

Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

EXPEDIENTES N° : 16186-2018 y 2-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de junio de 2022

VISTAS las apelaciones interpuestas por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de setiembre de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2009, y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario¹; y contra la Resolución de Intendencia N° de 19 de octubre de 2018, que modificó la citada Resolución de Intendencia N°

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente, a los procedimientos tributarios, corresponde la acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 16186-2018 y 2-2019, al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente sostiene que, contrariamente a lo señalado por la Administración, 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

¹ Cabe precisar que mediante la citada Resolución de Intendencia N° (folios 2012 y 2026 a 2028 del Expediente N° 2-2019), la Administración dejó sin efecto los reparos por gastos contabilizados en las cuentas y GASTOS PROMOCIONES_DRE REGALOS (S/ 8 511 977,00), deducción por desmedro de mercancías no sustentado (S/ 1 542 523,00), y deducción de indemnización por siniestro de vehículos no sustentado (S/ 129 895,00); y reliquidó la multa asociada sin considerar tales reparos; siendo que dichos extremos no son cuestionados por la recurrente en su recurso de apelación (folio 2111 del Expediente N° 2-2019).



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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 señala que correspondía que la Administración meritúe la totalidad de la documentación presentada en etapa de reclamo, en atención a los deberes de colaboración, lucha contra la informalidad y evasión tributaria, como fines protegidos por la Constitución, y al derecho a probar como principio de rango constitucional, conforme a las sentencias recaídas en los Expedientes N° 1014-2007-HC/TC, 01557-2012-PHC/TC, 010-2002-AI y 6712-2005-HC/TC. Refiere que toda norma que restrinja derechos a los contribuyentes, como el derecho a probar, debe ser entendida de forma restrictiva, como así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 216-2003-AA/TC, 2579-2003-AA/TC, 0578-2005-PA/TC y 5741-2006-PA/TC, siendo que dicha restricción debe efectuarse acorde con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, conforme a la sentencia recaída en el Expediente N° 2235-2004-AA/TC. Anota que la Corte Suprema ha emitido fallos aceptando la admisión de medios probatorios extemporáneos y su actuación, como en el caso de la Casación N° 2081-2009-Lima y la Casación N° 3412-2008-Lima.

Que manifiesta que la Administración está obligada a verificar y determinar cuál es el método idóneo en la aplicación de las normas de precios de transferencia, en mérito al principio de verdad material e impulso de oficio, no pudiendo desestimar de forma liminar la documentación que acredite que el método aplicado en fiscalización no es el idóneo, y cita las Resoluciones N° 07735-3-2008, 01559-3-2011 y 02094-5-2003, entre otras, así como la sentencia recaída en el Expediente N° 02997-2009-PA/TC. Además, precisa que la opinión técnica y anexos, presentada a través del escrito de 27 de julio de 2018, no constituye un medio probatorio propiamente dicho, por lo cual, a efectos de su valoración, no se encuentra sujeto a plazos establecidos por el artículo 141 del Código Tributario, por ende, la Administración está obligada a merituar dicha opinión, a efectos de verificar cuál es el método más idóneo.

Que aduce 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. Precisa que no procede la aplicación de dicha tasa adicional por los ajustes de precios de transferencia, considerando la ilegalidad del ajuste secundario establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y que, además, 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. Asimismo, enfatiza que no procede aplicar la presunción prevista para dividendos presuntos a los ajustes de precios de transferencia, pues no estamos ante un ingreso real.

Que indica que, respecto de las resoluciones de multa, la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción, ni ha utilizado el procedimiento sancionador previsto en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, infringiendo el principio de presunción de inocencia, por lo que deben ser dejadas sin efecto.

Que agrega que el ejecutor coactivo debe abstenerse de iniciar y/o ejecutar cualquier procedimiento de cobranza coactiva relativo a la cobranza de la deuda impugnada.

Que mediante escritos ampliatorios², señala que la Administración ha omitido pronunciarse en la Resolución de Intendencia N° sobre las argumentaciones adicionales en torno al reparo por aplicación de las normas de precios de transferencia, contenidas en la "Opinión Técnica" elaborada por la firma TP Consulting, las mismas que debieron contar con un pronunciamiento expreso en la referida resolución, por

² Los cuales obran en los folios 2120 a 2167 y 2195 a 2206 del Expediente N° 2-2019, y en los folios 40 a 57 y 80 a 112 del Expediente N° 16186-2018.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

lo que corresponde que se declare su nulidad en dicho extremo, y cita la Resolución Nº 03991-10-2018.

Que menciona que existen diversas inconsistencias en la aplicación del método de margen neto transaccional – MNT³; que el monto de las transacciones por la importación de productos terminados, sujetas a revisión para la aplicación del método de precios de transferencia es de S/ 50 848 766,00, como indica su Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2009 – ETPT 2009⁴; y que para estimar el cálculo del margen operativo se deben considerar tanto las adiciones como las deducciones realizadas por la compañía para efectos del Impuesto a la Renta, siendo que, si bien en el ejercicio 2009 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. De esta manera, en el supuesto que la Administración continúe con la aplicación errónea del MNT, utilizando el margen operativo tributario (el cual incluye las adiciones a la renta neta imponible), el ajuste de precios de transferencia variaría de S/ 14 296 756,00 a S/ 8 617 305,00, al haber aumentado el porcentaje de utilidad operativa (UO) entre las ventas netas (V) de -6,26% a -1,61%.

Que anota que al analizar la transacción de importación a través del MNT, se deben considerar los gastos operativos relevantes que influyen directamente sobre el indicador analizado, 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 MNT, constituiría un caso de doble reparo. Explica que tiene una utilidad operativa (UO) calculada en 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 _____ y en cuanto a los gastos operativos (GO), no efectuó ajuste por el importe de S/ 10 184 395,00, que corresponde a los reparos por gastos no deducibles, efectuando, por ende, un doble reparo al desconocer el citado importe de S/ 10 184 395,00 para la determinación del Impuesto a la Renta y, al mismo tiempo, considerarlo como gasto para el cálculo del ajuste de precios de transferencia. Detalla que tomando en cuenta el reparo por gastos no deducibles de la renta (S/ 10 184 395,00), su rentabilidad debía ser de 2,08%, la cual estaría por debajo del rango, sin embargo, el ajuste se reduciría de S/ 14 296 756,00 a S/ 4 112 361,00.

Que expresa que el 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. Enfatiza que, con el ajuste a la base imponible por precios de transferencia en las compras de mercadería, efectuado aplicando el MNT, la Administración le 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 tratan de pruebas nuevas, y en ese sentido, corresponde que se modifique la determinación efectuada por la Administración.

Que arguye que el uso de los métodos de Precio Comparable No Controlado – PCNC⁵ y de Costo Incrementado – CI⁶, con el uso de comparables internos, desde el punto de vista de la vinculada

compatibilizan para el análisis de la operación de importación de productos terminados, resultando más idóneos que el 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

Menciona que no procede la aplicación del MNT, ya que es posible la aplicación de métodos tradicionales basados en las operaciones, no siendo necesaria la aplicación de un método basado en resultados. Refiere que si bien en su ETPT 2009, indicó que la entidad sobre la cual se llevaría a cabo el análisis de precios de transferencia sería ella, eso no descarta la evaluación correcta que debió hacer la Administración pues es esta la que tiene la obligación de efectuar el ajuste de acuerdo con la normatividad tributaria.

³ En adelante, MNT.

⁴ En adelante, ETPT 2009.

⁵ En adelante, PCNC.

⁶ En adelante, CI.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

Que alega que las características físicas de los productos son los mismos, ya que estos se encuentran clasificados por código únicos, los cuales hacen referencia a un producto en específico, por lo que se estaría comparando la venta que le efectúa con la venta que esta última efectúa a terceros independientes; y que la fiabilidad de la data respecto a las exportaciones de Natura Brasil se encuentran validadas por una certificación contable y legal. Describe que las operaciones tienen las mismas características dado que vende los mismos productos tanto a sus vinculadas como a terceros; que es la única compañía considerada tercero independiente que se encuentra en el mismo nivel de actividad, es decir, que opera como distribuidor local; que el volumen de venta es un factor que no tiene incidencia, pues los precios se mantienen constantes durante el año, incluso si se trata de la venta de una unidad o de cien unidades; y que, por lo expuesto, resulta factible realizar una comparación directa de los precios de los productos vendidos por y a ella, a través de la aplicación del PCNC en su versión interna, desde el punto de vista de Anota que pudo analizar, bajo el citado PCNC, el 66,75% del total de ventas de productos terminados que le realizó advirtiéndole de ello que el 1,34% de dichas operaciones se encontraban dentro del rango intercuartil; que el 95,86% de tales operaciones se encontraban 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 2,80% 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. Considerando lo indicado, precisa que utilizando la metodología propuesta (PCNC), determinó un ajuste de precios de transferencia a la mediana del rango intercuartil de S/ 216 046,00.

Que expone que también le fue posible aplicar la metodología del CI desde el punto de vista de a fin de analizar las operaciones de importación de productos terminados, a través de la comparación de los márgenes brutos obtenidos por en la venta de productos que le efectuó, con los márgenes brutos que obtuvo en la venta de productos durante el ejercicio 2009. Anota que pudo analizar, bajo el citado CI, el 33,25% del total de ventas de productos terminados que le realizó advirtiéndole de ello que el 7,24% de dichas operaciones se encontraban dentro del rango intercuartil, y que el 4,84% 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. Considerando lo indicado, precisa que utilizando la metodología propuesta (CI), determinó un ajuste de precios de transferencia a la mediana del rango intercuartil de S/ 268 867,00.

Que reitera sus argumentos en torno a la improcedencia de la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, y 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, porque se trata de un ingreso o suma susceptible de posterior control tributario, citando las Resoluciones Nº 03049-4-2019, 04215-10-2013, 17694-10-2013 , 8000-3-2017 y 08531-4-2016.

Que indica que sustenta su impugnación contra la Resolución de Intendencia Nº bajo los mismos argumentos expuestos en su recurso de apelación formulado contra la Resolución de Intendencia Nº

Que adiciona que no puede considerársele responsable de la demora en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, pues dicha demora corresponde a la Administración, por lo que considera que 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 la deuda. 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 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),



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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 mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos, y enfatiza que la “Opinión Técnica” elaborada por la firma TP Consulting no es un medio probatorio porque su objeto no es probar hechos sino establecer una opinión técnica, siendo que, la propia Administración reconoce que la referida opinión se centra únicamente en la evaluación de la aplicación de dos métodos para fijar precios de transferencia; refiere que, del mismo modo, dicha opinión tampoco califica como un “documento”, por ende, no debe aplicarse el artículo 125 del Código Tributario para calificar a la citada opinión como medio probatorio extemporáneo. Anota que, a través de diversas sentencias del Tribunal Constitucional, este ha señalado que los preceptos normativos deben interpretarse del mejor modo que optimice el derecho de defensa del administrado.

Que remarca 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. Indica que los lineamientos de la OCDE no descartan la aplicación del método de Precio de Reventa – PR⁷, sino que imponen un análisis más riguroso respecto a la elección de los comparables, siendo que incluso el Internal Revenue Service – IRS de los Estados Unidos, ha precisado que en caso concurren con la actividad de distribución ciertas actividades de marketing, es posible realizar un ajuste correspondiente sin que ello implique que no se debe aplicar el PR, por lo que la Administración no ha sustentado de qué forma las actividades realizadas por la compañía –como lo son las actividades de marketing– imposibilitarían la aplicación del PR a la operación bajo análisis.

Que aduce que existe reiterada jurisprudencia de este Tribunal mediante la cual se precisa que la tasa adicional de dividendos presuntos no es de aplicación automática a las operaciones sujetas a las normas de precios de transferencia.

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 antijuridicidad). 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, como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, efectuó reparos a la base imponible de dicho impuesto, entre ellos, el reparo por ajuste de precios de transferencia respecto de las importaciones de productos terminados efectuadas por la recurrente a su vinculada. Asimismo, refiere que determinó que el citado reparo también constituía una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que aplicó la Tasa Adicional del 4,1% sobre el importe de dicho reparo; y que también detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Adicionalmente, analizó la prescripción de la facultad para exigir el pago de la deuda contenida en los valores impugnados, invocada por la recurrente, concluyendo que esta no se había configurado.

Que mediante escrito de alegatos, anota que este Tribunal cuenta con jurisprudencia sobre el tema controvertido relacionado al reparo por ajuste de precios de transferencia, tales como las Resoluciones N° 07821-9-2018 y 06144-9-2019, por lo que solicita la aplicación de los referidos criterios; y que, en cuanto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, invoca el criterio contenido en la Resolución N° 02742-7-2010.

⁷ En adelante, PR.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

Que en el presente caso, de autos se tiene que mediante la Carta N° _____ SUNAT y el Requerimiento N° _____ (folios 935 y 937 del Expediente N° _____) la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2009, producto del cual emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ por dicho tributo y ejercicio, así como por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2009, y la Resolución de Multa N° _____ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 651 a 808 del Expediente N° _____).

Que el 12 de setiembre de 2017, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los anotados valores (folios 633 a 647 del Expediente N° _____) el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de setiembre de 2018, la misma que lo declaró fundado en parte (folios 1975 a 2005 del Expediente N° _____). Dicha resolución de intendencia fue notificada a la recurrente el 24 de octubre de 2018 (folio 2008 del Expediente N° _____).

Que el 19 de octubre de 2018, la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° _____ (folios 2 a 3 del Expediente N° _____) por la que modificó la anotada Resolución de Intendencia N° _____ en aplicación del artículo 107 del Código Tributario⁸, a fin de dar respuesta al escrito ampliatorio presentado el 2 de octubre de 2018, esto es, con posterioridad a la emisión de la Resolución de Intendencia N° _____ pero antes de su notificación. Cabe indicar que la referida Resolución de Intendencia N° _____ también fue notificada a la recurrente el 24 de octubre de 2018 (folios 2009 del Expediente N° _____).

Que el 15 de noviembre de 2018, la recurrente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° _____ (folios 2048 y 2112 del Expediente N° _____) y en la misma fecha también interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° _____ (folios 17 a 19 del Expediente N° _____). Cabe señalar que en este segundo recurso de apelación, la recurrente se remite a los argumentos expuestos en su recurso de apelación formulado contra la Resolución de Intendencia N° _____.

Que en ese sentido, la controversia de autos consiste en determinar si los mencionados valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N°

Que conforme se advierte de los Anexos N° 2 y 5 a la anotada resolución de determinación (folios 664 a 783 y 806), la Administración efectuó reparos a la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, entre otros¹¹, por ajuste de precios de transferencia, relacionado al costo de ventas por el ajuste al valor de mercado en la operación de importación de productos terminados de la empresa vinculada por el importe de S/ 14 296 756,00, al considerar que el método idóneo a aplicar en el análisis de precios de transferencia era el MNT en su versión externa, a diferencia de la metodología del PR propuesta por la recurrente en su ETPT 2009.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ (folios 576 a 596), la Administración detalló que, en el ETPT 2009, la recurrente analizó el cumplimiento del principio de libre concurrencia de la operación de importación de productos terminados efectuada con su vinculada considerándose a ella -la recurrente- como parte sujeta a análisis y utilizando como metodología a

⁸ Este artículo señala lo siguiente:

"Los actos de la Administración Tributaria podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación.

Tratándose de la SUNAT, las propias áreas emisoras podrán revocar, modificar o sustituir sus actos, antes de su notificación".

⁹ Cabe indicar que la emisión de la referida Resolución de Intendencia N° _____ en atención al artículo 107 del Código Tributario, no ha sido cuestionada por la recurrente.

¹⁰ En adelante, toda alusión a folios se entenderá referida al Expediente N° _____.

¹¹ Como se mencionó anteriormente, la Administración efectuó también otros reparos que fueron dejados sin efecto por la Resolución de Intendencia N° _____ Ver Nota a Pie 1.

¹² En adelante,



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

aplicar el PR, para lo cual consideró empresas comparables externas que realizaban las mismas actividades que ella, y como periodo a comparar consideró la información financiera de ella y las comparables de un periodo de tres años (2007 a 2009), determinando así que su margen bruto (MB)¹³ ascendente a 64,47% se encontraba dentro del rango intercuartil de mercado, y en ese sentido, la operación de importación se encontraba a valores de mercado. Sobre el particular, la Administración precisó que coincidía con la recurrente en cuanto a la selección de la parte sujeta a análisis (la recurrente), pero discrepaba respecto al método utilizado (PR), al considerar que no resultaba el más idóneo para el análisis de la transacción, por lo que procedió a evaluar cuál de los métodos era el más apropiado para dicho análisis, efectuando previamente el análisis de las funciones, activos y riesgos de la recurrente, señalando lo siguiente:

- Las actividades desarrolladas por la recurrente (parte analizada), según su ETPT 2009, son: a) compras, b) ventas, c) marketing y publicidad, y d) logística y distribución. Según su Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio 2009; los gastos operativos (gastos de ventas y administrativos), ascendieron a S/ 86 349 096,00, y representaron el 70,73% de las ventas netas, mientras el costo de ventas solo representó el 35,53% respecto de las ventas netas, por lo que los gastos operativos tenían importes significativos que originaron que la recurrente resulte con pérdida operativa. La suma a la que ascendían los gastos operativos demostraba que la recurrente invirtió esfuerzos relevantes orientados a promover el marketing, la fuerza de ventas, promoción, comercialización y publicidad de los productos contribuyendo en la creación de valor; asimismo, la recurrente incurría en riesgos diversos, tales como el riesgo de "responsabilidad y garantía del servicio", por lo cual asumía riesgos de la propiedad de los bienes que comercializaba conjuntamente con la responsabilidad derivada de estos. En ese sentido, la recurrente no era 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"¹⁴.
- El método de precios de transferencia seleccionado por la recurrente en su ETPT 2009, fue el de PR, no obstante, este método no compatibiliza con cualquier distribuidor, sino 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 concluyó que dicha empresa no era un distribuidor de bajo riesgo o riesgo limitado, por lo que la aplicación del PR, con el uso de comparables externos, utilizado por la recurrente, quedaría descartado.
- Se efectuó el descarte, entre otros¹⁵, de los siguientes métodos para el análisis de precios de transferencia: (i) el PCNC, con el uso de comparables internos, pues la recurrente solo importó los productos objeto de análisis de sus partes vinculadas y no de proveedores independientes, como se pudo constatar de los registros de importaciones de Aduanas así como del Registro de Compras de la recurrente; así también se descartó el PCNC, con el uso de comparables externos, pues no se identificó información pública de precios de productos similares a los importados por la recurrente de su vinculada comercializados entre terceros independientes en el mercado local, teniendo en cuenta los factores de comparabilidad previstos por la normatividad del Impuesto a la Renta; (ii) el 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 la parte vinculada, no sería válida la aplicación de dicho método; y, (iii) el PR, con el uso de comparables internos y externos, además de lo indicado en el punto anterior, la recurrente realizaba el total de sus compras a sus partes vinculadas.
- El MNT era el método más idóneo para la evaluación de la transacción analizada, debido a que este método evalúa la rentabilidad obtenida por la recurrente en su operación global de distribución de productos cosméticos, de belleza, de salud y del hogar, tomando en consideración todas las funciones asumidas, activos utilizados y riesgos inherentes al giro de negocio, asimismo, la comparación realizada a nivel de márgenes operativos permitía minimizar las diferencias existentes en las políticas y registros contables que se pudieran mostrar a nivel de márgenes brutos y a la vez recogía la intensidad de gastos

¹³ El cual resulta de la siguiente fórmula: Utilidad Bruta (UB)/ Ventas (V).

¹⁴ La Administración explica que el "marketer/distributor" toma posesión 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 los tipos de distribuidores que realizan menos funciones y, por lo tanto, asumen menos riesgos.

¹⁵ También se descartó el método de partición de utilidades y el residual de partición de utilidades.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

operativos en los que incurría 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 los mismos exigían 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.

- El indicador de rentabilidad a utilizar era el Margen Operativo¹⁶ (MO = Utilidad Operativa/Ventas Netas), y en cuanto al periodo a comparar, se utilizaría la información financiera de la recurrente y de las comparables de un periodo de tres años (2007 a 2009), tal como lo había considerado la recurrente. En cuanto a las compañías comparables externas seleccionadas se tomó en cuenta a cinco (5) de las compañías elegidas por la recurrente en su ETPT.
- Considerando lo anterior, efectuó el cálculo del rango intercuartil de rentabilidades operativas de mercado en 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 a las cuentas por pagar, a fin de minimizar las diferencias existentes entre la recurrente y las comparables, obteniendo el siguiente rango intercuartil ajustado de rentabilidades operativas de mercado medidas a través del MO:

Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior
4,60%	5,45%	7,25%

- Dado que la rentabilidad operativa alcanzada por la recurrente durante el ejercicio 2009, ascendió a - 6,26%, 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/ 14 296 756,00, en los siguientes términos:

Cálculo del Ajuste de Rentabilidad a la Mediana del Rango Intercuartil de Mercado¹⁷

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)
5,45%	=	(S/ 122 089 279,00 - Costo de ventas de mercado - S/ 86 349 096,00) / S/ 122 089 279,00
S/122 089 279 * 5,45%	=	S/ 122 089 279,00 - Costo de ventas de mercado - S/ 86 349 096,00
S/6 653 866	=	S/ 35 740 183,00 - Costo de ventas de mercado
Costo de ventas de mercado	=	S/ 29 086 317,00
Costo de ventas de la contribuyente	=	S/ 43 383 073,00
Diferencial	=	S/ 14 296 756,00
Ajuste a la base imponible	=	S/ 14 296 756,00

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, se sirviera explicar y sustentar su posición por escrito con la base legal y la documentación respectiva.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 190 a 208), en el que señaló que el principal objetivo de su inversión en marketing era dar a conocer los beneficios de los productos y que la interacción con las consultoras (fuerza de ventas) brindaba la oportunidad de probar el producto antes y

¹⁶ En adelante, MO.

¹⁷ Elaborado a partir de la información del Estado de Ganancias y Pérdidas de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de 2009 (fojas 1000 a 1002).



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

durante la compra de estos, en ese sentido, el gasto en publicidad era un medio para la venta, al permitir al consumidor conocer las ventajas del producto, evaluar la experiencia de la compra y definir entre las alternativas posibles en el mercado, por lo que dicho gasto no agregaba un valor ni implicaba una transformación del producto adquirido para reventa sino que era un medio para la venta. Preciso que el PR era el método idóneo para evaluar la transacción de importación de productos de su 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, propiedades y/o características, así como tampoco habían atravesado por algún proceso que les haya agregado un "valor significativo", no resultando correcto el argumento de 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 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. Indicó que no procedía la aplicación 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 MNT; además el MNT abarcaba no solo la operación objeto de análisis sino también otras operaciones con partes independientes lo cual se alejaba de la premisa esencial de los precios de transferencia. Agregó que, de acuerdo a jurisprudencia internacional, el PR era el método más apropiado para establecer el precio de transferencia en el caso de un distribuidor de productos cosméticos y de belleza que los había adquirido de su proveedor vinculado, para revenderlos en el mercado local, sin que hubiera un procedimiento de conversión de tales productos. Refirió que, incluso, teniendo en cuenta solo las cinco compañías comparables aceptadas por la Administración, su margen bruto del ejercicio 2009 se mantenía dentro del rango intercuartil de márgenes brutos calculado respecto de dichas comparables.

Que a través del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 533 a 559), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y respecto al análisis de precios de transferencia, indicó lo siguiente:

- La recurrente no indicó opinión alguna en contrario respecto a la selección de la parte sujeta a análisis, por lo tanto, la parte analizada continuaría siendo la recurrente.
- La recurrente no indicó opinión alguna 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, aquella sí discrepó de la utilización del MNT y mantuvo su posición establecida en su ETPT, en torno a que el PR era el método 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 que también realizaba las funciones de marketing y publicidad, habiendo incurrido en gastos operativos significativos, y si bien los esfuerzos de publicidad y marketing podían ser entendidos como parte de la necesidad de lograr un mayor volumen de ventas, como señalaba la recurrente, 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 esta obtuvo márgenes operativos negativos. De esta manera, en base al análisis funcional efectuado, se determinó que las actividades de la recurrente no se limitaban a las de un distribuidor que solo se dedique 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 PR, sino que 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 MNT.
- La recurrente realizaba dos funciones principales, la de distribución propiamente dicha y las actividades de publicidad y marketing, las mismas que 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 mismos que eran económicamente significativos en relación a las ventas y no se encontraban recogidos en el costo de ventas, por lo que la



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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 la recurrente.

- Por tanto, contrario a la posición de la recurrente, la aplicación del MNT, si se ajustaba a lo establecido en la normatividad sobre precios de transferencia, pues este método 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), la selección del período a comparar (2007 a 2009), y la selección de las cinco (5) compañías comparables, se mantenía dicha selección efectuada en el Requerimiento Nº asimismo, se mantuvieron los ajustes de comparabilidad a las cuentas por cobrar, a las existencias y a las cuentas por pagar respecto de la información financiera de dichas compañías comparables.

Que por lo expuesto, la Administración señaló que mantenía el cálculo del rango intercuartil de rentabilidades de mercado, y el ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta por el importe de S/ 14 296 756,00.

Que posteriormente, mediante el punto 4 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (folio 522), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones correspondientes a la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, entre ellas, la relacionada a la observación formulada en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº respecto al ajuste de precios de transferencia por cambio de método, a fin de que presente sus descargos.

Que en respuesta al aludido requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 215 a 224), en el que reiteró su posición en torno que el método más idóneo para evaluar la operación de importación de productos de su vinculada era el PR; y agregó que, si bien en el año 2015 tuvo una pérdida operativa, luego, en el año 2016, su resultado operativo fue de S/ 15 millones, advirtiendo de esta manera que sus gastos operacionales de los ejercicios 2015 y 2016 tendieron a estabilizarse, por lo que, teniendo en cuenta que en el ejercicio 2014 había logrado un punto de inflexión en los resultados operativos y que en el 2016 su utilidad operativa ascendió al citado monto, ambos hechos demostraban que los esfuerzos en publicidad y promoción incurridos sí empezaron a dar resultados satisfactorios en años posteriores al fiscalizado, siendo además que, si bien invirtió más que sus competidores en publicidad y promoción, ello se debía a la relevancia que tiene este rubro en la industria de la venta directa y en su estrategia de largo plazo en relación al desarrollo de sus operaciones en el país.

Que en el punto 4 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 509 a 519/vuelta), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y señaló lo siguiente:

- Efectuó el cálculo del porcentaje de los gastos operativos (GO) y el costo de ventas (CV) respecto de las ventas netas (V), tomando en cuenta tres años anteriores y siete años posteriores al ejercicio fiscalizado, obteniendo de esta manera que en dichos años el porcentaje de gastos operativos respecto de las ventas netas fueron importes significativos y mantuvieron una proporción similar cada año¹⁸,

¹⁸ Los porcentajes hallados fueron los siguientes:

Ejercicio	GO/V	CV/V
2006	68,36%	33,82%
2007	66,96%	36,11%
2008	68,63%	39,21%
2009	70,73%	35,53%
2010	72,23%	35,43%
2011	71,44%	33,74%
2012	78,44%	29,30%
2013	72,96%	27,22%



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

concluyendo así que la recurrente sistemáticamente invirtió en gastos operativos (de ventas y administrativos), los cuales se encontraban integrados a su actividad de negocio (distribución y marketing de productos); asimismo, apreció que en los mismos años en los que la recurrente obtenía utilidad operativa, se mantenía una proporción de gastos operativos similar a aquella calculada para los años en los que la recurrente obtuvo pérdidas operacionales. Considerando el análisis efectuado a los costos y gastos de la recurrente, realizado a fin de determinar las funciones económicamente relevantes que aquella realizaba, subrayó que la recurrente no era un mero distribuidor, sino que también efectuaba funciones de marketing y publicidad, habiendo incurrido en gastos operacionales significativos.

- Sobre la metodología del PR que la recurrente pretendía aplicar, reiteró las conclusiones vertidas en el Resultado del Requerimiento Nº en el sentido que el método más idóneo para evaluar la transacción objeto de análisis era el MNT.
- Por lo expuesto, y considerando que los descargos de la recurrente no lograron desvirtuar el ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta por el importe de S/ 14 296 756,00, mantuvo dicha observación.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 32¹⁹ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF²⁰, 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 se establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones del aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se conoce como “normas de precios de transferencia”.

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

Que el mencionado inciso d) agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las

2014	71,77%	27,60%
2015	73,07%	29,21%
2016	66,78%	28,55%

Fuente: Declaración Jurada del Impuesto a la Renta

¹⁹ Según texto aplicable al caso bajo análisis.

²⁰ En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado; (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que 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, 2) precio de reventa, 3) costo incrementado, 4) partición de utilidades, 5) método residual de partición de utilidades, y 6) margen neto transaccional. 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 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 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 transacción. No compatibiliza con aquellas transacciones que involucren un intangible valioso (...) Los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones:*



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

(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 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", y aplicables para la interpretación del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta²¹, 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 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*

²¹ En adelante Directrices OCDE. Versión 2010. Disponible en: https://books.google.com.pe/books/about/Directrices_de_la_OCDE_aplicables_en_mat.html?id=rFOWDwAAQBAJ&printsec=frontcover&source=kp_read_button&hl=es&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (Visto el 25 de mayo de 2022).



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

*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*²².

Que en relación al 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 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”)*”.

Que por su parte, BALZANI²³ señala que antes de sujetar una transacción a la prueba del método del PR es necesario que concurren 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

²² 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.

²³ BALZANI, FRANCESCA. El Transfer Pricing, Curso de Derecho Tributario Internacional, Temis, Colombia, 2003. p.395 y 398 a 401.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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 2009²⁴, elaborado por PriceWaterhouseCoopers, y presentado por la recurrente (folios 355 a 420), de cuya revisión, entre otros aspectos, se señala lo siguiente:

- En la sección referida al "Análisis Funcional"²⁵, en cuanto a las actividades de negocio desarrolladas por aquella, se describe que su principal actividad 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 de producto, así como con un gerente de marketing de relacionamiento.
- En cuanto a las transacciones intercompañía realizadas durante el ejercicio 2009, se indica que una de ellas y la más importante, fue la importación de productos terminados de su vinculada por un importe de S/ 50 848 766,00, siendo que la recurrente importó la totalidad de sus productos de las líneas de perfumería, cabello, rostro, maquillaje, entre otros, de la citada 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; logística y distribución; y, marketing y publicidad. 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 85,42% de los activos correspondía a activo corriente, y que el rubro de mayor importancia en cuanto al activo corriente fue el de existencias con 47,89%; asimismo, se señala que la recurrente asumía diversos riesgos, entre ellos, el riesgo de inventario, al ser esta 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 la calidad de los mismos; 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.
- En la sección referida al "Análisis Económico", en la que se analizan las transacciones intercompañía realizadas durante el ejercicio 2009, 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 PR con comparables externos; y, la conclusión en torno a la transacción analizada,

²⁴ En el citado ETPT 2009, por lo que se alude a la recurrente.

²⁵ 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 así como las principales funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados (folio 403/vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

esto es, la operación de importación de productos terminados a la vinculada Natura Brasil.

- 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, del PCNC, CI y MNT con comparables internos y externos. Se indica que en el caso del PCNC con comparables internos, la recurrente no había importado productos similares de terceros independientes, bajo las mismas condiciones, y, en cuanto al 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 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 MNT, al ser un método que analizaba las utilidades operativas, luego de los gastos de administración y comercialización, se vería distorsionado por la alta relación entre los gastos de estructura y las ventas netas generadas por la particular situación de negocios de la recurrente al encontrarse esta en un proceso de expansión y reestructuración de costos y gastos, requiriéndose por ello ajustes muy complejos que contemplen tal situación, lo que motivó su descarte. Además, se establece que el PR global con comparables externos e información de los Estados Financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2009, 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 diez (10) 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 período 2007 a 2009. De esta manera se determinó que el rango intercuartil de márgenes brutos (MB) promedio ponderado (2007-2009) ajustado²⁶ de las compañías comparables fluctuó entre el 43,41% y 72,07%, con una mediana de 55,31%, y que el margen bruto de la recurrente para el ejercicio 2009 era de 64,47%, 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 concurrencia.

Que asimismo, obra el Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio 2009 de la recurrente (folio 595), del cual se aprecia que para el citado ejercicio, los gastos operativos ascendieron a S/ 86 349 096,00 -esto es: Gastos de Ventas (S/ 54 600 573,00) + Gastos de Administración (S/ 31 748 523,00)-, lo que representa el 70,73% del importe al que ascendieron las ventas netas en dicho ejercicio (S/ 122 089 279,00), mientras el costo de ventas que ascendió a S/ 43 383 073,00, representó solo el 35,53% del referido importe de ventas netas; además se advierte que la recurrente obtuvo en el aludido ejercicio una pérdida operativa de S/ -7 642 890,00.

Que adicionalmente, se aprecian cuadros de detalle de gastos de ventas y administración, según declaración jurada del ejercicio 2009, presentados por la recurrente (folio 23), de los que se desprenden gastos importantes relacionados al personal, tales como los registrados en las Cuentas - Sueldos, Otras remuneraciones, - Vacaciones, - Seguridad y previsión social, - Otras cargas de personal, y - Compensación por tiempo de servicios, por los importes de S/ 16 052 784,00, S/ 5 766 642,00, S/ 1 979 249,00, S/ 1 606 826,00, S/ 3 410 516,00 y S/ 1 693 519,00, respectivamente; además, como otros gastos importantes, se tienen a los registrados en las Cuentas - Otras cargas diversas de gestión, - Otros servicios y - Publicidad, publicaciones y relaciones públicas, por los importes de S/ 17 233 131,00, S/ 14 436 472,00 y S/ 4 502 700,00, respectivamente, advirtiéndose que los registrados en las Cuentas - Otras cargas diversas de gestión, y - Otros servicios, según el Libro Diario de la recurrente, contienen conceptos de promociones, regalos y propagandas (folio 764). Así también se tiene el cuadro de detalle de gastos de personal proporcionado por la recurrente (folio 602/vuelta), en el que se indica

²⁶ 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 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

que el total de gastos de personal del ejercicio 2009 fue de S/ 30 510 640,00, de los cuales los importes de S/ 1 619 609,99, S/ 21 655 900,27, S/ 2 004 897,19 y S/ 729 027,62, correspondían a las áreas de marketing²⁷, comercial²⁸, ciclo de pedidos²⁹ y atención al cliente, respectivamente.

Que además, conforme se indica en el folio 601, la recurrente detalló que su modelo de comercialización se basaba en la venta directa de sus productos, y que su estrategia de marketing descansaba en dos pilares que tenían como fin común aumentar sus ventas, estos eran: el marketing de producto a través del cual publicitaba las ventajas, beneficios y esencia de sus productos, tanto a nivel interno como a la fuerza de ventas y los consumidores finales, mediante propaganda, revistas Natura, internet, muestras y experimentación; y el marketing de relacionamiento a través del cual se mantenía incentivadas a las consultoras (fuerza de ventas) a través de campañas de incentivo, relacionamiento, reconocimiento, eventos y centros de aprendizaje a fin de que estas adquieran habilidades. En la misma línea, como se aprecia de los escritos presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, esta 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, y además comentó que incluso invirtió más que sus competidores en publicidad y promoción, debido a la relevancia que tiene este rubro en la industria de la venta directa y en su estrategia de largo plazo en 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 PR es 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 la 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 aplicado por la recurrente³⁰. Adicionalmente, la recurrente argumenta que los métodos idóneos para determinar el valor de mercado respecto de la precitada operación, eran el PCNC y el CI, con comparables internos, teniendo como parte analizada a En tal sentido, corresponde a este Tribunal verificar tales aspectos.

(i) Método más apropiado

Que según se aprecia de lo actuado durante la fiscalización y plasmado en la resolución de determinación objeto de impugnación, 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 vinculada Natura Brasil, era el PR.

Que al respecto, cabe señalar que, conforme al ETPT 2009, e información adicional, antes glosada, la recurrente realiza funciones de marketing y publicidad, las cuales constituyen factores clave 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 cuales importa directamente de su vinculada domiciliada en Brasil, y comercializa a través de una red de consultoras de belleza independientes quienes constituyen su fuerza de ventas³¹, siendo que a través de dichas funciones la recurrente ha logrado mantener su posicionamiento en el mercado, así como el posicionamiento de la

²⁷ Las funciones del área de marketing eran, entre otras, las siguientes: planeación de la estrategia promocional y campañas, seguimiento de tendencias de venta, planeación de demanda definir programación de lanzamiento de nuevos productos (folio 765).

²⁸ Las funciones del área comercial eran, entre otras, las siguientes: establecer objetivos y planificar actividades, divulgar la marca Natura, velar por el modelo comercial, plan de carrera y medición de desempeño (folio 765).

²⁹ Las funciones del área de ciclo de pedidos eran, entre otras, las siguientes: asegurar el abastecimiento manteniendo un nivel de stock eficiente, planificar y controlar el proceso de distribución de pedidos, gestión de armado de pedidos para consultoras (folio 765).

³⁰ Según se aprecia, no es materia de discusión verificar si dicha operación se encuentra dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia.

³¹ 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: <https://economipedia.com/definiciones/fuerza-de-ventas.html> (Visto el 26 de mayo de 2022).



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

marca que comercializa, advirtiéndose que, de acuerdo a lo descrito por ella, dada la naturaleza de su negocio y su posición 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 publicidad y promoción, basando su estrategia de marketing en: el marketing de producto y el marketing de relacionamiento, por lo que contaba con un gerente de marketing de producto y otro de marketing de relacionamiento.

Que en efecto, según lo establecido en el ETPT 2009, 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 a 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, se tiene que la recurrente, para realizar dichas funciones de marketing y publicidad, contó con las áreas de marketing, comercial, ciclo de pedidos y atención al cliente, entre otras, así como también efectuó gastos considerables en el personal de dichas áreas, así como en publicidad, publicaciones, relaciones públicas, promociones, regalos, propagandas, entre otros gastos, que se encuentran contabilizados como gastos operativos, toda vez que, como ella misma describe, se tratan de gastos 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/ 54 600 573,00, lo que constituye el 44,72% del importe al que ascendieron las ventas netas del ejercicio 2009 (S/ 122 089 279,00), y los gastos administrativos ascendieron a S/ 31 748 523,00, que corresponde al 26% del citado importe de ventas netas, según el Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio 2009.

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 la calidad de los mismos; y riesgos especiales como el de responsabilidad / garantía del servicio, que se basaba en la satisfacción total del cliente, en virtud del cual la recurrente efectuaba prestaciones complementarias como la devolución del dinero, cambio del producto e incluso 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 importa, tal como se expuso en el ETPT 2009, 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 MNT, cuya aplicación recoge la totalidad de las funciones y riesgos asumidos por ella.

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

Que en ese sentido, si bien la recurrente adujo que el 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



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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 tanto en el personal dedicado a dichas funciones, la fuerza de ventas, como en promociones, regalos, campañas, propagandas, eventos, 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 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 MNT, utilizado por la Administración, a través del cual se puede llegar al más adecuado grado de comparabilidad, pues para que el 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 importa³².

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 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 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”³³, 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 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 (folio 540/vuelta); 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 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 brutos.

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

³² Cabe recordar que, conforme a lo señalado por las Directrices 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.

³³ 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).



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

considera que el 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 PR no sea el método más apropiado.

Que ahora bien, conforme se indicó, 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 recurrente:

- 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 por la compañía 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 2009, la cual ascendió a -6,26%, en base a la información financiera contable de esta. En efecto, se calculó el margen operativo o margen de beneficio neto de la recurrente a comparar, en base 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)³⁴) -utilizado en el presente caso-, los cuales expresan la relación entre dos o más elementos de los estados financieros³⁵, preparados conforme a las normas contables y financieras. Lo anterior, se condice con lo establecido en el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a que, para efecto de la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activo se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se opongan a lo dispuesto en la ley; y, además con lo anotado en las Directrices OCDE, en las que se señala que: *“Cuando el método de determinación de precios de transferencia más apropiado, atendiendo a las circunstancias del caso, elegido (...) sea un método unilateral, es necesario contar con la información financiera relativa a la parte objeto de análisis (...)*”³⁶.

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

³⁴ 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 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.

³⁵ Véase el siguiente enlace: https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1176/cap04.pdf (Visto el 26 de mayo de 2022).

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: <https://www.bolsadevalores.com.sv/index.php/centro-de-informacion/educacion-bursatil/glosario/indicadores-de-rentabilidad#:~:text=Definition-> (Visto el 26 de mayo de 2022).

³⁶ El subrayado es agregado. Cabe precisar que por “*método unilateral*”, se hace referencia, entre otros, al MNT.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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, cabe señalar que no resultaría adecuado ni fiable que la comparación de utilidades operativas se efectúe en 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 base a la información financiera contable de las compañías comparables -esto es, sin considerar elementos tributarios como las adiciones y deducciones-, como plantea la recurrente.

- 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/ 10 184 395,00, 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 de S/ 10 184 395,00 para la determinación del Impuesto a la Renta y, al mismo tiempo, considerarlo como gasto para el cálculo del ajuste de precios de transferencia.

Al respecto, si bien de la resolución de determinación objeto de impugnación (folio 806), se aprecia que la Administración efectuó reparos por gastos no deducibles de la renta neta del ejercicio 2009 -distintos al ajuste de precios de transferencia materia de análisis- por el importe total de S/ 10 184 395,00³⁷, no obstante, posteriormente, en la Resolución de Intendencia N° apelada, fueron dejados sin efecto (folio 2012). En ese sentido, carece de pertinencia lo alegado por la recurrente respecto a que de un lado, se le está desconociendo el importe de S/ 10 184 395,00 para la determinación del Impuesto a la Renta, y de otro, se le considera como gasto para el cálculo del ajuste de precios de transferencia.

Sin perjuicio de lo expuesto, debe tenerse en consideración que para el cálculo de la Utilidad Operativa (UO)³⁸, 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 recalarse 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 vinculada a fin de que sea medido 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.

- 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.

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 2009; 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

³⁷ Esto es, por gastos contabilizados en las cuentas - GASTOS PROMOCIONES_DRE REGALOS (S/ 8 511 977,00), deducción por desmedro de mercancías no sustentado (S/ 1 542 523,00) y deducción de indemnización por siniestro de vehículos no sustentado (S/ 129 895,00); que en total suman el anotado importe de S/ 10 184 395,00.

³⁸ Como se mencionó anteriormente, la Administración halló el margen operativo de la recurrente, obtenido en el ejercicio 2009, en base al indicador financiero MO, el cual se calcula dividiendo la Utilidad Operativa (UO)/Ventas Netas (V). Sobre la citada Utilidad Operativa (UO), 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

Nº 04167-9-2022

a análisis, que en este caso es la recurrente, con el margen de mercado obtenido de los estados financieros de las empresas independientes comparables³⁹.

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 se advierte la arbitrariedad y/o falta de razonabilidad en que habría incurrido la Administración, la misma que se ha circunscrito a aplicar la metodología del MNT desde una perspectiva global, utilizando el indicador financiero MO, en los términos establecido 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 PCNC y el CI con comparables internos, teniendo como parte analizada a Natura Brasil.

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 Nº 1 al Requerimiento Nº 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 MNT con comprables externos y considerando como parte objeto de análisis a la recurrente, habiéndose descartado la utilización de, entre otros, los métodos PCNC 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 escrito 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.

Que posteriormente, a través del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 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

³⁹ En este sentido, véase: RÖEDER M. RUDOLF, "Los Precios de Transferencia Profundizando Aspectos Básicos" en: Análisis Tributario, Nº 213, AELE, octubre 2005, Pág. 12 y 13.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

comparables internos y externos, 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 2009, y no el MNT que había sido aplicado por la Administración.

Que asimismo, se advierte del Requerimiento N° el escrito de respuesta a este requerimiento, y de su resultado, antes descritos, que la recurrente no cuestionó la selección de la parte objeto de análisis, ni el descarte de la utilización de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos, considerados 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 impugnado, no se encontró relacionada a los citados puntos. En efecto, se advierte del ETPT 2009, presentado por la recurrente, descrito líneas arriba, que en este también se efectuó el descarte de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos, y además se eligió como parte analizada a la recurrente; de lo que se colige que las partes del procedimiento estuvieron de acuerdo y no discutieron respecto a estos puntos durante la fiscalización, no resultando, por tanto, puntos en controversia que hayan sido considerados en la determinación del reparo.

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 del reparo impugnado, advirtiéndose que no fueron motivo de divergencia entre las partes durante la etapa de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, no formando parte del asunto controvertido en la determinación del reparo.

Que a mayor abundamiento, se aprecia que, incluso, en la Resolución de Intendencia N° apelada (folio 1995/vuelta), la Administración hace énfasis en que el planteamiento de la aplicación de los métodos de PCNC y CI con comparables internos, teniendo como parte analizada a no fue invocado por la recurrente durante la etapa de fiscalización, en ese sentido, la recurrente no presentó ni puso a su disposición durante el procedimiento de fiscalización, la información referida a la citada empresa extranjera (estados financieros segmentados, costos internos de los productos y precios de venta de cada producto, entre otros), lo que era necesario a fin de evaluar y corroborar el citado planteamiento de la recurrente, pese a haber sido esta solicitada mediante el Requerimiento N° por lo que la Administración durante el procedimiento de fiscalización no pudo efectuar tal corroboración y, de corresponder, formular el reparo en 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, procede mantener el reparo y confirmar las resoluciones apeladas, en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente sobre que la Resolución de Intendencia N° es nula al no haberse pronunciado sobre las argumentaciones adicionales que esgrimió en torno al reparo por aplicación de las normas de precios de transferencia, según la "Opinión Técnica" elaborada por la firma TP Consulting, y por no haber meritado la totalidad de la documentación presentada en etapa de reclamo, cabe señalar que carece de sustento, pues conforme con lo analizado en la presente instancia, 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, no formaron parte del asunto controvertido. En ese sentido, resulta arreglado a ley que la Administración, no haya atendido los argumentos de la recurrente, plasmados en sus escritos ampliatorios del 27 de julio y



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

2 de octubre de 2018⁴⁰ y ⁴¹, y la documentación adjuntada a ellos⁴², mediante los cuales pretendía introducir aspectos que no formaron parte del motivo del reparo.

Que la Resolución Nº 03991-10-2018, invocada por la recurrente, versa sobre un caso en el que se indicó que la Administración no se había pronunciado respecto a la presentación de escritos ampliatorios de reclamación así como respecto a las pruebas adjuntadas a ellos, y por tanto, no había decidido sobre todas las cuestiones planteadas por el administrado, precisándose que, aun cuando las pruebas aportadas hayan sido extemporáneas, en virtud de lo establecido por el artículo 125 del Código Tributario, la Administración debía señalar ello en su pronunciamiento. Al respecto, debe indicarse que dicho caso es distinto al que es materia de análisis, por cuanto, en el presente caso, se aprecia que la Administración, mediante la Resolución de Intendencia Nº _____ y la Resolución de Intendencia Nº _____ que la modifica, sí emitió pronunciamiento sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente en sus escritos ampliatorios, así también señaló de forma expresa que la documentación adjuntada a los escritos ampliatorios presentados el 27 de julio y 2 de octubre de 2018, no serían merituados, por lo que no corresponde aplicar el criterio invocado por la recurrente al caso de autos, debiéndose mencionar que el hecho que la recurrente discrepe o no comparta el análisis y los criterios considerados por la Administración para sustentar su reparo y las respuestas a sus argumentos, no acarrea la nulidad del acto.

Que además, considerando que la Administración actuó de acuerdo a ley, no se advierte la infracción a los deberes de colaboración, lucha contra la informalidad y evasión tributaria como fines protegidos por la Constitución y al derecho a probar, ni la vulneración a lo establecido por el Tribunal Constitucional en las diversas sentencias alegadas por la recurrente; asimismo, cabe anotar que respecto a las sentencias de Casación Nº 2081-2009-Lima y 3412-2008-Lima, estas no son vinculantes para los órganos administrativos como este colegiado⁴³, y tienen efecto únicamente para las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos.

Que adicionalmente, es del caso precisar que la Administración atendió al argumento de la recurrente en el sentido que los métodos idóneos para determinar el valor de mercado por la importación de productos terminados de su vinculada _____ eran el PCNC y el CI, con comparables internos, teniendo como parte analizada a _____ y no el método aplicado por la Administración (MNT), así como sobre las inconsistencias en la aplicación del MNT (folio 2013/vuelta del Expediente Nº _____ argumentos que, precisamente, eran sostenidos en el documento denominado "Opinión Técnica" elaborado por la firma TP Consulting y sus anexos (folios 1018 a 1567 del Expediente Nº 2-2019), que no fue meritudo por la Administración, conforme a lo señalado líneas arriba, siendo que no se aprecia que esta haya omitido o se haya sustraído de dar atención a alguna argumentación de la recurrente, y en ese sentido, no se advierte que la actuación de la Administración haya contravenido lo establecido en las Resoluciones Nº 07735-3-2008, 01559-3-2011 y 02094-5-2003, entre otras, así como en la sentencia recaída en el Expediente Nº 02997-2009-PA/TC, en relación a la verificación de los hechos que sirven de sustento a las decisiones administrativas y a los principios de verdad material e impulso de oficio. Sobre el particular, es del caso reiterar que el argumento referido a que el PCNC y el CI, con comparables internos, teniendo como parte analizada a _____ resultarían ser métodos más idóneos que el MNT, fue esgrimido recién a través de los escritos ampliatorios de reclamación de 27 de julio y 2 de octubre de 2018, pues durante el procedimiento de fiscalización y en su recurso de reclamación, el argumento de la recurrente se circunscribió a sostener que el método más idóneo a aplicar en su caso era el PR y no el MNT -aplicado por la Administración-, razón por la cual, como se indicó, el motivo del reparo, plasmado en la Resolución de Determinación Nº _____ se centró en ello, por lo que no estaba en discusión el descarte de los métodos de PCNC y CI, ni que la parte analizada no debía ser la recurrente.

⁴⁰ En los que argumentó que los métodos idóneos para determinar el valor de mercado por la importación de productos terminados de su vinculada _____ eran el PCNC y el CI, con comparables internos, teniendo a _____ como parte analizada, y no el método aplicado por la Administración (MNT), adjuntando para tal efecto la "Opinión Técnica" elaborada por TP Consulting, la certificación contable y legal de _____ y los anexos respectivos (folios 1018 a 1964).

⁴¹ Como se señaló, el referido escrito de 2 de octubre de 2018, fue presentado por la recurrente con posterioridad a la emisión de la Resolución de Intendencia Nº _____ y con anterioridad a su notificación, motivo por el cual, la Administración emitió la Resolución de Intendencia Nº _____ a fin de dar respuesta a dicho escrito.

⁴² Además, dicha documentación tampoco fue ofrecida dentro del plazo previsto por el artículo 125 del Código Tributario.

⁴³ Similar criterio ha sido expuesto en la Resolución Nº 04831-9-2012.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

Resolución de Determinación Nº

Que como se advierte del Anexo Nº 1 a esta resolución de determinación (folio 655), la Administración procedió a aplicar la Tasa Adicional del 4,1% al importe de S/ 14 296 756,00, que constituye el reparo por ajuste por precios de transferencia a la mediana del rango intercuartil del ejercicio 2009, sustentándose en el inciso g) del artículo 24-A y en el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo Nº 970, para efecto del impuesto se entendía por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados. Asimismo, se señalaba que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se encontraba regulado en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo Nº 979, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24-A, y que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en dicho párrafo debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

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

Que el mencionado artículo dispone que reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el RUC, ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente, iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso, y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición; 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; y 5) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que para la aplicación de los ajustes a que se refiere el inciso c) del artículo 32-A de la ley, en lo concerniente al ajuste secundario, el inciso c) del artículo 109 del citado reglamento, incorporado por el artículo 3 del Decreto Supremo Nº 190-2005-EF, dispone que como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la ley, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

Que de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 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 de 4,1% fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas,



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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 Nº 15452-1-2011 y 19069-10-2013, entre otras, se ha dejado 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 Nº 08000-3-2017, entre otra, este Tribunal ha señalado que no corresponde considerar como dividendos presuntos al ajuste por subvaluación de ventas por aplicación de las reglas de valor de mercado, por cuanto no se puede afirmar que dicho ajuste signifique una disposición indirecta de renta.

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida Tasa Adicional solo 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, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 12078-3-2015 y 02487-4-2017, entre otras.

Que como se advierte del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº (folios 653 y 654), la Administración consideró que correspondía la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1%, al haberse determinado un reparo por ajustes de precios de transferencia respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. En efecto, como se aprecia de dicho anexo, la Administración sustenta su reparo señalando lo siguiente: *"Por lo tanto, el ajuste por precios de transferencia al costo de ventas (...) por el importe de S/ 14 296 756, 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 de utilidades correspondiente al ejercicio 2009"*.

Que sin embargo, la Administración al emitir la aludida resolución de determinación no ha fundamentado por qué el aludido ajuste al costo de ventas 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 las resoluciones apeladas en este extremo y dejar sin efecto la citada resolución de determinación⁴⁴.

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

Que en relación con el criterio citado por la Administración contenido en la Resolución Nº 02742-7-2010, como sustento para gravar con la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta a la recurrente, cabe indicar que la misma no resulta aplicable al presente caso, toda vez que no está referida a un supuesto de atribución de dividendos presuntos por reparos efectuados por la aplicación de las normas de precios de transferencia⁴⁵.

Resolución de Multa Nº

Que la citada resolución de multa (folios 651 y 652), fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que de acuerdo con la citada norma, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación

⁴⁴ Similar pronunciamiento se ha emitido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03049-4-2019, 06144-9-2019 y 07664-9-2021.

⁴⁵ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 09310-1-2021.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, la misma que según la Tabla I⁴⁶ del citado código, es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo o crédito determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada.

Que teniendo en consideración que la Resolución de Multa N° se sustenta en el reparo por ajuste de precios de transferencia⁴⁷, contenido en la Resolución de Determinación N° el que ha sido mantenido en la presente instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a dicha resolución de multa, debiéndose confirmar las resoluciones de intendencia apeladas en este extremo.

Que en lo que respecta a lo cuestionado por la recurrente en el sentido que las multas fueron emitidas sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, tal como lo exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe anotar que en las Resoluciones N° 12007-8-2016 y 01098-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, sólo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquél 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 Código Tributario, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la Ley de Procedimiento Administrativo General, por lo que alegado por la recurrente no resulta atendible.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción de autos sanciona el incumplimiento de la obligación formal referida a presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, con independencia del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, por lo que tal argumento debe ser desestimado.

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 2009 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

⁴⁶ Aplicable a la recurrente según su Comprobante de Información Registrada.

⁴⁷ Como se mencionó anteriormente, si bien la citada Resolución de Multa N° también se sustentaba en otros reparos, no obstante, estos fueron dejados sin efecto en la Resolución de Intendencia N° motivo por el cual se reliquidó el importe de la sanción.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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 2009, 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 tributaria⁴⁸.

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.

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.

Prescripción

Que la recurrente deduce la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y su multa vinculada, contenidas en la Resolución de Determinación N° _____ y en la Resolución de Multa N° _____ señalando que discrepa con la posición de la Administración establecida en la Resolución de Intendencia N° _____ quien sostiene que dicha prescripción no se configuró, por lo que corresponde analizar si ha operado la prescripción invocada⁵⁰.

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

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 09028-5-2001, entre otros, que la prescripción puede oponerse: (i) en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, y (ii) en vía de excepción, como un medio de defensa previa dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la Administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

⁴⁸ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 11283-2-2014.

⁴⁹ Cabe señalar que si bien la recurrente también invocó la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2009, contenida en la Resolución de Determinación N° _____ no obstante, al haberse dejado sin efecto este valor, según lo antes expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre este aspecto.

⁵⁰ La aludida prescripción fue deducida en etapa de reclamación el 18 de junio de 2018 (folios 966 a 999), y nuevamente invocada en el recurso de apelación presentado por la recurrente el 15 de noviembre de 2018 (folios 2082 a 2112).



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

Que conforme con el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que el artículo 44 del citado código, señala que el término prescriptorio se computará desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva (numeral 1), desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior (numeral 2), y desde el uno (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 Tributaria detectó la infracción (numeral 4).

Que ahora bien, según el numeral 7 del citado artículo 44, incorporado por el Decreto Legislativo Nº 1113⁵¹, 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 el inciso c) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del aludido código, modificado por el Decreto Legislativo Nº 1113, señalan que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se interrumpía con la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria y de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria y aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial. Añade el último párrafo de este artículo que el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente del acto interruptorio.

Que el inciso a) del artículo 104 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo Nº 981, dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, siendo que el indicado acuse de recibo debe contener, como mínimo lo siguiente: (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 la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo Nº 1421⁵² señala 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”*. (subrayado agregado)

Que teniendo en consideración lo dispuesto en la referida Primera Disposición Complementaria Transitoria, a fin de establecer si ha operado la prescripción de la facultad de la Administración para exigir el cobro de la deuda contenida en la Resolución de Determinación Nº _____ y en la Resolución de Multa Nº _____ corresponde analizar previamente si estos valores han sido notificados dentro del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones.

Que el plazo de prescripción del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 es de 4 años, habida cuenta que de autos se aprecia que la recurrente presentó su declaración jurada correspondiente; y en ese sentido, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria se inició el primero de enero del año 2011 y culminaría el primer día hábil del año 2015, de no producirse causales de interrupción o

⁵¹ Publicado el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.

⁵² Publicado el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

suspensión.

Que asimismo, teniendo en cuenta la fecha de la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para aplicar sanciones respecto de la infracción contenida en la Resolución de Multa N° vinculado con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, se inició el primero de enero del año 2011 y culminaría el primer día hábil del año 2015 de no producirse causales de interrupción o suspensión.

Que de autos se aprecia que el cómputo de los plazos de prescripción señalados en los dos considerandos precedentes se interrumpió con la notificación de la Carta N° SUNAT y el Requerimiento N° ocurrida con arreglo a ley el 24 de diciembre de 2014, tal como lo verificó este Tribunal en la Resolución N° 09840-1-2018⁵⁴. En tal sentido, en aplicación del inciso c) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del Código Tributario, el cómputo de los plazos de prescripción antes señalados se inició al siguiente día y culminaría el 26 de diciembre 2018⁵⁵, de no producirse causales de interrupción o suspensión.

Que el 14 de agosto de 2017, se efectuó la notificación de la Resolución de Determinación N° y de la Resolución de Multa N° mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, encontrándose tales notificaciones conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (folios 809 a 811). En ese sentido, se tiene que dichos valores fueron notificados dentro del plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y para aplicar sanciones, conforme se ha señalado en el considerando precedente.

Que en consecuencia, el 15 de agosto 2017, se inició el cómputo del plazo prescriptorio de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en los citados valores, de conformidad con lo previsto en el numeral 7 del artículo 44 del Código Tributario y la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421.

Que por consiguiente, a la fecha en que la recurrente invocó la prescripción en la vía de excepción, aún no había transcurrido el plazo de prescripción de la acción solicitada; por tanto, no corresponde atender la prescripción invocada; y en ese sentido, procede confirmar las resoluciones apeladas 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 Tributario⁵⁶, 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 15 de agosto 2017, 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 autos⁵⁷, debiendo tenerse en consideración que este Tribunal carece de facultades para ejercer control difuso⁵⁸, por lo que no puede inaplicar lo establecido en normas con rango de ley. En ese sentido,

⁵³ Por los que se dio inicio al procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

⁵⁴ La que corresponde a la misma recurrente, y se pronunció sobre el recurso de apelación relacionado a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 y las multas vinculadas.

⁵⁵ Atendiendo a que la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario dispone que en los casos en que los términos o plazos vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 08360-1-2018 y 11861-3-2019, entre otras.

⁵⁸ 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



Tribunal Fiscal

Nº 04167-9-2022

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 amparable⁵⁹. 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.

Que finalmente, en cuanto al argumento relacionado a la suspensión de la cobranza coactiva, cabe señalar que no corresponde que tal pretensión sea evaluada en el procedimiento contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento coactivo iniciado, de ser el caso, y en el supuesto que este no se siga conforme a ley, procede formular la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario.

Que el informe oral se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, conforme se acredita de la Constancia de Informe Oral N° 0582-2022-EF/TF, que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con los Expedientes N° 16186-2018 y 2-2019.
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia N° de 28 de setiembre de 2018 y de 19 de octubre de 2018, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° y **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor; y **CONFIRMARLAS** en lo demás que contienen, en el extremo impugnado.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
VA/DT/AA/AR/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

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.

⁵⁹ Similar criterio fue establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08153-4-2018 y 07453-4-2019.