados con conceptos tales como promoción de productos, muestras, folletos, eventos de lanzamiento, eventos de prensa, publicidad, patrocinio, auspicios, convenciones, incentivos, entrenamientos, entre otros, lo que demostraría que la recurrente incurrió en fuertes desembolsos en este tipo de gastos.

Que asimismo, del organigrama de la recurrente, que obra a fojas 212 a 217, se observa que existe una gerencia de Marketing, la cual realiza las actividades de mercadeo de sus productos, enfocándose en la

³³ Siendo también descartados por esta razón, según señala los métodos de Partición de Utilidades y Residual de partición de Utilidades, de foja 3637 vuelta.

³⁴ Se precisó que, para tomar en cuenta diferencias en el capital de trabajo invertido de la empresa analizada y las empresas independientes, se realizaron ajustes sobre la información financiera de las empresas independientes utilizadas en el análisis PR, los cuales se describen en el Anexo F al citado ETPT 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

diferenciación de sus productos al ser estos elaborados con esencias naturales. Ello se evidenciaría en las fuertes inversiones en publicidad y marketing a través de medios locales, la realización de eventos, "mega eventos" y "showrooms" desarrollados a nivel nacional en los cuales se regalarían productos a las vendedoras independientes (consultoras), así como se realizarían capacitaciones y entrenamientos a las mismas, entre otros. Adicionalmente, sostiene que para el año 2008, la fuerza de ventas de la compañía habría estado conformada por 35 200 consultoras, de fojas 3471 y 3472.

Que además, en los escritos presentados durante el procedimiento de fiscalización³⁵ la recurrente reconoció que, dada la naturaleza de su negocio de venta directa y su posición competitiva en el mercado peruano, requería de importantes esfuerzos de promoción, siendo el gasto en publicidad un medio para la venta de los productos que comercializaba, al permitir al consumidor conocer las ventajas del producto, evaluar la experiencia de la compra y definir entre las alternativas posibles en el mercado. Asimismo, mencionó que toda vez que el sistema de distribución se basaba en la venta directa, la distribución de productos al público no se efectuaba a través de establecimientos comerciales, sino mediante ventas individuales que realizan las consultoras encargadas de dar las explicaciones y demostración del uso y/o bondades del producto ofrecido de forma personalizada. Finalmente, comentó que invirtió más que sus competidores en publicidad y promoción, debido a la relevancia que tenía en este rubro en la industria de la venta directa y en su estrategia de largo plazo con relación al desarrollo de sus operaciones en el país.

Que ahora bien, en el presente caso, de lo actuado se tiene que la controversia se centra en determinar si, teniendo en cuenta la información proporcionada y las funciones desempeñadas, el método del PR es el más adecuado para ser aplicado a fin de determinar el valor de mercado en la operación de importación de productos terminados efectuada con su empresa vinculada, y no el MNT, respecto del cual además existirían inconsistencias, como alega la recurrente; o si, como señala la Administración, el método más adecuado es el MNT tal como ella lo ha aplicado, y no el PR utilizado por la recurrente³⁶.

Que adicionalmente, la recurrente argumenta que los métodos idóneos para determinar el valor de mercado respecto de la precitada operación eran los métodos del PCNC y CI, con comparables internos, teniendo como parte analizada a Industria e

En tal sentido, corresponde verificar tales aspectos.

(i) Método más apropiado

Que conforme se ha expuesto, durante el procedimiento de fiscalización la recurrente sostuvo que el método más adecuado para ser aplicado a fin de determinar el valor de mercado en la operación de importación de productos terminados efectuada con su empresa vinculada era el Precio de Reventa (PR).

Que al respecto, cabe señalar que, conforme al ETPT 2008 y la información adicional, antes glosados, la recurrente realiza funciones de marketing y publicidad, las cuales constituyen factores importantes de su proceso comercial, funciones que además se encuentran estrechamente relacionadas con su actividad de distribución y comercialización de productos de belleza, higiene, tocador y productos cosméticos, los que son importados directamente de su vinculada domiciliada en Brasil, y posteriormente comercializados a través de una red de consultoras de belleza independientes quienes constituyen su fuerza de ventas³⁷, siendo que, a través de dichas funciones ha logrado mantener su posicionamiento en el mercado, así como de la marca que comercializa, advirtiéndose que, de acuerdo con lo descrito por ella, dada la naturaleza de su negocio y su colocación competitiva en el mercado peruano, requería de importantes esfuerzos de promoción, resultando el gasto en publicidad un medio para la comercialización de sus productos, y que, incluso, debido a la relevancia de este rubro en su negocio, invirtió más que sus competidores en tal concepto.

³⁵ Tales como los escritos de respuesta a los Requerimientos N° presentados.

³⁶ No es materia de discusión verificar si dicha operación se encuentra dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia.

³⁷ La fuerza de ventas de una empresa está formada por el conjunto de recursos tanto humanos como materiales que le permiten llevar a cabo el proceso de comercialización de sus bienes y servicios. Puede accederse a dicha definición en el siguiente enlace:



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que en efecto, según lo establecido en el ETPT 2008, de foja 3646, la recurrente realizó durante el citado ejercicio una estrategia de marketing *"dirigida al posicionamiento de sus marcas y productos, así como al incremento de su participación de mercado"*, indicándose que, a dicho efecto, venía realizando *desde el año 2004 grandes inversiones en publicidad y marketing*; de ello se colige que la recurrente contribuyó sustancialmente a la creación y/o la conservación del activo intangible asociado al producto que comercializa, esto es, la marca y nombre comercial de Natura Cosméticos.

Que así pues, conforme con la información antes indicada, de fojas 217 y 3645, se tiene que la recurrente, para realizar dichas funciones de marketing y publicidad, contó con las áreas de marketing, comercial y ciclo de pedidos, entre otras, habiendo efectuado gastos considerables en el personal de dichas áreas, así como en promociones, muestras, folletos, eventos de lanzamientos, eventos de prensa, publicidad, patrocinios, auspicios, convenciones, incentivos, entrenamientos, entre otros, que se encuentran contabilizados como gastos operativos, toda vez que, como ella misma describió, se tratan de conceptos relacionados con la comercialización y la gestión de fomento o promoción para la venta de los productos. Lo anterior se ve reflejado en que los gastos de ventas fueron importantes dentro de la estructura de costos de la recurrente, ascendiendo estos a S/ 51 786 655,00, lo que constituye el 51,96% del importe al que ascendieron las ventas netas del ejercicio 2008 (S/ 99 656 863,00), y los gastos administrativos ascendieron a S/ 16 607 774,00, que corresponde al 16,66% del citado importe de ventas netas, según el Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio 2008, de foja 3762.

Que asimismo, se tiene que la recurrente, en su actividad de comercialización y distribución, no solo transfería los bienes a un tercero, sino que asumía diversos riesgos, como por ejemplo, el riesgo de inventario, en virtud del cual llevaba un control del vencimiento de sus productos, asegurando así su calidad; y riesgos especiales como el de responsabilidad / garantía del servicio, que se basaba en la satisfacción total del cliente, en virtud del cual efectuaba prestaciones complementarias como la devolución del dinero, cambio del producto, y, en algunos casos, atenciones dermatológicas a los consumidores.

Que lo anteriormente expuesto, denota que la recurrente no es un sujeto que se limita a la única función de comprar mercadería de su proveedor para luego venderla a sus clientes en el Perú, sino que tiene otras funciones relacionadas que forman parte integral de su estructura de negocio, como son las funciones de marketing, publicidad y promoción de los productos de belleza, higiene, tocador y cosméticos que importaba de su vinculada no domiciliada, tal como se expuso en el ETPT 2008, tan es así que para efectos de su actividad de compras, las cantidades a comprar eran determinadas por su departamento de marketing, basándose en estimaciones de promoción y proyecciones de ventas. Por consiguiente, resulta importante evaluar el margen operacional de la recurrente para estimar así su rentabilidad y compararla con las compañías seleccionadas como comparables, lo que se puede lograr a través del método del MNT, cuya aplicación recoge la totalidad de las funciones y riesgos asumidos por ella.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06144-9-2019, 07821-9-2018, 04725-4-2022, 04167-9-2022, entre otras, se ha establecido que para evaluar las operaciones de importación de una empresa que, además de efectuar actividades de distribución y comercialización de productos, también desarrolla funciones de marketing, publicidad y promoción, las cuales se encuentran estrechamente relacionadas a su giro principal de negocio -lo que se evaluará en cada caso concreto-, el método más adecuado para ser aplicado, considerando la estructura de negocio de la empresa, no sería el PR (compatible con operaciones no complejas de distribución, comercialización o reventa), sino el método del MNT, a través del cual se puede llegar al más adecuado grado de comparabilidad. Así también, en dichas resoluciones se precisó que no resulta suficiente que, en términos generales, pueda ser aplicable la metodología del PR, pues para ello es necesario que los márgenes brutos de venta no se vean influenciados por las funciones realizadas por la empresa.

Que en ese sentido, si bien la recurrente adujo que el método del PR era el método más apropiado a su caso, conforme al marco normativo antes expuesto y considerando el criterio precitado, así como los hechos y circunstancias del caso concreto antes descritos, se tiene que dicho método no recoge determinadas funciones que se encuentran directamente relacionadas a la actividad de negocio de la recurrente, como el marketing (de producto y de relacionamiento), la publicidad y la promoción de los productos que distribuye y comercializa, lo cual se observa de los gastos que esta asume en el personal dedicado a dichas funciones,



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

la fuerza de ventas, como en promociones, muestras, folletos, eventos de lanzamiento, eventos de prensa, publicidad, patrocinios, auspicios, convenciones, incentivos, entrenamientos, entre otros, y también en los riesgos asumidos, como por ejemplo, el de responsabilidad / garantía del servicio.

Que en efecto, según se aprecia de autos, la recurrente es una empresa que, además de efectuar actividades de distribución y comercialización de productos, también desarrolla funciones de marketing, publicidad y promoción, funciones que se encuentran estrechamente relacionadas a su giro principal de negocio, por lo que considerando la estructura de negocio de la recurrente, el método del PR -compatible con operaciones no complejas de distribución, comercialización o reventa- no es el método más adecuado para evaluar sus operaciones de importación sino el método del MNT, utilizado por la Administración, a través del cual se puede llegar al más adecuado grado de comparabilidad, pues para que el método del PR sea considerado el más apropiado, las operaciones materia de análisis no deben constituir operaciones complejas integradas por diversas funciones estrechamente vinculadas, como se verifica en el caso de autos, en el que las funciones que desempeña la recurrente no se limitan a la simple distribución o reventa sino que incluye una actividad importante de marketing, promoción y publicidad orientadas al posicionamiento de la marca de los productos que importa³⁸.

Que si bien la recurrente manifiesta que los bienes que compró a su parte vinculada no sufrieron ninguna transformación a través de algún tipo de proceso que implique la alteración de su composición, propiedades y/o características, debe tenerse en cuenta que, no por el solo hecho de realizar operaciones de distribución o comercialización, ello implica que necesariamente corresponde la aplicación del método de PR, pues además de lo antes indicado, según lo previsto en el numeral 6 del inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el método del MNT también puede utilizarse en operaciones de "distribución o comercialización de bienes", supuesto en el cual el margen neto podrá ser medido a través de la aplicación del indicador de rentabilidad MO, basado en las utilidades entre las ventas netas; siendo del caso añadir que cuando el citado artículo 113, en su numeral 2 del inciso a), hace referencia a un "valor significativo"³⁹, ello no solo debe asimilarse a alteraciones o cambios físicos en los bienes, sino también a modificaciones sustanciales que aporten un valor importante a dichos bienes, por ejemplo, si a través de la inversión que se realiza en el marketing y la publicidad, los bienes comercializados obtienen una posición privilegiada en el mercado, creando y/o conservando valor a la marca o nombre comercial asociados a tales bienes, lo que conlleva a que el precio de reventa se vea afectado, por lo que se puede concluir que si tales gastos son de importante cuantía, el PR no resultaría ser el método apropiado.

Que adicionalmente, cabe tener en cuenta lo referido por la Administración en el sentido que al no contar con información financiera detallada sobre la estructura de costos y gastos de las compañías seleccionadas como comparables a fin de identificar las potenciales diferencias con la estructura de costos y gastos de la recurrente, no resultaba posible efectuar una comparación precisa a nivel de márgenes brutos, de foja 3954, toda vez que conforme lo indican las Directrices de la OCDE hay situaciones en las que los métodos basados en el resultado de las operaciones (MNT) son más apropiados que los tradicionales (PR), como, por ejemplo, cuando no se dispone de información pública y fiable sobre terceros en relación con el margen bruto o esta es muy escasa, por ende, el método del MNT resultaría ser el más apropiado en dichas situaciones, pues utilizando dicho método los costos y gastos operativos constituyen variables menos sensibles que al aplicar un método de comparación de márgenes brutos⁴⁰.

Que teniendo en cuenta lo antes señalado, resulta acorde a ley que la Administración haya considerado al método del MNT como el método más apropiado en el presente caso, careciendo de sustento el argumento

³⁸ Cabe recordar que, conforme a lo señalado por las Directrices de la OCDE, el margen de reventa exige particular cuidado cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la conservación de activos intangibles asociados a las marcas o nombres comerciales de propiedad de la empresa asociada.

³⁹ Esto es, cuando dicho numeral establece que el PR: "Compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo". (El subrayado es agregado).

⁴⁰ En ese sentido, el párrafo 6.2.7.2 del "Manual de precios de transferencia de las Naciones Unidas", señala que la consistencia de la contabilidad es extremadamente importante en aplicación del método del PR, donde los márgenes de beneficios brutos no serán comparables si los principios y/o prácticas contables difieren entre la transacción controlada y la transacción no controlada, de foja 4909 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

de la recurrente en el sentido que correspondía la aplicación del PR -propuesto por ella-, advirtiéndose que, contrariamente a lo afirmado por esta, la Administración ha sustentado debidamente el motivo por el cual considera que el método del MNT es más apropiado que el PR en el caso concreto y en qué medida las actividades que realiza la recurrente conllevan a que el precio de reventa se vea afectado y, por ende, el método del PR no sea el método más apropiado.

Que ahora bien, la recurrente cuestiona la utilización del MNT efectuada por la Administración, al considerar que existirían inconsistencias en su aplicación, por lo que al haberse determinado en la presente instancia que el método más apropiado en el caso bajo análisis es el MNT, corresponde emitir pronunciamiento sobre las inconsistencias alegadas por la recurrente⁴¹:

- La recurrente señala que se realizó una certificación contable legal de las exportaciones de Industria e (que obra a fojas 6322 a 6728), donde se acredita que el monto de exportaciones fue de S/ 48 823 000,00 y no por el monto de S/ 51 188 000,00 como indica el ETPT 2008; asimismo, señala que no se ha encontrado información contable donde se pueda inferir el origen de este último monto. Al respecto, es importante señalar que el monto en cuestión no fue controvertido por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización ni en la etapa de reclamación, no obstante, que este fue señalado en reiteradas ocasiones en los diversos requerimientos y resultados de requerimientos remitidos y en su propio ETPT. Asimismo, cabe indicar que el ajuste estimado en el presente reparo parte de la aplicación del método del MNT sobre la información financiera de la recurrente, contenida en su documentación contable; por tanto, el reparo estimado no varía a partir de esta observación.
- La recurrente aduce que, para la aplicación del MNT, se debe considerar la rentabilidad operativa a nivel tributario, esto es, teniendo en cuenta tanto las adiciones como las deducciones realizadas para efectos del Impuesto a la Renta y no el margen operativo a nivel financiero contable, considerado por la Administración, pues este no recoge el efecto de las adiciones sobre los gastos operativos; al respecto, cabe señalar que, tal como se aprecia de lo actuado, la Administración efectuó el cálculo de la rentabilidad operativa alcanzada por la recurrente en el ejercicio 2008, la cual ascendió a -7,84%, en base a la información financiera contable de esta; habiéndose calculado el margen operativo o margen de beneficio neto a comparar, en función al indicador financiero MO, lo que se encuentra arreglado a ley, pues para la aplicación del MNT, el cual es un método basado en el resultado de las operaciones que examina, con relación a una magnitud apropiada -que en este caso, es las ventas-, en el cálculo del margen operativo que una empresa obtiene como consecuencia de una operación vinculada, se utilizan indicadores financieros de rentabilidad, como el MO (Utilidad Operativa (UO)/Ventas Netas (V))⁴² -utilizado en el presente caso-, los cuales expresan la relación entre dos o más elementos de los estados financieros⁴³, preparados conforme a las normas contables y financieras. Cabe precisar que lo antes

⁴¹ Los argumentos presentados a continuación, corresponden al informe "Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia Efectuada por SUNAT a Respeto del Ejercicio Fiscal 2008 Agosto 2008" elaborado con fecha 14 de agosto de 2018 por la firma TP Consulting, de fojas 6245 a 6289, que sustenta los alegatos presentados con fecha 18 de agosto de 2018 por la recurrente, de fojas 6774 a 6793.

⁴² El cual pondera el margen operativo o también llamado beneficio neto, tomando las ventas como elemento de referencia. En estos casos se aprecia que, en las Directrices de la OCDE, se indica lo siguiente: "Una cuestión que se plantea en los casos en los que el indicador de beneficio neto se pondera con relación a las ventas es cómo contabilizar las bonificaciones y los descuentos ofertados a los clientes por el contribuyente o sus comparables. Dependiendo de los criterios de contabilidad, las bonificaciones y los descuentos pueden considerarse como una reducción de los ingresos derivados de las ventas o como gastos. En relación con las ganancias o pérdidas resultantes del cambio de moneda pueden plantearse dificultades semejantes. Cuando estos elementos afecten sustancialmente a la comparación, la clave radica en comparar elementos similares entre sí y seguir los mismos principios contables para el contribuyente que para sus comparables". De lo anteriormente expuesto se desprende que corresponde la utilización de la información financiera contable para la aplicación del MNT, en cuyo marco se utilizan indicadores financieros (los subrayados son nuestros).

⁴³ Véase el siguiente enlace:

Así también, sobre los "Indicadores de Rentabilidad" se indica que son aquellos indicadores financieros que sirven para medir la efectividad de la administración de la empresa para controlar los costos y gastos y, de esta manera convertir ventas en utilidades. Los indicadores más utilizados son: margen bruto, margen operacional, margen neto y rendimiento de patrimonio. Lo anterior, puede ser visto en el siguiente enlace:



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

descrito se condice con lo establecido en el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a que, para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activo se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se opongan a lo dispuesto en la ley; y, además con lo anotado en las Directrices de la OCDE, en las que se señala que: *"Cuando el método de determinación de precios de transferencia más apropiado, atendiendo a las circunstancias del caso, elegido (...) sea un método unilateral, es necesario contar con la información financiera relativa a la parte objeto de análisis (...)"*⁴⁴.

En ese sentido, corresponde la utilización de la información financiera contable de la recurrente (parte analizada) para hallar su margen operativo, en aplicación del MNT, en cuyo marco se utilizan indicadores financieros de rentabilidad o también llamados indicadores de beneficio neto, como el MO, no correspondiendo considerar las adiciones y/o deducciones tributarias, las cuales solo tienen efectos para la determinación del Impuesto a la Renta y no para cálculo del margen operativo que una empresa obtiene como consecuencia de una operación vinculada.

En adición a lo anterior, es del caso mencionar que no resultaría adecuado ni fiable que la comparación de utilidades operativas se efectúe con base a la utilidad operativa ajustada de la recurrente -esto es, teniendo en cuenta las adiciones y deducciones realizadas para efectos del Impuesto a la Renta- y que esta sea medida dentro del rango intercuartil de utilidades operativas de mercado calculado en función a la información financiera contable de las compañías comparables -esto es, sin considerar elementos tributarios como las adiciones y deducciones-, como aquella plantea.

- La recurrente también aduce que, para la aplicación del MNT, a fin de efectuar el ajuste de precios de transferencia, su utilidad operativa debe ser ajustada por el importe de S/ 5 266 920,00, el cual corresponde a los reparos a la renta neta por gastos no deducibles -distintos al reparo por ajuste de precios de transferencia-, efectuados por la Administración, pues lo contrario constituiría un doble reparo, al desconocerse el citado importe para la determinación del Impuesto a la Renta y, al mismo tiempo, considerarlo como gasto para el cálculo del ajuste de precios de transferencia.

Al respecto, debe tenerse en consideración que para el cálculo de la Utilidad Operativa (UO)⁴⁵ no se considera ningún ajuste a la aludida utilidad ni a su elemento Gastos Operativos (GO) por reparos a gastos no deducibles tributariamente. En efecto, debe recalcar que, para efectos del cálculo del margen operativo (MO) -cuya fórmula es Utilidad Operativa (UO)/Ventas Netas (V)-, que una empresa obtiene como consecuencia de una operación con una vinculada a fin de que sea medida dentro del rango intercuartil de márgenes operativos de mercado, en el marco de la aplicación MNT, se debe considerar la información financiera contable de la recurrente, lo que no incluye ni las adiciones y/o deducciones tributarias efectuadas por la recurrente vía declaración jurada del Impuesto a la Renta, ni los reparos a la renta neta declarada por esta que hubiera efectuado la Administración en base a la normativa tributaria, a consecuencia de un procedimiento de fiscalización. Por tanto, no procede lo señalado por la recurrente.

- La recurrente también alega que, la aplicación del MNT no refleja la realidad económica de la operación, pues se le estaría solicitando que importe bienes a un precio por debajo del costo asumido por su vinculada, esto es, que la Administración le estaría exigiendo que adquiera sus productos a un costo menor a su costo de producción, lo que considera arbitrario y carente de razonabilidad.

⁴⁴ El subrayado es agregado.

Cabe precisar que por "método unilateral", se hace referencia, entre otros, al MNT.

⁴⁵ Como se mencionó anteriormente, la Administración halló el margen operativo de la recurrente, obtenido en el ejercicio 2008, con base al indicador financiero MO, el cual se calcula dividiendo la Utilidad Operativa (UO)/Ventas Netas (V). Sobre la citada Utilidad Operativa (UO), siendo que, en la Resolución N° 07664-9-2021, este Tribunal señaló que esta se calcula considerando el ingreso por ventas (V) menos el Costo de Ventas (CV) y los Gastos de Operación (GO), esto es, efectuando la siguiente operación: $V - CV - GO$, tal como lo calculó la Administración. En ese sentido, como se advierte, entre los elementos utilizados para el cálculo de la Utilidad Operativa (UO) se encuentran el Costo de Ventas (CV) y los Gastos de Operación (GO), los cuales pueden ser ajustados en caso se verifique que no se encuentran a valores de mercado, en aplicación de las normas de precios de transferencia.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Al respecto, debe indicarse que, para el cálculo del margen operativo de la recurrente, en aplicación del MNT, se realizó un análisis global de la operación de negocio de esta con información de sus estados financieros al 31 de diciembre de 2008; y sobre el análisis global de precios de transferencia se tiene que, en virtud de este, se compara el margen global extraído del estado financiero de la empresa sujeta a análisis, que en este caso es la recurrente, con el margen de mercado obtenido de los estados financieros de las empresas independientes comparables⁴⁶.

De esta manera, a través del MNT global con comparables externos, aplicado en el presente caso, utilizando el indicador financiero MO, se midió que el margen operativo de la recurrente, derivado de su actividad de negocio, se encuentre dentro del rango intercuartil de márgenes operativos de mercado, obtenido de la información financiera de empresas independientes seleccionadas como comparables en función a un análisis de las funciones que desempeñan, activos que manejan y riesgos que asumen.

Así pues, no resulta correcto lo anotado por la recurrente en cuanto a que la Administración le estaría exigiendo que adquiriera sus productos a un costo menor a su costo de producción, teniendo en cuenta que el análisis de precios de transferencia efectuado no parte del precio de los productos específicos que la recurrente adquiere de su vinculada, sino que dicho análisis parte del margen operativo global extraído del estado financiero de la recurrente, el cual es comparado con el de empresas con funciones, activos y riesgos similares, obteniéndose, como resultado de dicha comparación, el respectivo ajuste de precios de transferencia; y, en ese sentido, no resulta atendible la alegada arbitrariedad y/o falta de razonabilidad en que habría incurrido la Administración, la cual se ha circunscrito a aplicar la metodología del MNT desde una perspectiva global, utilizando el indicador financiero MO, en los términos establecidos por ley.

Que considerando lo expuesto, se tiene que las inconsistencias argüidas por la recurrente en la aplicación del MNT, efectuada por la Administración, carecen de asidero y, por ende, no corresponde amparar la variación del ajuste de precios de transferencia propuesto bajo tales argumentos.

(ii) Cambio de parte analizada y metodología utilizada

Que de la revisión de los argumentos formulados por la recurrente en instancia de reclamación y apelación se aprecia que esta plantea que los métodos apropiados para determinar el valor de mercado, respecto de la precitada operación, son el método del PCNC⁴⁷ y el método del CI con comparables internos, teniendo como parte analizada a Industria e

Que al respecto, debe indicarse que, sobre la selección de la parte objeto de análisis, las Directrices OCDE establecen que: *"Al aplicar los métodos del coste incrementado, del precio de reventa o del margen neto operacional (...), 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"*.

Que ahora bien, de lo actuado se aprecia que, tal como se describió anteriormente, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° , la Administración expuso a la recurrente el análisis de precios de transferencia efectuado a fin de evaluar la operación de importación de productos terminados de su vinculada en Brasil, aplicando el método del MNT con comparables externos y considerando como parte objeto de análisis a la recurrente, habiéndose descartado la utilización de, entre otros, los métodos PCNC

⁴⁶ En este sentido, véase: , "Los Precios de Transferencia Profundizando Aspectos Básicos" en: Análisis Tributario, N° 213, AELE, octubre 2005, Pág. 12 y 13.

⁴⁷ Cabe indicar que respecto de este método la recurrente también hizo mención a aquel mediante el escrito de fojas 3364 a 3384.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

y CI con comparables internos y externos, requiriéndole a la recurrente que, de tener una posición en contrario respecto a cada punto desarrollado, la explique y sustente.

Que ante dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito⁴⁸ en el que no esgrimió argumento alguno que discrepe con la selección de la parte objeto de análisis, ni con el descarte de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos, sino que su argumentación estuvo dirigida esencialmente a sostener que el método más apropiado era el PR y no el MNT utilizado por la Administración. Únicamente, presentó un análisis alternativo basado en la aplicación del método CAP⁴⁹, considerando como parte objeto de análisis a la empresa vinculada.

Que posteriormente, a través del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , la Administración dejó expresa constancia de que la recurrente no indicó opinión alguna en contrario respecto a la selección de la parte objeto de análisis, ni al descarte de la utilización de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos, de foja 3912, por lo que se mantendrían tales puntos, siendo que la recurrente solo había discrepado con el análisis de precios de transferencia propuesto por la Administración, al considerar que el PR era el método más idóneo, tal como se había establecido en su ETPT 2008, y no el MNT que había sido aplicado por la Administración⁵⁰.

Que habiendo la Administración solicitado a la recurrente, a través del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, que presentara sus descargos a la observación formulada en el Requerimiento N° y su resultado, vinculada a la aplicación de las normas de precios de transferencia, aquella proporcionó el escrito, que obra a fojas 3364 a 3384 reiterando sus argumentos y esbozando adicionalmente algunas precisiones⁵¹, siendo que, en el Resultado de Requerimiento N° la Administración, dio cuenta que la recurrente no cuestionó la selección de la parte objeto de análisis, ni el descarte efectuado de la utilización de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos, efectuados por la Administración en el análisis de precios de transferencia propuesto por esta, por lo que la discusión hasta la emisión y notificación de la resolución de determinación que contiene el reparo por ajuste de precios de transferencia no se encontró relacionada a los citados puntos, lo que se ve reforzado, más aún, en el ETPT 2008 de la recurrente, antes descrito, en el que se puede advertir que aquella también descartó los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos y, además, eligió como parte analizada a la recurrente; de lo que se concluye que ambas partes estuvieron de acuerdo en cuanto a dichos puntos durante la fiscalización, por lo que tales aspectos no correspondían a puntos en controversia que hayan sido considerados el formular el reparo materia de análisis en autos.

Que de lo descrito se tiene que la selección de la parte objeto de análisis y el descarte de la utilización de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos para el análisis de precios de transferencia materia de autos, fueron puntos que no formaron parte del motivo determinante del reparo, asimismo no fueron motivo de divergencia entre las partes durante la etapa de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

Que a mayor abundamiento, se aprecia que en la Resolución de Intendencia N° apelada de fojas 4906 vuelta y 4907 vuelta, la Administración hace énfasis en el descarte de la aplicación del método del PR en su versión externa y en la elección del método del MNT como el más adecuado para el análisis de las operaciones de importación de mercadería realizada a su vinculada, añadiendo que durante el

⁴⁸ El cual se sustenta en el Informe "Natura Cosméticos", elaborado por la firma consultora Deloitte.

⁴⁹ En el informe que sustentó el escrito, se hace referencia al método CAP (Costo de adquisición o producción más impuestos u utilidad), método aceptado y aplicado por la legislación brasileña.

⁵⁰ En relación con la aplicación del método CAP propuesto por la recurrente como análisis alternativo, la Administración descartó su uso debido a que este método no se encuentra dentro de los métodos aceptados en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación de los precios de transferencia, tal como lo establece el inciso e) del artículo 32-A de esta Ley. Asimismo, señaló que la recurrente no proporcionó documentación que respalde el análisis propuesto, la cual hubiera permitido realizar un análisis sobre las funciones activas y riesgos de la parte vinculada. De esta manera no se pudo concluir que dicha vinculada sea la parte menos compleja y, por tanto, pueda ser la parte sujeta a análisis. En tal sentido, se descartó su aplicación.

⁵¹ Presenta como método alternativo el CAP. Adicionalmente, presenta un análisis del PCNC con comparable interno; no obstante, no incluye el sustento correspondiente a fin de validar el análisis realizado. Sobre este último método propuesto, la recurrente deja en claro que se trata de un método alternativo, pero no excluyente al PR.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

procedimiento de fiscalización, esto es, al formularse el reparo materia de autos, la recurrente solo cuestionaba el cambio del método del PR al MNT, no siendo materia de controversia, entre otros, la designación de la parte analizada. Asimismo, en relación con el planteamiento de la recurrente para la aplicación de los métodos de PCNC y CI con comparables internos (teniendo como parte analizada a Natura Brasil) como métodos alternativos en la instancia de reclamación, la Administración los descarta, conforme se aprecia a fojas 4906 y 4907 vuelta, y a la vez que observa que la recurrente no presentó ni puso a su disposición la información referida a la citada empresa extranjera (contratos, estados financieros globales y segmentados, estrategias de negocios, información contable, entre otros), lo que era necesario a fin de evaluar y corroborar el citado planteamiento de aquella, pese a haber sido esta mencionada como limitante para considerar el análisis propuesto (Resultados de Requerimiento N° de fojas 3908 y 3834), por lo que la Administración durante el procedimiento de fiscalización no pudo efectuar tal corroboración y, de corresponder, formular el reparo con base a ello.

Que por consiguiente, no corresponde amparar los diversos argumentos de la recurrente, formulados en sus recursos impugnatorios, en el extremo que pretende cambiar el análisis respecto de los aludidos puntos y, por ende, tampoco procede amparar la variación del ajuste de precios de transferencia propuesto bajo tales argumentos, al no formar parte del asunto controvertido al efectuarse el reparo.

Que teniendo en consideración el análisis efectuado en la presente instancia y habiéndose concluido que no resultan amparables los argumentos de la recurrente, debido a que no fueron materia de discusión entre las partes y además porque no se encontraban debidamente acreditados, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada, en este extremo⁵².

Que es importante reiterar que, conforme se ha expuesto, la selección de la parte analizada (la recurrente) y el descarte de la utilización de los métodos PCNC y CI, con comparables internos y externos, fueron aspectos que no formaron parte del motivo del reparo, y, por ende, del asunto controvertido, por lo que no resultan atendibles las opiniones formuladas en los informes – Informe Técnico Fiscalización 2008” y la “Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat . respecto del Ejercicio Fiscal 2008 Agosto 2008” presentados por la recurrente en instancia de apelación, toda vez que con ellos se pretende introducir aspectos que no formaron parte del motivo del reparo y que no se encontraban debidamente sustentados.

Que asimismo, es del caso indicar que contrariamente a lo mencionado por la recurrente, la Administración actuó con arreglo a ley al no merituar los documentos proporcionados con su escrito ampliatorio a su recurso de reclamación, de 14 de julio de 2016, al considerar que habían sido presentados fuera del plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario, toda vez que, al haber interpuesto dicho recurso el 11 de mayo de 2016, el plazo de 45 días hábiles al que hace referencia el referido artículo, venció el 13 de julio de 2016.

ii) Desvalorización de existencias –

Que la recurrente sostiene, en sus escritos de apelación, ampliatorios y de alegatos, de fojas 4966 a 4970, 5257 a 5278, 6748 a 6753 y 6774 a 6777, entre otros, que la Administración únicamente cuestiona la falta de presentación de documentación que sustente el carácter de desmedro de las existencias destruidas, sin considerar que el único requisito para deducir el gasto por desmedro, conforme lo establece el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es que su destrucción se encuentre acreditada con arreglo a ley, lo que en su caso se produjo con la presentación de las actas notariales respectivas. Cita el Informe de Sunat N°

Que señala que no es cierto que la ley exija la acreditación de la calidad de los desmedros para la deducción de la pérdida por concepto de desmedros, siendo el único requisito establecido por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la destrucción de las existencias sea efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, previa comunicación ante la Administración, condición que no puede ser modificada por esta última vía interpretación. Al respecto indica que en su caso el propio notario que llevó a cabo la diligencia

⁵² Similar criterio ha sido recogido en la Resolución N° 04167-9-2022 emitido respecto de la misma recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

de destrucción de los productos hizo referencia a aquellos correspondían a bienes inservibles y sin valor comercial.

Que mediante escrito de alegatos de 27 de mayo de 2024, la recurrente reitera sus argumentos e indica que a efecto de la deducción de gastos para la determinación del Impuesto a la Renta, los desmedros se definen como aquellos deterioros de orden cualitativo e irreparable que sufren las existencias, lo cual genera la inutilización de estas para sus fines; siendo que, según la Sentencia de Casación N° 31535-2022-Lima, no corresponde acreditar la calidad de desvalorización de los bienes para que califiquen como desmedros y pueda ser deducible, toda vez que exigir requisitos adicionales a los establecidos por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, excede el estándar probatorio o los requisitos legales. Cita la Sentencia de Casación N° 16618-2023-Lima.

Que por su parte, la Administración sostiene, entre otros, que como consecuencia del procedimiento de fiscalización reparó el gasto por desvalorización de existencias registrado en la Cuenta 93206, toda vez que, si bien la recurrente acreditó su destrucción con la prestación del acta notarial respectiva, no sustentó que los bienes destruidos correspondan a desmedros.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 7397 y 7398, la Administración invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07438-1-2019, y refiere que, al no haber la recurrente, acreditado la calidad de desmedro de los productos destruidos no correspondía que dedujera el gasto reparado.

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 4835 a 4841 y 4857, la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 2008, por desvalorización de existencias registradas en la cuenta contable 93206, por el importe de S/ 1 626 583,20, al considerar que la recurrente no acreditó la calidad de desmedro, esto es, la pérdida cualitativa que habrían sufrido los bienes y que los hicieron inutilizables para su comercialización; sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N° _____, citando como base legal el primer párrafo y el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____, de foja 4139, se aprecia que la Administración indicó que la recurrente anotó en la Cuenta Contable _____ – Desvalorización de existencias como gasto el importe de S/ 1 626 583,20, concepto respecto del cual si bien presentó las actas notariales de destrucción de mercadería, correspondía que acreditara documentariamente el carácter de desmedro, es decir la pérdida cualitativa e irreparable que hizo inutilizable a los bienes para su comercialización, identificando los motivos por los cuales fueron destruidos. Asimismo, le requirió que presentara un archivo Excel identificado el motivo de la destrucción de cada bien.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante el escrito de fojas 4033 a 4035, la recurrente señaló que para efectuar el retiro o separación de sus productos sigue con una política que depende de diversos aspectos tales como: productos vencidos, discontinuados y con problemas de calidad, como la rotura de sus envases, derrame de los productos, cajas manchadas, entre otros; siendo que, tales características representan pérdidas cualitativas irreparables que impiden su comercialización al no ser aptos para el consumo humano o por tener problemas de fabricación. Añadió que a fin de sustentar la deducción del concepto observado, el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no ha establecido más requisitos sustanciales además de la acreditación de su destrucción conforme a ley, siendo que en el ejercicio 2008, no existía una obligación de llevar un control pormenorizado de los motivos que llevaban a una empresa a efectuar dicha destrucción, siendo que las actas notariales y la comunicación efectuada ante Sunat, son pruebas suficientes para la sustentar el gastos observado. Agregó que, sin perjuicio de lo antes mencionado, presentaba un muestreo de algunos productos destruidos.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 4116 a 4118, la Administración dio cuenta de la documentación presentada así como de los argumentos esbozados por la recurrente, e indicó que no presentó documentación que sustente la pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias que destruyó, siendo que, en el Kardex y el archivo excel presentados, no se identifica la fecha de vencimiento de los productos ni señalan que se traten de bienes



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

con fallas o dañados, tampoco se detalla el número de documento con el que ingresaron y salieron, conteniendo únicamente saldos iniciales.

Que en ese sentido, concluyó que la recurrente no acreditó documentaria ni fehacientemente la calidad de desmedros de los bienes que fueron destruidos en el ejercicio 2008, al haber evidenciado la pérdida cualitativa e irrecuperable que los hizo inutilizables para su comercialización, por lo que observó el importe de S/ 1 626 583,20, añadiendo que no es suficiente con argumentar que se produjo una disminución del valor económico de la mercadería destruida.

Que mediante el punto 11 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 3896, la Administración comunicó a la recurrente la citada observación, efectuada mediante el punto 4 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____, a fin de que presentara sus descargos.

Que mediante el punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 3888 y 3889, se aprecia que la Administración dio cuenta que la recurrente no presentó descargo alguno, por lo que mantuvo la observación formulada en los mismos términos expuestos en el punto 4 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____.

Que previamente al análisis de fondo, cabe indicar que de las conclusiones a las que arribó la Administración en los Resultados de los Requerimientos N° _____ lo que fue recogido en el Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 4835 a 4841, se aprecia que reparó los gastos registrados por la recurrente como desvalorización de existencias en la cuenta contable 93206, por el importe de S/ 1 626 583,20, al considerar que no había acreditado la calidad de desmedro de los bienes cuya destrucción fue sustentada mediante actas notariales, esto es, la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de dichas de tales objetos.

Que en la resolución apelada, de fojas 4914 vuelta a 4918, la Administración al analizar el reparo antes descrito, si bien menciona que la recurrente no demostró *"más allá de la documentación generada por él mismo, el vencimiento o deterioro de los bienes"*, también añade que no acreditó la salida de los mismos del almacén, señalando, en cuanto a esta afirmación, que de no exigir a la recurrente un control de ingreso y salida de la mercadería podría dar lugar a la deducción de gastos no sustentados debidamente pudiendo reconocerse deducciones por desmedro de bienes que nunca formaron parte de sus existencias; asimismo, agrega que no presentó documentación que sustente los movimientos de almacén de los productos destruidos tanto de las entradas como de las salidas, comprobantes contables de tales operaciones, facturas de venta, guías de remisión del traslado, DUA's, entre otros.

Que en instancia de apelación la Administración mantuvo el reparo materia de controversia en autos añadiendo aspectos u observaciones que no formaron parte de los motivos determinantes del reparo formulado como consecuencia del procedimiento de fiscalización; apreciándose del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° _____, que la Administración no cuestionaba, en modo alguno, que los bienes cuya destrucción fue acreditada con las actas notariales pertenecían a las existencias de la recurrente, observación adicionada en instancia de reclamación.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 127 del Código Tributario, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que según el numeral 2 del artículo 109 del mismo código, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, y que cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que de acuerdo con el indicado artículo 127, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultada a adicionar nuevos fundamentos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada adicionó el aludido fundamento respecto del reparo bajo análisis, que no fue considerado en el valor impugnado, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que en tal medida, corresponde analizar la referida acotación, conforme con los motivos determinantes del reparo formulados durante el procedimiento de fiscalización y recogidos en el Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° , esto es, que respecto de los gastos por desvalorización de existencias anotados en la cuenta contable 93206, por el importe de S/ 1 626 583,20, cuya destrucción fue acreditada mediante actas notariales, correspondía que la recurrente acreditara, además, la calidad de desmedro de los bienes, esto es, la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable que habrían sufrido tales objetos.

Que al respecto, el inciso f) del artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, establece que son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el inciso c) del artículo 21 del mencionado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, dispone que para la deducción de los desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de dicha ley, se entiende por desmedro a la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que el mencionado inciso añade que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, siendo que tal entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que en las Resoluciones N° 06437-5-2005 y 199-4-2000, este Tribunal ha señalado, entre otros, que el desmedro corresponde a una disminución de la calidad de un bien y que no necesariamente se deriva de un proceso productivo, toda vez que se refiere a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguirse si se encuentran como productos en proceso o productos terminados.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0724-1-97, 07164-2-2002 y 08859-2-2007, no todo desmedro implica una pérdida total del valor neto realizable de los bienes a ser transferidos, sino sólo una reducción de dicho valor, pudiendo en este último caso comercializarse los bienes por un menor precio, siendo por dicha razón que el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, dado que el hecho que un bien sufra un desmedro no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa tiene la posibilidad de utilizarlo o venderlo.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que de las normas, criterios y definiciones antes citadas se aprecia que el desmedro corresponde a una "pérdida de orden cualitativo" de las existencias, que conlleva a una disminución de la calidad del bien o producto, sea de carácter físico o económico, que los haga inutilizables para los fines esperados, ya sea por deterioro, obsolescencia, vencimiento, tecnológico, cuestión de moda u otros, que no necesariamente conlleva a su destrucción, cuando se tiene la posibilidad de que dichos productos sean utilizados o vendidos por la empresa.

Que en el caso de autos se aprecia que la recurrente a fin de sustentar los gastos por desvalorización de existencias anotados en la cuenta contable 93206, por el importe de S/ 1 626 583,20, presentó las actas notariales que se describirán a continuación, respecto de las cuales no existe controversia alguna entre las partes en cuanto a que sustentan la destrucción de los bienes que motivaron el registro del gasto materia de análisis, lo que se habría producido el 27 de junio, 22 de agosto y 19 de diciembre de 2008.

Que en ese sentido en cuanto a la destrucción efectuada el 27 de junio de 2008, se aprecia que la recurrente presentó los siguientes documentos:

- *"Acta Notarial de Existencia de Bienes"*, de fojas 2343 a 2353, suscrita por el abogado Notario del Callao, en el que dejó constancia que a las 08:00 horas del 27 de junio de 2008, en presencia del auxiliar de almacén de la recurrente, se constituyó en el almacén de, ubicado en Calle 1 manzana "A" Lote 6 de la Urbanización Industrial Fundo Boca Negra, para *"certificar notarialmente la identificación (inventario) de un lote de productos totalmente inservibles y sin valor comercial de propiedad de terceros"*, los cuales serían destruidos; en ese sentido, señaló que luego de efectuar el mencionado inventario se procedió a transportar la mercadería a los camiones de placa de rodaje N° describiendo cada uno de los bienes que habían sido objeto de dicha diligencia, indicando su código, descripción y cantidad. Es del caso indicar que el inmueble en el que se produjo el referido inventario corresponde a un establecimiento anexo declarado por la recurrente como local comercial, conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a foja 3734.
- Adjunto a la referida acta notarial, de fojas 2341 y 2342, obra el documento denominado *"Productos con problemas de calidad 2008 – Productos defectuosos"*, en el que se aprecian diversas fotografías de bienes tales como labiales cuyas barras presentan manchas blanquecinas, envases de diversos productos con máculas de color blanquecino y negruzco.
- *"Acta de certificación notarial de baja de existencias por destrucción"*, de fojas 2354 a 2365, suscrita por el notario, mediante el cual dejó constancia que a las 13:00 horas del 27 de junio de 2008 se constituyó en el relleno sanitario de Portillo Grande ubicado en los kilómetros 16 a 41 de la Carretera Panamericana Sur del Distrito de Lurin, Provincia y Departamento de Lima, con la finalidad de *"certificar notarialmente la baja de existencias por destrucción de productos ocasionados en el proceso productivo de los clientes de"* de acuerdo con el inventario realizado en el almacén de. En ese sentido, indicó que el auxiliar de almacén de la recurrente le exhibió la copia de la carta remitida a la Administración (SUNAT) y que procedió a dar inicio a la diligencia, *"constatando y verificando"* que los productos a dar de baja se trataban de *"un lote de productos totalmente inservibles y sin valor comercial"*, los mismos que se encontraban en los camiones de placa de rodaje N° y fueron descargados para efectuar su destrucción, describiendo dicha mercadería indicando el código, descripción y cantidad, de cada bien; la misma que guarda relación con la descrita en el *"Acta Notarial de Existencia de Bienes"*.

Que en relación con la destrucción del 22 de agosto de 2008, la recurrente proporcionó:

- *"Acta de Presencia y Constatación Notarial"*, de fojas 2331 a 2340, suscrita por el abogado Notario del Callao, en el que dejó constancia que a las 08:00 horas del 22 de agosto de 2008, en presencia del auxiliar de almacén de la recurrente, se constituyó en el almacén de para *"certificar notarialmente la identificación (inventario) de un lote de productos totalmente inservibles y sin valor comercial de propiedad de terceros"*, los cuales serían destruidos; en ese sentido, señaló que luego de efectuar el mencionado inventario



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

se procedió a transportar la mercadería a los camiones de placa de rodaje N° XQ-8705 y XQ-6375, señalando la mercadería que había sido objeto de dicha diligencia, indicando código, descripción y cantidad, de cada bien. Cabe precisar igualmente que el inmueble ubicado en la Calle 1 manzana "A" Lote 6 de la Urbanización Industrial Fundo Boca Negra en el que se efectuó el referido inventario, corresponde a un establecimiento anexo de la recurrente, conforme se aprecia a foja 3734.

- "Acta de certificación notarial de baja de existencias por destrucción", de fojas 2320 a 2330, suscrita por el notario [REDACTED], mediante el cual dejó constancia que a las 13:00 horas del 22 de agosto de 2008 se constituyó en el relleno sanitario de Portillo Grande para "certificar notarialmente la baja de existencias por destrucción de productos ocasionados en el proceso productivo de los clientes de [REDACTED]" de acuerdo con el inventario realizado en el almacén de [REDACTED]. En ese sentido, indicó que el auxiliar de almacén de la recurrente le exhibió la copia de la carta remitida a la Administración y que procedió a dar inicio a la diligencia, "constatando y verificando" que los productos a dar de baja se trataban de "un lote de productos totalmente inservibles y sin valor comercial", los mismos que se encontraban en los camiones de placa de rodaje N° [REDACTED] y fueron descargados para efectuar su destrucción, describiendo dicha mercadería indicando el código, descripción y cantidad, de cada bien, la misma que guarda relación con la información contenida en el "Acta Notarial de Existencia de Bienes".

Que asimismo, obra a fojas 2299 a 2307, el acta de certificación notarial de baja de existencias por destrucción, suscritas por el notario [REDACTED], mediante las cuales dejó constancia que a las 13:00 horas del 19 de diciembre de 2008, respectivamente, se constituyó en el relleno sanitario de Portillo Grande, con la finalidad de "certificar notarialmente la baja de existencias por destrucción de productos ocasionados en el proceso productivo de los clientes de [REDACTED]"; habiendo, en tal diligencia, "constatando y verificando" que los productos a dar de baja correspondían a lotes de "productos totalmente inservibles y sin valor comercial", detallando dicha mercadería con su código, descripción y cantidad.

Que de lo antes glosado, se advierte que mediante las actas de certificación notarial de baja de existencias, el notario [REDACTED] dio fe de la destrucción de diversos bienes de la recurrente respecto de los cuales dejó constancia que correspondían a productos inservibles y sin valor comercial, además de haber verificado que se había informado a la Administración que se producirían tales eventos (destrucción).

Que sobre tales bienes, el notario [REDACTED] respecto de las destrucciones producidas el 27 de junio y 22 de agosto de 2008, certificó notarialmente la identificación de los productos (inventario) realizado a las existencias que serían destruidas dando cuenta que correspondían a productos totalmente inservibles y sin valor comercial, siendo que, además, en cuanto a los bienes destruidos el 27 de junio de 2008, la recurrente proporcionó fotografías de algunos productos con las características antes descritas.

Que por otro lado, obran a fojas 3280 a 3289 y 2844 a 2858, cuadros en los que se detallan los productos, con el código de cada uno, su descripción, cantidad, motivo de la destrucción así como el mes en el que se habían reportado tales hechos, apreciándose, en la columna "motivo destrucción" que estos correspondían a los siguientes: producto que presenta manchas blancas que le dan apariencia de hongos, fecha de vencimiento menor a 6 meses, producto llegó de origen con manchas en el envase secundario, sudoración de jabones ocasionó machas en los envases secundarios, producto llegó maltratado de origen, producto presenta hongos de origen en el envase secundario, contenido presenta partículas de color marrón, derrame de contenido líquido en la base, envase que llegó deformado de origen, producto que presenta oxidado el envase secundario, entre otros.

Que a modo de ejemplo, en los referidos cuadros, de fojas 3289 y 3290, se señala que en los meses de abril, junio y julio, se reportó que diversas cantidades del producto con el código 7596 que corresponde a labiales con la descripción "Única máxima hidratación FPS 15 – Maiorca, 4g" presentaban "manchas blancas que le dan apariencia de hongos"; lo que guarda relación, con los bienes descritos en las actas de certificación notarial de baja de existencias y las actas de presencia y constatación notarial, de fojas 2328 vuelta, 2338, 2351 vuelta y 2362 vuelta, debiendo añadirse, que en las fotografías contenidas en el



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

documento denominado “*Productos con problemas de calidad 2008 – Productos defectuosos*”, se pueden apreciar, en efecto, labiales con manchas blanquecinas.

Que de otro lado, obra a fojas 3238 y 3279, el Registro de Inventario Permanente de junio y diciembre de 2008, correspondiente al almacén denominado “DHL mermas” en el que se aprecia que se anotó que, entre otros, el 27 de junio y 19 de diciembre de 2008 se produjo la salida de bienes advirtiéndose que los códigos de los productos así como la cantidad de los mismos, cuyo retiro fue anotado, coincide con los descritos en las actas de certificación notarial de baja de existencias y las actas de presencia y constatación notarial, de tales fechas.

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes glosada, se advierte que los bienes materia de observación correspondían a existencias que fueron destruidas, habiendo dejado constancia los notarios que certificaron tanto el inventario como la destrucción de dicha mercadería, que correspondía a bienes sin valor comercial totalmente inservibles, respecto de los cuales la recurrente proporcionó además documentación en la que dio cuenta de las características que motivaron su destrucción, siendo que los bienes al resultar inútiles para los fines a los que estaban destinados fueron materia de destrucción, la que no es cuestionada por la Administración.

Que en ese sentido, contrario a lo esbozado por la Administración, se aprecia que la recurrente proporcionó documentación que de manera razonable acredita que los bienes que fueron destruidos se encontraban deteriorados, lo que además fue advertido y verificado por terceros (Notarios) al momento de su destrucción, por lo tanto, el reparo efectuado no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que atendiendo al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente en este punto, debiendo precisarse que el pronunciamiento emitido en esta instancia se efectuó conforme con la documentación proporcionada por la recurrente en el presente caso, siendo que, la conclusión a la que se arribó se cñe estrictamente a su evaluación y ponderación, por lo que carece de pertinencia la invocación del criterio contenido en la Resolución N° 07438-1-2019 a la que hace referencia la Administración en su escrito de alegatos, caso en el cual el contenido de los documentos y las pruebas analizadas no resultan ser las mismas a los que fueron materia de controversia en autos⁵³.

II. Resolución de Determinación N° de diciembre de 2008

- Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta

Que la recurrente sostiene mediante escrito de alegatos, de fojas 6731 a 6737 y 6873 a 6884, que la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se sustenta en el reparo por precios de transferencia, por lo que la aplicación de la referida tasa debe ser dejada sin efecto.

Que sin perjuicio de lo antes indicado, señala, entre otros, que no procede la aplicación de dicha tasa adicional por los ajustes de precios de transferencia, toda vez que es ilegal el ajuste secundario establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, además, dicho supuesto no se encuentra en ninguno de los supuestos de disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, vulnerándose los principios de legalidad y de reserva de ley. Agrega que no procede aplicar la presunción prevista para dividendos presuntos a los ajustes de precios de transferencia, pues no se está ante un ingreso real.

Que precisa que la mayor contraprestación que está bajo el poder de disposición del proveedor vinculado, identificado plenamente por la Administración, no califica como disposición indirecta de renta, ya que se

⁵³ Cabe indicar que en dicho pronunciamiento correspondiente al ejercicio 2010, este Tribunal tomó en consideración como motivo predominante, que la recurrente si bien había establecido un procedimiento para pérdidas (problemas de calidad, entre otros), no presentó mayor documentación que acredite que se hubiese seguido dicho procedimiento y que por lo tanto, sobre la base de dicha información, se encuentren acreditados los desmedros; no encontrándose acreditado en autos la existencia de un procedimiento similar para el ejercicio 2008.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

trata de un ingreso o suma susceptible de posterior control tributario. Cita a fin de sustentar su posición las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06511-1-2010, 03049-4-2019, 04215-10-2013, 17694-10-2013, 8000-3-2017 y 08531-4-2016.

Que por su parte, la Administración sostiene que al haber determinado el reparo a la base imponible por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por ajuste de valor de mercado de la importación de productos terminados de su vinculada Natura Brasil, por aplicación de las normas de precios de transferencia; estableció que dicho concepto constituía a su vez una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que era aplicable la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta por el periodo diciembre de 2008.

Que como se advierte de los Anexos N° 1 y 2 a la Resolución de Determinación N° _____, de fojas 4860 a 4862, la Administración procedió a aplicar la tasa adicional sobre el importe de S/ 14 257 614,00, el cual proviene del reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por *"Ajuste a valor de mercado de la importación de productos terminados de su vinculada"*; consignando como base legal el segundo párrafo del artículo 55 y el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 13-B de su Reglamento.

Que al respecto, el inciso g) del artículo 24-A de la referida Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, 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 segundo párrafo del artículo 55 de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. 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, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, 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.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que la Tasa Adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, que no se les hubiera retenido el 4,1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

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

Que igualmente, en la Resolución N° 11932-1-2019 se ha señalado 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, de acuerdo con lo previsto por



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo suficiente la mera invocación del inciso c) del artículo 109 del reglamento de dicha ley.

Que de lo expuesto, se tiene que no todo reparo que incida en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría es susceptible de gravamen con la referida Tasa Adicional, toda vez que esta solo es aplicable para aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario.

Que como se advierte del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° _____, de foja 4862, la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta al haberse efectuado ajuste por precios de transferencia; señalando en tal anexo lo siguiente: *"Se emite la presente Resolución de Determinación, al haberse determinado reparos a la Base Imponible del Impuesto a la Renta por el Ajuste a Valor de Mercado de la Importación de Productos Terminados su vinculada (costo y/o gasto) por el importe de S/ 14'257,614, el cual se encuentra afecto al pago de la Tasa Adicional del 4,1% por concepto de distribución indirecta de utilidades correspondiente al ejercicio 2008"*.

Que adicionalmente, considera como motivos determinantes del reparo la aplicación del segundo párrafo del artículo 55 y el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y lo dispuesto en el artículo 13-B del reglamento de la citada ley.

Que resulta pertinente mencionar que la Administración sustenta su acotación, entre otros, en el Resultado del Requerimiento N° _____, de foja 3906, en el que señala lo siguiente:

"(...) el ajuste por precios de transferencia efectuado al costo de ventas y los gastos operativos por el importe de S/. 14'257,614, se encuentra afecto al pago de la tasa adicional del 4.1% a que se refiere el inciso g) del Artículo 24°-A, por concepto de distribución indirecta de utilidades correspondiente al ejercicio 2008".

Que en ese sentido, de lo antes glosado se aprecia que la Administración al emitir la aludida resolución de determinación no ha fundamentado las razones por las cuales el aludido ajuste por aplicación de precios de transferencia implica una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de conformidad con lo previsto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria antes citada, de lo que se tiene que en autos no se encuentra debidamente sustentada la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la citada resolución de determinación.

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

III. Resolución de Multa N°

Que la recurrente, en sus escritos de alegatos, de fojas 6894 a 6905 y 6934 a 6966, señala que no se puede considerar responsable de la demora en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, ya que aquella es atribuible a la Administración, en tal medida no resultan aplicables los intereses moratorios computados desde el día siguiente del vencimiento del plazo de fiscalización y la fecha de emisión de los valores, pues lo contrario implicaría que tenga que hacerse responsable por el retraso de la Administración en la determinación de su obligación tributaria. Asimismo, señala que los intereses moratorios no resultan aplicables a una deuda por sanción administrativa, ya que la demora en su pago no ocasiona un perjuicio al fisco como sí ocurre en el caso del tributo, e invoca la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario.

Que cuestiona la configuración del tipo infractor previsto en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por no haberse observado el principio de subjetividad para atribuirle su comisión, cita las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 003-2005-PI/TC y 2868-2004-AA/TC, según las cuales la potestad sancionadora de la Administración debe respetar las garantías esenciales mínimas que le imponen los principios del Derecho Penal, dentro de los cuales se encuentran



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, entre otros, y que son reconocidos en el artículo 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que añade que el Tribunal Fiscal, en ciertas ocasiones, ha considerado no aplicar la sanción tomando en cuenta la conducta del contribuyente, como es el caso de las Resoluciones N° 082-3-97 y 2727-4-96, asimismo, debe tenerse en cuenta que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1315 ratifica que los entes públicos deben aplicar, entre otros, la institución de la duda razonable contemplada en el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, supuesto de excepción por el cual las infracciones se deben determinar subjetivamente, ello sin perjuicio de señalar que si se asume que el Código Tributario no reconoce en general ciertos principios del derecho administrativo sancionador, sería contrario a la Constitución, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Que indica que la resolución de multa impugnada debe ser dejada sin efecto, al haber sido emitidas sin haber seguido el procedimiento administrativo sancionador previo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente y según lo señalado por el Tribunal Constitucional en las Sentencias recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2192-2004-PA/TC.

Que afirma que no se configura la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario como consecuencia del ajuste de precios de transferencia efectuado por la Administración, siendo que la disminución del costo de importación de productos por efecto del citado ajuste no constituye una conducta cierta y estricta que se enmarque en el citado tipo infractor; que el cumplimiento del deber de contar con el ETPT es una causal de justificación que impide la configuración de la infracción (ausencia de antijuricidad), pues se colabora con la facultad de fiscalización de la Administración; y que dada la complejidad en la interpretación de los incisos d) y e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en caso la Administración determine la aplicación de otro método y el uso de comparables distintos a los utilizados por el contribuyente, procede la aplicación de la institución de la duda razonable como causal eximente de intereses y sanciones, prevista en el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario.

Que enfatiza que serían inaplicables las multas e intereses moratorios sobre la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por ajuste de precios de transferencia, pues la disminución del costo de importación de sus productos por efectos del citado ajuste no constituye una conducta cierta y estricta que se enmarque en el citado tipo infractor (ausencia de tipicidad), y, el cumplimiento del deber de contar con el ETPT es una causal de justificación que impide la configuración de la infracción (ausencia de antijuricidad). Denota que no existe una causa objetiva y razonable que justifique la actualización de las multas, ya que la demora en el pago de una sanción administrativa no ocasiona un perjuicio al fisco, por lo que vuelve a invocar la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario.

Que por su parte la Administración señala que habiéndose confirmado en todos sus extremos los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° _____ corresponde igualmente confirmar la Resolución de Multa N° _____.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, disponía que constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción era una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que estando a que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en los reparos que dieron lugar a la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, y considerando que en la presente instancia se han confirmado uno de ellos y revocado otro, corresponde emitir similar pronunciamiento en el extremo de la sanción contenida en aquella resolución de multa, y revocar la resolución apelada en este extremo a efecto de que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que sin perjuicio de lo antes indicado, es del caso señalar que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que no ha incurrido en la anotada infracción pues siendo que la disminución del costo de importación de productos por efecto del citado ajuste no constituye una conducta cierta y estricta que se enmarque en el citado tipo infractor (ausencia de tipicidad) y que el cumplimiento del deber de contar con el ETPT es una causal de justificación que impide la configuración de la infracción, pues se corrobora su colaboración con la facultad de fiscalización de la Administración (ausencia de antijuridicidad); cabe señalar, que el reparo por ajuste de precios de transferencia ha sido confirmado en la presente instancia, estableciéndose que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 consignada por la recurrente en su declaración jurada no resultaba arreglada a ley, por lo que tal conducta configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, conforme ha sido determinado por la Administración, no verificándose la vulneración del principio alegado; asimismo, es del caso enfatizar que conforme al artículo 165 del Código Tributario: *"La infracción será determinada en forma objetiva"*, lo que excluye la posibilidad de atender a consideraciones subjetivas.

Que sobre lo señalado por la recurrente en el sentido que los intereses moratorios no resultan aplicables a una deuda por sanción administrativa, ya que la demora en su pago no ocasiona un perjuicio al fisco como si ocurre en el caso del tributo, e invoca la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario; corresponde precisar que el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, asimismo, debe tenerse en cuenta que para las multas emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, como es el caso de autos, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 181 de dicho código, el cual establece que las multas impagas serán actualizadas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del mencionado código, desde la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, desde la fecha en que la Administración detectó la infracción, de modo tal que no resulta amparable lo manifestado por la recurrente.

Que asimismo, debe precisarse que carece de asidero legal lo solicitado por la recurrente respecto a que debe ordenarse la inaplicación de intereses moratorios por causa de la demora en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, esto es, por la demora en la conclusión del procedimiento de fiscalización, a través de la emisión y notificación de los valores impugnados, más aún si la emisión de los valores que concluyen la fiscalización no está limitada por ningún plazo máximo, salvo el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria⁵⁴.

Que respecto a la aplicación del numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, que invoca la recurrente, debe indicarse que dicha norma, modificada por el Decreto Legislativo N° 953, prevé que no procede la aplicación de intereses, ni sanciones, si como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta su aclaración y siempre que la norma aclaratoria lo señale expresamente.

Que cabe indicar que en las Resoluciones N° 01644-1-2006 y 04123-1-2006, se ha señalado que el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario establece como causal eximente del cobro de intereses y de la aplicación de sanciones, la interpretación equivocada de una norma, de lo que se infiere que dicha interpretación ha obedecido a la oscuridad de la norma, de allí que esta requiera ser aclarada.

⁵⁴ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 11283-2-2014.



Tribunal Fiscal

N° 05370-4-2024

Que en tal sentido, el artículo 170 del Código Tributario establece como causal eximente de sanciones e intereses la interpretación equivocada sustentada en la oscuridad de la norma que impide a los administrados efectuar la correcta determinación y pago de su obligación tributaria.

Que sobre el particular, cabe indicar que no se advierte la existencia de una duda razonable en relación con las normas aplicables para determinar el ajuste de precios de transferencia confirmado en esta instancia, que pudiera haber conllevado a una interpretación equivocada de ellas, tal y como ocurre cuando la norma es imprecisa, ambigua u oscura, situación que no se presenta en el caso de autos, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que se le atribuye, debe indicarse, en primer término, que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178 del anotado código se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2012, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° 04914-8-2013 y 10118-8-2016. En esa línea, sobre las sentencias del Tribunal Constitucional citadas por la recurrente, las cuales refieren que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente (criterio subjetivo) y el principio de culpabilidad, cabe reiterar lo señalado por el citado artículo 165 del Código tributario, siendo además que dichas sentencias son aplicables al caso dilucidados en ellas; no resultando, asimismo pertinentes las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 082-3-97 y 2727-4-96, invocadas por la recurrente, toda vez que en el primer caso este Tribunal dispuso la remisión de lo actuado a la Administración, en tanto se esclareciera el supuesto ilícito penal relacionado con la controversia, mientras que la controversia que diera lugar a la Resolución N° 2727-4-96 corresponde a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, distinta a la que es materia de autos, debiendo precisarse que el criterio adoptado en dicha resolución fue variado mediante la Resolución N° 12988-1-2009 que constituye precedente de observancia obligatoria en la que se estableció que *“La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953”*⁵⁵.

Que respecto al cuestionamiento de la recurrente por no haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo para la imposición de la sanción de multa, de acuerdo con lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, corresponde señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras. En esa línea, no resultan aplicables las sentencias del Tribunal Constitucional invocadas por la recurrente sobre el particular.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, según Constancia del Informe Oral N° 1088-2024-EF/TF, que obra en autos, de foja 7465.

⁵⁵ Similar criterio véase en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10614-10-2017 y 07758-4-2018.



Tribunal Fiscal

Nº 05370-4-2024

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Sánchez Gómez.

RESUELVE:

1. **DECLARAR INFUNDADA** la apelación en el extremo referido a la prescripción.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 6 de noviembre de 2017.
3. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° de 6 de abril de 2017, en el extremo que adiciona fundamentos al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por desvalorización de existencias.
4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 6 de abril de 2017, en el extremo referido al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por desvalorización de existencias y la resolución de multa vinculada, así como en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° , y **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados que contiene.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator
SG/AA/VT/VCO/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente