



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

EXPEDIENTE N° : 6664-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de julio de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 29 de marzo de 2019¹, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que, con relación al ajuste de comparabilidad por adopción de NIIF², la apelada desconoció la existencia de ingresos por arrendamiento de máquinas en el ejercicio 2013 y cuestionó la necesidad de realizar el ajuste contable por adopción de NIIF, siendo que estos aspectos no fueron discutidos en la fiscalización, por lo que su incorporación en la reclamación constituye un exceso de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario al modificar los fundamentos del reparo, debiendo declararse la nulidad de la apelada en tal extremo.

Que indica que en el segundo semestre del año 2012 adoptó estrategias empresariales consistentes en una política nueva de descuentos a favor de clientes y mayores inversiones en apoyo en publicidad, que tuvieron por finalidad incrementar el volumen de ventas de envases y mantener la cuota en el mercado, estrategias empresariales que fueron implementadas durante el año 2013 y afectaron el resultado operativo en los primeros años de su implementación, por lo que está justificada la utilización de información plurianual en el análisis de precios de transferencia, toda vez que ello permite tener una mejor comprensión de los hechos y circunstancias de la utilidad o pérdida de la empresa.

Que refiere que el carácter extraordinario de los descuentos en el año 2013 se aprecia de la comparación de las ventas de material de envase entre los descuentos asociados a dicho producto, lo que permite observar que existió un incremento significativo o extraordinario, pasando de 20,6% en el año 2011 a 27,1% en el año 2013, siendo incorrecto que la Administración haya empleado el total de las ventas para efectuar la comparación, pues dicho total está compuesto por otros conceptos, tales como venta de equipos de procesamiento y llenado, servicios y repuestos e ingresos por alquileres.

Que manifiesta que, tal como se aprecia de los datos mostrados en la apelada, sí hubo un incremento en la inversión en apoyo en publicidad en el año 2013, que representó una variación del 20% respecto del año anterior, existiendo una reducción de 14% en el año 2014 y un incremento de 2% en el año 2015, lo que demuestra que la referida inversión sí fue un evento de carácter extraordinario en el año 2013.

Que arguye que la existencia de estrategias empresariales no depende de sus resultados, ya que estas, por su propia naturaleza, podrían funcionar y cumplir sus objetivos o, por el contrario, no funcionar; sin perjuicio de ello y contrario a lo indicado por la Administración, las estrategias empresariales mencionadas sí generaron beneficios económicos, puesto que, de un lado, a partir del año 2013 el monto total de las ventas aumentó de manera significativa y, de otro, se pudo mantener la cuota de mercado, al conservarse

¹ Modificada por Resolución de Intendencia N° 0150210000098 de 17 de abril de 2019 (fojas 1593 y 1594).

² Normas Internacionales de Información Financiera



Firmado Digitalmente por
ZUNIGA DULANTO Licette
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/07/2021 08:51:48
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
CHIPOCO SÁLDIAS Liliana
Consuelo FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/07/2021 09:09:08
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana
Ofelia FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/07/2021
09:23:11 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

a los principales clientes durante los años 2009 a 2013, además destaca que las ventas a nuevos clientes también aumentaron, representando el 17% del total de las ventas en el año 2013.

Que menciona que el ajuste por adopción de NIIF tuvo por objetivos neutralizar el efecto del ajuste contable generado por la adopción de nuevos estándares contables que no tenían relación con la operación materia de evaluación y eliminar las diferencias significativas que afectan el análisis de comparabilidad, pues las empresas comparables no efectuaron ajustes contables por la adopción de nuevos estándares contables en los años 2011 a 2013.

Que afirma que el precitado ajuste consistió en volver a reconocer los contratos de alquiler como arrendamientos operativos (en lugar de arrendamientos financieros según las NIIF por disposición de la Superintendencia del Mercado de Valores (en adelante SMV), aplicando el resultado neto de dichas operaciones contra el costo de ventas, a fin de que sean consideradas dentro del resultado operativo del año 2013, destacando que el ajuste contable que había efectuado por aplicación de las NIIF representaba una diferencia significativa que no permitía que se encuentre en igualdad de condiciones con las empresas comparables, quienes no habían cambiado sus estándares contables durante los años 2011 a 2013, de ahí que resultaba necesaria la eliminación de tal ajuste contable para mejorar la comparabilidad en el análisis de precios de transferencia.

Que alega que el indicado ajuste contable está sustentado en los estados financieros auditados del año 2013, los papeles de trabajo de cálculo del ajuste inicial por adopción de nuevos estándares contables, los asientos contables vinculados al ajuste contable, los contratos de arrendamiento vinculados al ajuste contable y el sustento sobre la información pública que permite evaluar la información financiera de las empresas comparables.

Que anota que sí está demostrado que obtuvo ingresos por arrendamiento de máquinas y/o equipos, como se indica en el estudio de precios de transferencia (al contrario de lo que señala la Administración) y se aprecia también en los estados financieros auditados y los contratos de arrendamiento presentados, por lo que está justificado el ajuste de comparabilidad efectuado.

Que agrega que en el ejercicio 2013 por disposición de la Ley N° 29720 y la Resolución CONASEV N° 102-2010-EF-94.01.1 los estados financieros auditados a ser presentados ante la SMV debían prepararse según las NIIF, por lo que está acreditada la necesidad de efectuar el ajuste de comparabilidad observado por la Administración.

Que arguye que cuando la Administración cuestiona la necesidad de la adopción de las NIIF está reconociendo que los estados financieros auditados del año 2013 no debieron efectuar el ajuste contable por dicho concepto, por consiguiente, para el análisis de precios de transferencia sería conforme eliminar el efecto de dicho ajuste contable, lo que en efecto hizo con el ajuste de comparabilidad observado.

Que mediante escrito de alegatos de 6 de julio de 2021 reitera los argumentos de su apelación e incorpora como argumento de impugnación que la Administración no ha seguido el procedimiento establecido por la Ley del Impuesto a la Renta y las Directrices de la OCDE para desconocer los ajustes observados, esto es, no ha realizado el análisis de comparabilidad acorde con los aspectos establecidos por el inciso d) del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni atendido lo desarrollado por las Directrices de la OCDE, lo que se evidenciaría de manera clara en el procedimiento de fiscalización, en el que el área acotadora únicamente se remite a la información del Estudio Técnico de Precios de Transferencia sin efectuar su propio análisis de comparabilidad que justifique las observaciones realizadas a los ajustes en controversia. Añade que ello se aprecia en las páginas 6 y 7 del Anexo 6 de la Resolución de Determinación N°

, en las páginas 4 a 8 del Anexo 1 al Requerimiento N° y en las páginas 6 y 7 del Resultado del Requerimiento N° Agrega que tal omisión pondría de manifiesto la improcedencia del reparo al no encontrarse debidamente sustentado.

Que por su parte, la Administración señala que reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 como consecuencia de un ajuste de precios de transferencia a las operaciones efectuadas por la recurrente con sus partes vinculadas, en aplicación del método del margen neto transaccional,



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

utilizando el indicador de rentabilidad ROS (utilidad operativa sobre ventas), no habiendo aceptado el empleo de la información financiera plurianual y el ajuste por adopción de las NIIF, ambos propuestos por la recurrente en su análisis de precios de transferencia.

Que indica que el uso de la información de varios años es opcional en la medida que el análisis de datos de varios años ayude a comprender los hechos y factores que pudieron influir en las operaciones vinculadas e incidir en el precio de estas, pero no implica necesariamente el uso de medias plurianuales, a menos que ello mejore la fiabilidad del rango de plena competencia.

Que anota que durante los años 2009 a 2016 no hubo un incremento desmedido en el porcentaje de descuentos otorgados de un ejercicio a otro que permita reconocer o aceptar el carácter extraordinario que pretende atribuirle la recurrente a los descuentos en el año 2013, siendo dichos descuentos una práctica habitual en su actividad comercial y no influyeron positivamente en las ventas del año 2013 en relación con el año anterior. Asimismo, los clientes de la recurrente han sido los mismos desde años anteriores y concentran casi el 90% de las ventas, por lo que no se aprecia que los descuentos hubieran retenido a dichos clientes o conquistado nuevos nichos de mercado. Además, contrario a lo afirmado, la recurrente no estableció una política extraordinaria de descuentos sino un cambio en la forma habitual que ya venía otorgándolos desde años anteriores.

Que menciona que solo en el año 2009 los gastos de publicidad representaron una mayor participación en la generación de ingresos de la recurrente (13,99%), no evidenciándose aumentos extraordinarios de dichos gastos en los años 2010 a 2016, siendo que en el año 2013 representaron 5,77% de las ventas netas, de lo que se tiene que la recurrente no hizo inversiones extraordinarias en publicidad, como afirma. Asimismo, los gastos por apoyo publicitario, en relación con las ventas, se mantuvieron constantes durante los años 2011 a 2015 (promedio de 4%), lo que desvirtúa el carácter extraordinario de tales inversiones.

Que refiere que la recurrente no presentó documentación que acreditara la necesidad del ajuste contable, cuya única referencia se encuentra en el numeral 2.3 de la Nota 2 de los estados financieros auditados; tampoco presentó documentación relativa a los contratos de arrendamiento a través de los cuales habría cedido el uso de máquinas a sus clientes; además, según la documentación presentada y como se desprende del estudio de precios de transferencia, la recurrente no habría obtenido ingresos en el año 2013 por arrendamiento de máquinas, por lo que no existiría sustento para el ajuste efectuado en el análisis de precios de transferencia; de otro lado, la NIIF 16 «Arrendamientos» entró en vigencia el 1 de enero de 2019, es decir, en el ejercicio 2013 la recurrente utilizó una norma contable que no estaba oficializada, siendo que tanto dicha NIIF como la anterior NIC 17 «Arrendamientos» establecieron disposiciones similares para el tratamiento contable de los arrendamientos operativos y, si como afirmó la recurrente, los contratos celebrados tuvieron características de arrendamientos operativos, no tuvo que tratarlos como arrendamientos financieros; adicionalmente, el ajuste observado no fue referido en el estudio de precios de transferencia presentado.

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ notificados el 28 de diciembre de 2015 (fojas 1521 a 1523 y 1526), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial relativo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, como resultado del cual emitió la Resolución de Determinación N° _____ (foja 1301), materia de impugnación en autos.

Que según el Anexo N° 06 de la citada resolución de determinación (fojas 1282 a 1295), la Administración reparó la base imponible del tributo y ejercicio fiscalizado como consecuencia de un ajuste al valor de mercado de las operaciones realizadas por la recurrente con sus partes vinculadas, por aplicación de las normas de precios de transferencia. El ajuste primario por aplicación de las aludidas normas fue establecido en S/14 275 213,00, respecto del cual la recurrente aceptó S/8 903 270,00 con la declaración jurada rectificatoria presentada el 4 de diciembre de 2017, quedando formulado el reparo en S/5 371 943,00.

Que mediante Requerimientos N° _____ la Administración solicitó a la recurrente el sustento del valor de mercado de sus operaciones con partes vinculadas, según lo informado en el estudio de precios de transferencia presentado, así como el descargo sustentado a las



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

observaciones formuladas a dicho estudio. Posteriormente, con el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se comunicaron los resultados de la fiscalización. Consta en los resultados de los requerimientos cursados la evaluación de los argumentos y documentos presentados por la recurrente en respuesta a lo solicitado por la Administración (fojas 1422 a 1523).

Que según el estudio presentado, elaborado por la firma de auditoría EY (fojas 1305 a 1348), la recurrente es una empresa dedicada principalmente a la comercialización de material de envase que en el año 2013 requirió una serie de bienes y servicios brindados por sus empresas vinculadas. El análisis de precios de transferencia de las operaciones vinculadas fue realizado desde la perspectiva de la recurrente, por contarse con mejor información, y de manera conjunta o agregada, dado que tales operaciones tuvieron su origen común en la actividad principal de la recurrente. Se aplicó el método del margen neto transaccional (MNT) con el indicador de rentabilidad ROS (utilidad operativa sobre ventas) y comparables externos (once empresas independientes funcionalmente comparables con la recurrente). Se utilizó la información financiera de la recurrente de los años 2011 a 2013 y se efectuó un ajuste a la información financiera del año 2013 por descuentos excepcionales. Los resultados de la aplicación del método indicaron que la rentabilidad obtenida por la recurrente en el año 2013 se ubicaba dentro del rango intercuartil de los márgenes de rentabilidad de las empresas comparables, lo que permitió concluir que los precios pactados de las operaciones vinculadas se encontraban a valor de mercado.

Que de lo actuado en la fiscalización se aprecia que la Administración coincidió con el estudio presentado en efectuar el análisis de precios de transferencia desde la perspectiva de la recurrente y de manera conjunta o agregada, utilizando el método del MNT con el indicador de rentabilidad ROS y las empresas comparables propuestas. Sin embargo, entre otras observaciones, la Administración no aceptó el empleo de la información financiera plurianual de la recurrente (años 2011 a 2013) y el ajuste al costo de ventas por adopción de NIIF, este último no revelado por el estudio presentado, con lo cual se estableció de los resultados de la aplicación del método que la rentabilidad obtenida por la recurrente en el año 2013 se encontraba debajo del rango intercuartil de los márgenes de rentabilidad de las empresas comparables, por lo que debía practicarse un ajuste de precios de transferencia a la mediana de dicho rango, lo que derivó en el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, impugnado en autos.

Que de los antecedentes descritos y estando a los argumentos expuestos por la recurrente en el presente procedimiento contencioso, se tiene que la controversia se contrae a establecer si procede admitir en el análisis de precios de transferencia el empleo de la información financiera plurianual de la recurrente (años 2011 a 2013) y el ajuste al costo de ventas por adopción de NIIF.

Empleo de información financiera plurianual de la recurrente (años 2011 a 2013)

Que el primer párrafo del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 28655, establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

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

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



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

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

Que el numeral 5 del artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, señala que a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la ley, se tendrá en cuenta la naturaleza de la operación y el método a aplicar, así como las estrategias de negocios, tales como: a) La innovación y el desarrollo de nuevos productos, b) El grado de diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las leyes laborales existentes o previstas y c) Las estrategias de penetración, permanencia o ampliación de mercados.

Que el referido artículo 110, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, prevé que, adicionalmente, se podrá tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización cuando los ciclos de negocios o de aceptación comercial de sus productos cubran más de un ejercicio; cuando así se requiera para una mejor comprensión de los hechos y circunstancias que podrían haber influido en la determinación del precio; así como cuando se requiera para determinar el origen de las pérdidas declaradas, cuando las mismas son parte de otras pérdidas generadas en transacciones comparables o son el resultado de condiciones concretas de años anteriores.

Que según el párrafo 3.76 de las «Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias»³⁻⁴, para poder llegar a comprender plenamente los hechos y circunstancias que rodean una operación vinculada, puede resultar útil examinar los datos referidos tanto al año que se examina como a los anteriores. El análisis de esta información podría poner de manifiesto hechos que pueden haber influido, o que deberían haber influido, en la determinación del precio de transferencia. Este tipo de análisis puede ser particularmente útil cuando se acude a un método basado en el resultado de la operación (como el método del margen neto transaccional utilizado en el caso de autos).

Que el párrafo 3.77 de las citadas directrices señala que los datos plurianuales también son útiles para disponer de información acerca de los ciclos económicos relevantes y de los ciclos de vida de los productos de los comparables. Las diferencias en el ciclo económico o en el ciclo de los productos pueden tener un efecto sustancial en las condiciones de los precios de transferencia que debe evaluarse para determinar su comparabilidad. Los datos de años anteriores pueden mostrar si una empresa independiente que interviene en una operación comparable se vio afectada de manera comparable por circunstancias económicas comparables, o si las diferentes condiciones de algún año anterior afectaron a sus precios o a sus beneficios de tal forma que no deba utilizarse como elemento comparable.

Que el párrafo 3.79 de las mismas directrices destaca que el uso de datos referidos a varios años no implica

³ Al respecto, véase: OCDE (2011). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. 22 de julio de 2010 (Instituto de Estudios Fiscales, traductor). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. (Obra original publicada en inglés y francés en 2010).

⁴ Según el inciso h) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la mencionada ley.



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

necesariamente la utilización de medias plurianuales. No obstante, los datos plurianuales y las medias pueden utilizarse en algunas circunstancias para mejorar la fiabilidad del rango.

Que en el estudio de precios de transferencia presentado, con relación al uso de información de varios años, se señala que la recurrente realiza actividades extraordinarias de marketing cada cierto número de años, ya que su mercado requiere de inversiones especiales periódicamente, esto es, descuentos especiales a clientes, inversión en publicidad y otras actividades afines. Dicha inversión y descuentos se realizan con el objetivo de mantener la cuota de mercado y por lo tanto son gastos que tienen un impacto en el negocio a mediano y largo plazo. Por lo tanto, refiere que resulta razonable considerar varios años en el análisis de la recurrente con el objetivo de incorporar al análisis esos gastos extraordinarios, ya que finalmente redundan en un beneficio de mediano plazo. En tal sentido, la aplicación del método del MNT se realizó utilizando información financiera de los años 2011 a 2013 de la recurrente (foja 1327).

Que sobre lo mencionado, mediante el punto 3.5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1502 a 1505), la Administración señaló que de los estados financieros comparativos de los años 2009 a 2014, los gastos operativos del año 2013 no tuvieron un aumento extraordinario respecto de los años 2009 a 2011 y 2014, lo que sí se observó en el año 2012 en que subieron en más del 50% respecto del año 2011, siendo que en el año 2013 los gastos operativos se redujeron en 28% respecto del año 2012, por lo que no se apreciaba algún gasto extraordinario como el que menciona el estudio presentado, concluyéndose que los gastos de marketing no se estarían realizando cada cierto número de años, ya que desde el año 2009 se observa que la recurrente tiene gastos operativos a niveles constantes, salvo el año 2012, por lo que no tienen carácter de extraordinarios.

Que con escrito recibido el 26 de junio de 2017, la recurrente indicó que el análisis de precios de transferencia debe considerar su información financiera de los años 2011 a 2013 debido a la nueva estrategia de negocio que lanzó a mediados de 2012 e implementó en 2013, que comprendió un esquema nuevo de descuentos para aumentar el volumen de ventas del material de envase, así como incurrió en inversiones extraordinarias en publicidad. Sobre estas últimas, mencionó que se ejecutan a través de acuerdos de mercadeo con los clientes y aumentaron 34% en 2012 y 9% en 2013 (o 46% respecto de 2011), bajando en 17% y 11% en 2014 y 2015, lo que evidencia que hubo un incremento en la inversión en publicidad a partir de 2012 y disminuyó en 2014 y permite concluir que incurrió en un gasto extraordinario relacionado con la implementación de la nueva estrategia de negocio en 2012 y 2013. Asimismo, destacó que los gastos operativos en el periodo 2009 a 2014 fueron más altos en 2012 y 2013. De otro lado, señaló que si bien hubo un crecimiento constante de los descuentos entre 2009 y 2014, hubo un incremento de 37,8% en 2012, cuando se lanzó la nueva estrategia de negocio, y un incremento de 5,2% en 2013, por lo que es válido concluir que los descuentos fueron extraordinarios en 2012 y 2013, ya que estos incrementaron 45% del 2011 al 2013 (fojas 1840 a 1852).

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 1457 a 1468/vuelta), con relación a las inversiones extraordinarias en publicidad, la Administración señaló que la recurrente muestra la variación de tales gastos con relación al año anterior, cuando la variación debe hacerse en función de las ventas de cada año, toda vez que, como afirma la recurrente, tales gastos están directamente relacionados con las ventas, teniéndose de ello que el porcentaje de los gastos en cuestión con relación a las ventas se ha mantenido constante durante los años 2011 a 2015 (promedio de 3%). Asimismo, indicó que los contratos de marketing exhibidos muestran que tienen un plazo de duración de un año y se dieron durante los años 2011 a 2015, siendo que en el año 2011 se estableció que la participación de la recurrente en gastos de publicidad sería 33% y la del cliente sería 67%, aumentando la participación de la recurrente a 50% a partir del año 2012 hasta el año 2015, lo que revela que los aludidos gastos se dan todos los años y no fueron una inversión extraordinaria en los años 2012 y 2013.

Que sobre los descuentos, la Administración señaló que, revisado el periodo 2003 a 2016, la recurrente siempre ha otorgado descuentos a sus clientes y su porcentaje en relación con las ventas ha ido en aumento de manera constante, lo que muestra que tales descuentos son parte integral e inherente del negocio de aquélla, por lo que no cabe afirmar que fueron extraordinarios en los años 2012 y 2013. Asimismo, revisadas las cartas sobre propuestas comerciales a los clientes, no se aprecia la implementación de una política extraordinaria de descuentos sino un cambio en la forma habitual de



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

otorgarlos y al tener una vigencia de un año, sujetos a una renovación anual, se tratan de acuerdos de corto plazo, lo que corrobora su carácter habitual. Además, los descuentos fueron otorgados desde el año 2012 de manera rutinaria y en función de los volúmenes de ventas alcanzados, habiéndose incluido nuevos descuentos en los años 2014 y 2015. Adicionalmente, destacó que es habitual que las empresas comercializadoras otorguen descuentos en las ventas de sus productos, como se pudo apreciar del comportamiento de tres empresas comparables seleccionadas por la recurrente.

Que en ese sentido, la Administración estableció que el uso de la información financiera de la recurrente de los años 2011 a 2013 no contribuye a obtener resultados más confiables para efectos del análisis de comparabilidad y la aplicación del método del MNT.

Que de lo expuesto se aprecia que desde la fiscalización la recurrente ha argumentado que en los años 2012 y 2013 incurrió en gastos extraordinarios con motivo de la adopción e implementación de una nueva estrategia de negocio que involucró una nueva política de descuentos a clientes y mayores inversiones de apoyo en publicidad, por lo que considera que resulta apropiada la utilización de su información financiera de los años 2011 a 2013 en el análisis de comparabilidad y la aplicación del método del MNT, ya que ello permite una mejor comprensión de los hechos y circunstancias que influyeron en el resultado obtenido en el ejercicio materia de análisis (2013).

Que según la Real Academia Española, «extraordinario» significa algo fuera del orden o regla natural o común, así como algo añadido a lo ordinario⁵. En ese sentido, lo extraordinario designa todo aquello que no se ajusta al orden o a la regla, que sale de lo común. Son las excepciones a lo que se considera normal o habitual y por eso llaman la atención.

Que con relación a los descuentos, se tiene la siguiente información financiera de los estados de ganancias y pérdidas proporcionados por la recurrente con ocasión de las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2009 a 2016 (fojas 1640 a 1668, 1860 y 1861):

Rubro del EGP ⁶	Año 2009	Año 2010	Año 2011	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015	Año 2016
Ventas (S/)	147 030 668,00	178 327 143,00	171 498 820,00	198 958 231,00	199 266 635,00	222 772 289,00	248 641 389,00	265 241 982,00
Descuentos (S/)	26 762 810,00	31 458 258,00	28 649 006,00	38 036 196,00	42 694 238,00	50 126 427,00	54 190 127,00	61 576 127,00
Descuentos/ Ventas (%)	18,20%	17,64%	16,71%	19,12%	21,43%	22,50%	21,79%	23,22%

Que del cuadro presentado se observa que el porcentaje de descuentos con relación a las ventas ha tenido en general una tendencia al alza durante los años 2009 a 2016, lo que muestra, de un lado, que el otorgamiento de descuentos a los clientes es una práctica habitual de la recurrente en el desarrollo de su actividad comercial y, de otro, que ha crecido paulatinamente con el transcurso de los años, por lo que no se advierte que en los años 2012 y 2013 los descuentos otorgados hayan tenido el carácter de extraordinarios como afirma la recurrente.

Que por otro lado, se tiene en autos las cartas remitidas por la recurrente y aceptadas por sus clientes, que contienen el conjunto de descuentos y beneficios ofrecidos para los periodos mayo a diciembre de 2012 y enero a diciembre de los años 2013 a 2015. Los descuentos que fueron otorgados estuvieron relacionados con el volumen anual de entrega, tipo de envase, desarrollo de negocios, innovación y desarrollo, crecimiento anual sobre litros incrementales, pronto pago y para maquilador (fojas 1404 a 1407, 1413 a 1416, 1669 a 1676, 1677 a 1697)⁷.

Que sobre los descuentos en mención, la recurrente señaló en la fiscalización que mediante ellos formalizó una única política comercial, ofreciendo la misma propuesta comercial a todos sus clientes, en lugar de negociar los precios y descuentos independientemente con cada uno de ellos, con el objetivo de ofrecer un conjunto de descuentos y beneficios de las diferentes categorías de productos que comercializa (foja 1820).

⁵ Al respecto, consúltese: <https://dle.rae.es/extraordinario>.

⁶ EGP: Estado de Ganancias y Pérdidas.

⁷ El detalle de los descuentos figura en el Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° 0122170001396 (foja 1435).



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

Que de la documentación mencionada y lo señalado por la recurrente se evidencia que el otorgamiento de los descuentos en los años 2012 y 2013 no fue un evento extraordinario, sino que obedeció a un cambio en la forma del otorgamiento de estos —de un descuento individualizado por cada cliente a un descuento estándar similar a todos los clientes— apreciándose que fueron formalizados cada año, con lo cual se corrobora que la política de otorgamiento de descuentos a los clientes fue una práctica habitual de la recurrente en el desarrollo de su actividad comercial.

Que aunado a lo anterior, tal como dejó constancia la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1499 y 1500), tres de las empresas independientes comparables a la recurrente señaladas en el estudio de precios de transferencia presentado otorgaron descuentos a sus clientes por la venta de los productos que comercializan, lo que abona a sostener que tal situación es una práctica habitual en el giro del negocio de la recurrente.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que el carácter extraordinario de los descuentos en el año 2013 debe apreciarse de la comparación de las ventas de material de envase (y no del total de ventas) entre los descuentos asociados a dicho producto —con lo cual se advertiría un incremento significativo o extraordinario, pasando de 20,6% en el año 2011 a 24,2% en el año 2012 y a 27,1% en el año 2013— cabe señalar que la situación de los años 2011 a 2013 presentada por la recurrente no difiere significativamente de la presentada por la Administración (la que considera el total de ventas), es decir, igualmente muestra que el otorgamiento de descuentos a los clientes por las ventas de material de envase ha crecido con el transcurso de los años del mismo modo que dichas ventas, habiendo experimentado incrementos del orden del 3,6% y 2,9% en la comparación planteada por la recurrente versus el 2,41% y 2,31% de la planteada por la Administración; lo que confirma igualmente que los descuentos son una práctica habitual en el desarrollo de la actividad comercial de aquélla, descartándose el carácter «extraordinario» que pretende dárseles; debiéndose agregar que el enfoque de la Administración consideró el rango de los años 2009 a 2016, lo que permite evaluar con mayor exactitud si la magnitud de los descuentos otorgados en los años 2012 y 2013 hizo que estos supusieran un evento extraordinario en comparación con los descuentos otorgados en años anteriores o posteriores, debiendo destacarse además que en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° la Administración mostró la relación porcentual entre los descuentos y las ventas de la recurrente desde el año 2003 hasta el año 2016, esto es, durante 14 años (foja 1450).

Que de otro lado, con relación al apoyo en publicidad, estos gastos fueron registrados en la Cuenta 637102 y forman parte del rubro gastos de ventas, apreciándose la siguiente relación entre estos gastos y las ventas netas de la recurrente durante los años 2009 a 2016, según la información financiera proporcionada con ocasión de la presentación de las respectivas declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta (fojas 1640 a 1668, 1860 y 1861):

Rubro del EGP	Año 2009	Año 2010	Año 2011	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015	Año 2016
Ventas netas (S/)	120 267 858,00	146 868 885,00	142 849 814,00	160 922 035,00	156 572 397,00	172 645 862,00	194 451 262,00	203 665 855,00
Gastos de ventas (S/)	16 826 456,00	9 513 938,00	8 342 227,00	9 131 787,00	9 029 138,00	7 588 308,00	7 538 909,00	8 260 260,00
Gastos de ventas/ Ventas netas (%)	13,99%	6,48%	5,84%	5,67%	5,77%	4,40%	3,88%	4,06%

Que del cuadro presentado se observa que los gastos de ventas, que incluyen los gastos de apoyo en publicidad, tuvieron una incidencia mayor en la generación de ingresos (ventas) en el año 2009, no presentándose variaciones significativas en los años 2010 a 2016, por lo que no se advierte que en los años 2012 y 2013 se hubieran efectuado inversiones «extraordinarias» en publicidad, como señala la recurrente.

Que complementando lo anterior, según se dejó constancia en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1461), con sustento en el Libro Diario exhibido, se aprecia que los gastos de apoyo en publicidad registrados en la Cuenta 637102, en relación con las ventas efectuadas por la recurrente, también se mantuvieron constantes durante los años 2011 a 2015, tal como se muestra en el cuadro siguiente, lo que desvirtúa el alegado carácter «extraordinario» de las inversiones en publicidad realizadas en los años 2012 y 2013.



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

Rubro del EGP	Año 2011	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015
Ventas netas (S/)	142 849 814,00	160 922 035,00	156 572 397,00	172 645 862,00	194 451 262,00
Gastos por apoyo publicitario (S/)	5 210 000,00	6 447 000,00	7 775 000,00	6 701 000,00	6 843 000,00
Gastos por apoyo publicitario / Ventas netas (%)	3,65%	4,01%	4,97%	3,88%	3,52%

Que adicionalmente, se aprecia que en atención a lo solicitado por la Administración la recurrente presentó copias de los «acuerdos de inversión publicitaria compartida» y «convenios de soporte de mercadeo»⁸, suscritos con los clientes a partir de los cuales la Administración elaboró el cuadro contenido en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1436) con el detalle de tales acuerdos, apreciándose plazos de vigencia anual, por lo general, siendo que a partir del año 2013 la recurrente acordó asumir el 50% de los gastos originados por la ejecución de las compañías publicitarias llevadas a cabo con cada uno de los mencionados clientes.

Que sobre estos acuerdos y convenios, el estudio de precios de transferencia presentado señaló que la recurrente mantiene como estrategia de mercado trabajar conjuntamente con sus clientes, mediante la celebración de «marketing support agreements», con los cuales la recurrente apoya las campañas publicitarias y de mercado que efectúan sus clientes en relación con nuevos productos que usan los envases de la recurrente y que finalmente redundan en beneficios para ambas partes y, en ese sentido, cada cierto tiempo la recurrente realiza campañas especiales de marketing y descuentos a sus clientes con el objetivo de retenerlos y mantener la participación en el mercado (foja 1336).

Que la documentación antes señalada revela que los gastos de apoyo en publicidad son una práctica habitual de la recurrente a lo largo de los años en el desarrollo de su actividad comercial y no evidencian, en atención a los datos de los cuadros previamente mostrados, que tales gastos hubieran constituido inversiones de carácter «extraordinario» en los años 2012 y 2013, como afirma la recurrente.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que sí hubo un incremento en la inversión en apoyo en publicidad en el año 2013, que representó una variación del 20% con relación al año 2012, existiendo una reducción del 14% en el año 2014 y un incremento del 2% en el año 2015, lo que demostraría que la referida inversión sí fue un evento de carácter extraordinario en el año 2013 (foja 1618), cabe señalar que la situación descrita muestra una variación horizontal de los gastos de apoyo en publicidad de un año a otro, siendo que al tratarse de gastos directamente relacionados con las ventas la variación de tales gastos debe apreciarse en relación con estas y, en función a ello, apreciarse la magnitud de estos gastos en la generación de ingresos de la recurrente, determinándose así si tuvieron un carácter extraordinario en el año 2013, lo cual, como se ha advertido en considerandos previos, no ha sido demostrado por la recurrente.

Que en cuanto a que la existencia de estrategias empresariales no depende de sus resultados, ya que por su propia naturaleza no necesariamente podrían funcionar y por ende lograr el cumplimiento de sus objetivos, siendo que, al contrario de lo indicado por la apelada, las estrategias empresariales llevadas a cabo (descuentos y apoyo en publicidad) sí generaron beneficios económicos (incremento del total de ventas, mantenimiento de la cuota de mercado y crecimiento de ventas a nuevos clientes), corresponde señalar que si bien a través de una estrategia empresarial las empresas definen sus metas y objetivos y adoptan acciones y asignan los recursos necesarios para la consecución de esos objetivos, con lo cual, como anota la recurrente, una estrategia empresarial no necesariamente podría funcionar y cumplir los objetivos propuestos, aun en el supuesto que los descuentos otorgados y los gastos de apoyo en publicidad hubieran tenido un impacto positivo en la generación de ingresos de la recurrente, ello no es una evidencia que aquéllos hubieran constituido eventos extraordinarios, habiéndose establecido que constituyen una práctica habitual en el desarrollo de la actividad empresarial de la recurrente, cuya magnitud en los años 2012 y 2013 no revela el carácter extraordinario que pretende atribuirseles.

Que de acuerdo con lo expuesto, en el presente caso no está demostrado que el empleo de la información financiera plurianual de la recurrente (años 2011 a 2013) mejore la comprensión de los hechos y circunstancias que influyeron en el resultado obtenido en el ejercicio materia de análisis (2013) y, en ese sentido, que arroje resultados más confiables para efectos del análisis de comparabilidad y la aplicación

⁸ Fojas 1349 a 1397, 1698 a 1759, 1760 a 1804.



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

del método del MNT, por lo que la observación de la Administración se encuentra arreglada a ley, siendo conforme que dicho análisis y aplicación del método haya sido orientado con la información financiera de la recurrente del ejercicio 2013.

Ajuste al costo de ventas por adopción de NIIF

Que de autos se aprecia que mediante el punto 3.6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1498 a 1502), la Administración comunicó que uno de los ajustes que efectuó la recurrente al estado de ganancias y pérdidas del año 2013 para propósitos del análisis de precios de transferencia consistió en una disminución del costo de ventas por \$1 496 643,00, cuya explicación y motivación no se encontraba en el estudio presentado y tampoco había sido brindada por la recurrente durante la fiscalización.

Que mediante escrito recibido el 26 de junio de 2017 la recurrente señaló que el ajuste en cuestión fue realizado por la adopción de las NIIF en el año 2013, es decir, por la adopción de nuevos estándares contables y por lo tanto dicho ajuste no era considerado como un costo propio de la operación (foja 1840).

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 1456 y 1457) la Administración indicó que la recurrente no demostró que el ajuste observado corresponda al motivo alegado, no explicó cuáles fueron los nuevos estándares contables adoptados y cómo estos impactaron en un exceso al costo de ventas, por lo que rechazó el ajuste efectuado.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 1432 y 1433), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que con escrito recibido el 4 de diciembre de 2017 la recurrente reiteró que el ajuste observado fue realizado por la adopción de nuevos estándares contables, por lo que dicho ajuste no fue considerado como un costo propio de la operación. Agregó que según los nuevos estándares contables los contratos de arrendamiento de sus máquinas se comenzaron a registrar como arrendamientos financieros en lugar de arrendamientos operativos como se registraban anteriormente, siendo que este cambio contable dio lugar a que el costo de ventas se rebajara por \$1 496 643,00. Sustentó la procedencia del ajuste al costo de ventas en que ninguna de las empresas seleccionadas como comparables había adoptado nuevos estándares contables durante el periodo 2011 al 2013, por lo que para poder comparar los resultados de estas con los suyos debía admitirse el ajuste de comparabilidad efectuado. En ese sentido, consideró que el ajuste efectuado mejoraba la comparabilidad entre ella y las empresas comparables (fojas 1807 y 1808).

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 1423 y 1424/vuelta), la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación que sustentara la necesidad del ajuste contable, como los contratos, comprobantes de pago y asientos contables del costo de ventas por los arrendamientos de máquinas, así como la forma de cálculo del ajuste propuesto; no se pronunció sobre los ingresos, a pesar que estos están directamente relacionados con el costo de ventas, no habiendo explicado ni sustentado documentariamente cómo el ajuste al costo de ventas sin un ajuste equivalente en las ventas no distorsionaría el cálculo del margen operativo; además, no señaló la fuente en la que se verifique que las empresas comparables no adoptaron nuevos estándares contables ni explicó como tal hecho contribuyó a mejorar la comparabilidad. Por lo tanto, mantuvo el rechazo al ajuste efectuado por la recurrente.

Que de lo expuesto se tiene que durante la fiscalización la recurrente señaló que el ajuste al costo de ventas del estado de ganancias y pérdidas del año 2013 obedeció a la adopción de las NIIF, lo que no tenía relación con el costo de sus operaciones, ya que solo conllevó al cambio del tratamiento contable de sus contratos de arrendamiento de máquinas, por lo que correspondía que el ajuste contable por la adopción de las NIIF fuera excluido para efectos del análisis de precios de transferencia, ya que con ello mejoraría su comparabilidad con las empresas comparables, por cuanto estas no efectuaron el indicado ajuste contable.

Que sin embargo, según los hechos descritos, corroborados de la revisión del expediente, más allá de sus alegaciones, la recurrente no sustentó en la fiscalización que el ajuste observado hubiera obedecido a la



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

exclusión de un ajuste contable por adopción de las NIIF, su relación con contratos de arrendamiento de máquinas, el cálculo del ajuste efectuado, los ingresos relacionados con el costo de ventas materia del ajuste y su incidencia en la determinación del margen operativo y la constatación de que las empresas comparables no adoptaron nuevos estándares contables y que por tal razón mejoraría la comparabilidad.

Que en la reclamación la recurrente señaló que, según sus estados financieros auditados, la adopción de las NIIF en el año 2013 por mandato de la Resolución CONASEV N° 102-2010-EF-94.01.1 ocasionó que los contratos de arrendamiento operativo fueran reconocidos como contratos de arrendamiento financiero, efectuando por consiguiente un ajuste contable relacionado con el tratamiento de dichos contratos, por lo que a fin de mejorar la comparabilidad con las empresas comparables, para propósitos del análisis de precios de transferencia, resultaba apropiado excluir del costo de ventas el efecto que en el año 2013 tuvo el mencionado ajuste contable, dado que ninguna de estas empresas había efectuado ajustes por la adopción de nuevos estándares contables.

Que asimismo, la recurrente presentó papeles de trabajo referidos al cálculo del ajuste contable, asientos contables vinculados con dicho ajuste y muestra de algunos contratos de arrendamiento que motivaron el ajuste contable (fojas 964 a 1190), documentación que según se dejó constancia en la apelada fue presentada dentro del plazo probatorio previsto por el artículo 125 del Código Tributario⁹, resultándole aplicable la excepción dispuesta por el artículo 141 del mismo cuerpo legal¹⁰ (fojas 1577 y 1578/vuelta).

Que según el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país (PCGA).

Que a través de la Resolución N° 013-98-EF/93.01 el Consejo Normativo de Contabilidad ha precisado que los PCGA a los que hace referencia el precitado artículo 223 comprende, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por organismos de supervisión y control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del marco teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad.

Que mediante Resolución CONASEV N° 102-2010-EF-94.01.1 se estableció que las sociedades emisoras de valores inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, las empresas clasificadoras de riesgo, las bolsas de valores, instituciones de compensación y liquidación de valores, los agentes de intermediación, sociedades administradoras de fondos mutuos de inversiones en valores, fondos de inversión, las sociedades administradoras de fondos de inversión, las sociedades tituladoras, las empresas administradoras de fondos colectivos y las demás personas jurídicas bajo el ámbito de supervisión de CONASEV debían preparar sus estados financieros con observancia plena de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que emita el IASB vigentes internacionalmente, precisando en las notas una declaración en forma explícita y sin reserva sobre el cumplimiento de dichas normas.

⁹ Según el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF. El artículo 125 del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1422, señala que el plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la Administración requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o de la Norma XVI del Título Preliminar, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de 45 días hábiles.

¹⁰ El artículo 141 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, dispone que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia. Lo señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa. En el caso de autos, el valor impugnado no contiene importe a pagar (foja 1301).



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

Que según la NIC 1 «Presentación de Estados Financieros», los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una empresa y su objetivo es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una empresa, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. También muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una empresa. Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual. Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.

Que de lo expuesto se tiene que las empresas preparan y presentan sus estados financieros de acuerdo con los PCGA, que en el Perú comprenden sustancialmente a las NICs y, además, las normas que establezcan los organismos de supervisión y control para las empresas de su competencia, tal es el caso de la CONASEV¹¹ (hoy SMV), que mediante la Resolución N° 102-2010-EF-94.01.1 dispuso la observancia plena de las NIIF en la preparación de los estados financieros por parte de las empresas bajo su supervisión.

Que obra en autos copia de los estados financieros auditados de la recurrente, revisados durante la fiscalización (fojas 1534 a 1554), que en el numeral 2.1 de su Nota 2 señala que dichos estados financieros fueron preparados de acuerdo con las NIIF, al 31 de diciembre de 2013 y 2012 y 1 de enero de 2012.

Que asimismo, el numeral 2.3 de la Nota 2 indica que como parte de la adopción de las NIIF en el Perú, mediante Resolución CONASEV N° 102-2010-EF-94.01.1 la CONASEV (hoy SMV) requirió a las empresas bajo el alcance de su supervisión la adopción de las NIIF a partir del año 2013 y, ese sentido, para cumplir con la ley peruana, la recurrente adoptó las NIIF en el año 2013. Se precisa que dichas normas se aplicaron retrospectivamente a la fecha de inicio de la transición y todos los ajustes a los activos y pasivos bajo los PCGA en Perú se registraron en los resultados acumulados, menos ciertas exenciones previstas en la normativa. Se indica que hasta el año terminado el 31 de diciembre de 2012, la recurrente preparaba sus estados financieros de acuerdo con los PCGA en el Perú y que los estados financieros para el año terminado el 31 de diciembre de 2013 son los primeros que la recurrente ha preparado de acuerdo con las NIIF, siendo que al preparar dichos estados financieros bajo las NIIF la recurrente consideró como fecha de transición el 1 de enero de 2012 y por lo tanto ajustó la información de ese año de acuerdo con las NIIF. Se menciona que las notas explicativas brindan una descripción detallada de las principales diferencias entre los PCGA en Perú y las NIIF aplicadas por la recurrente y su efecto en el patrimonio al 31 de diciembre de 2013 y 2012 y la pérdida neta para el año 2012.

Que el literal (e) del precitado numeral 2.3, referente a las notas a la conciliación del estado de situación financiera (balance general) y el estado de resultados (estado de ganancias y pérdidas), señala que la adopción por primera vez de las NIIF requirió ajustes de transición a los saldos de los estados financieros según los PCGA en Perú, siendo que uno de los ajustes más importantes fue a los arrendamientos, sobre los cuales se indica que la recurrente (como arrendador) reconoció los contratos de arrendamiento operativo como arrendamientos financieros y que debido a estos se generó la disposición de activos fijos junto con la depreciación y la desvalorización, a la vez que la recurrente reconoció una cuenta por cobrar contra ingresos financieros como resultado de esta operación. Asimismo, se señala que al 31 de diciembre de 2013 la recurrente tenía suscritos 28 contratos de arrendamiento operativo para el alquiler de máquinas de llenado y embalaje.

Que en el escrito de reclamación la recurrente explicó la determinación del ajuste contable con el cual los contratos de arrendamiento operativo fueron reconocidos como arrendamientos financieros (fojas 1228 y 1229). Al respecto, indicó que dio de baja los bienes arrendados, pues estos no debían formar parte del activo del arrendador en un arrendamiento financiero, por lo que en sus resultados del año 2013 obtuvo un

¹¹ Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores.



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

ingreso de \$1 602 308,00 por la recuperación de la depreciación de los bienes. Asimismo, reconoció en el activo cuentas por cobrar equivalentes al valor de los activos dados de baja, lo que no afectó los resultados del año 2013 sino los resultados acumulados. Además, reconoció intereses como ingresos de los arrendamientos financieros, lo que incrementó los ingresos en \$1 664 914,00. Para evitar la duplicidad de estos ingresos con las rentas de los arrendamientos operativos, reconoció una salida de lo facturado en el año 2013 que disminuyó los ingresos en \$4 763 866,00. De esta manera, la diferencia entre las cuentas del debe (-\$4 763 866,00) y el haber (\$1 602 308,00 y \$1 664 914,00), relativas a los resultados del año 2013, resultó en una pérdida de \$1 496 643,00, que constituyó el ajuste contable por adopción de las NIIF que incrementó el costo de ventas del año 2013.

Que la explicación brindada por la recurrente fue sustentada con los papeles de trabajo del cálculo del ajuste contable (fojas 1139 a 1190), reportes de los asientos contables relacionados con el ajuste contable (fojas 1137 y 1138) y una muestra de 10 de los 28 contratos de arrendamiento de máquinas de llenado y embalaje que dieron lugar al ajuste contable (fojas 964 a 1135).

Que según lo que se aprecia de la información suministrada por los estados financieros auditados, la recurrente adoptó en el año 2013 la aplicación plena de las NIIF a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto por la Resolución CONASEV N° 102-2010-EF-94.01.1, por lo que sus estados financieros fueron preparados según la regulación de este nuevo estándar contable. La transición a las NIIF requirió, entre otros, que respecto de 28 contratos de arrendamiento operativo que se mantenían vigentes se generara la disposición de los activos fijos junto con su depreciación y desvalorización, así como el reconocimiento de cuentas por cobrar contra ingresos financieros. Este nuevo tratamiento contable de los contratos mencionados, según la explicación dada en la reclamación, implicó que la recurrente efectuara un ajuste contable a su información financiera del año 2013 que resultó en un incremento del costo de ventas de \$1 496 643,00. La exclusión de este ajuste contable es el ajuste de comparabilidad propuesto por la recurrente para el análisis de precios de transferencia en el caso de autos.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, una transacción entre partes vinculadas será comparable con una transacción entre partes independientes cuando no haya diferencias entre ellas que puedan afectar sustancialmente la determinación del valor objeto de análisis o cuando, existiendo dichas diferencias, pueden efectuarse ajustes razonablemente precisos para anular los efectos de dichas diferencias.

Que según el artículo 111 del reglamento de la citada ley, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, a fin de eliminar las diferencias, a través de ajustes razonables, entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan o las funciones que ejecutan, se deberá tener en cuenta, según corresponda, elementos como el plazo de pago, las cantidades negociadas, la propaganda y publicidad, el costo de intermediación, el acondicionamiento, flete y seguro y la naturaleza física y de contenido, entre otros.

Que las directrices de la OCDE anteriormente citadas señalan que *«Los ajustes de comparabilidad deben considerarse si (y solo si) se espera que mejoren la fiabilidad de los resultados. Las consideraciones que hay que plantearse a este respecto abarcan la importancia de la diferencia por la que se considera el ajuste, la calidad de los datos sometidos al ajuste, el objeto de este y la fiabilidad del criterio utilizado para practicarlo»* (párrafo 3.50). Asimismo, precisan que *«Los únicos ajustes que deben realizarse son aquellos de los que se espera que mejoren la comparabilidad»* (párrafo 3.53). Además, destacan que *«Asegurar el nivel de transparencia preciso en los ajustes de comparabilidad puede depender de la posibilidad de ofrecer una explicación para cada uno de los ajustes efectuados, las razones que han llevado a considerarlos apropiados, el procedimiento de cálculo seguido, la forma en la que el ajuste modifica los resultados para cada comparable y mejora la comparabilidad»* (párrafo 3.54).

Que según la «Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia» —elaborada en conjunto por el Fondo Monetario Internacional, Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, Organización de las Naciones Unidas y Grupo Banco Mundial— aunque los países aplican normas internacionales de contabilidad, como las NIIF, sigue habiendo diferencias contables entre países y sectores e incluso entre diferentes empresas del mismo



Tribunal Fiscal

Nº 06526-1-2021

sector. Por consiguiente, es importante analizar si estas diferencias afectarán sustancialmente la fiabilidad de los comparables. En la práctica, las empresas pueden adoptar diferentes normas y enfoques contables, lo que puede afectar a la información financiera que se presenta. En términos generales, existen tres tipos de diferencias: i) Diferencias temporales: Por ejemplo, en la cancelación de inventarios, en los diferentes métodos de depreciación o amortización, o en la amortización del fondo de comercio; ii) Diferencias permanentes: Diferencias en el reconocimiento de ingresos o en el reconocimiento de gastos y iii) Diferencias de clasificación: La forma en que se miden y presentan los costos (tales como la depreciación), los intereses, los impuestos, las divisas, las partidas no recurrentes y extraordinarias, los gastos por opción de acciones, las diferencias en el tratamiento contable de rubros tales como rebajas, la capitalización de ciertos gastos, la inclusión en el costo de los bienes vendidos. Clasificación de ciertos elementos de explotación o no relacionados con ella cuando el indicador del nivel de beneficio examinado está al nivel del beneficio de explotación. Debido a la escasez de información detallada, puede ser difícil realizar ajustes confiables para reflejar las diferencias en el tratamiento contable. Sin embargo, existen algunas soluciones prácticas. Las diferencias temporales en las normas contables se pueden mitigar utilizando datos de varios años. Algunas diferencias permanentes y de clasificación se pueden eliminar o minimizar aplicando el método de margen neto operacional en un nivel de margen neto¹².

Que la recurrente sostiene que la exclusión del ajuste contable por la adopción de las NIIF resulta apropiada para el análisis de precios de transferencia, puesto que mejora la comparabilidad con las empresas seleccionadas como comparables, ya que estas no adoptaron nuevos estándares contables y, por ende, no efectuaron ajustes contables a su información financiera y, además, por cuanto el ajuste contable no estuvo relacionado con las operaciones que llevó a cabo con sus empresas vinculadas (fojas 1237 y 1238). Tales razones han sido reiteradas en esta instancia de apelación (foja 1614).

Que como se ha señalado en considerandos previos, los estados financieros de la recurrente correspondientes al ejercicio 2013 fueron preparados y presentados de acuerdo con las NIIF. Como destaca la NIC 1, el propósito de los estados financieros es presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una empresa, lo que requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, de acuerdo con los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual, debiendo la empresa cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuar una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Tal ha sido el caso de los estados financieros de la recurrente, según la revisión efectuada por los auditores independientes. Según lo mencionado, se advierte que el ajuste contable referido por la recurrente tuvo por finalidad cumplir con la presentación razonable de su información financiera de acuerdo con el estándar contable de las NIIF.

Que el análisis de precios de transferencia bajo la aplicación del método del MNT utiliza la información financiera del sujeto examinado de una operación vinculada y de los terceros independientes, a partir de la cual se establece si el valor pactado de dicha operación vinculada guarda relación con el valor pactado de una operación entre terceros independientes en condiciones iguales o similares. Al respecto, el estudio presentado por la recurrente, quien fue la parte examinada, consideró la información contenida en sus estados financieros auditados y la información financiera de los estados financieros de las empresas seleccionadas como comparables. Como quiera que la exclusión del ajuste contable referido por la recurrente conlleva dejar de mostrar su información financiera de acuerdo con el estándar contable de las NIIF, tal exclusión resultaría justificada en el análisis de comparabilidad si con ello la recurrente pretendiera equiparar su práctica contable con la de las empresas comparables.

Que el estudio presentado no da cuenta de las prácticas contables seguidas por las empresas comparables ni precisa que este aspecto haya sido tenido en cuenta en la búsqueda y selección de dichas empresas. Lo que menciona el estudio es que la recurrente consideró un ajuste en su información financiera del

¹² Al respecto, véase: Fondo Monetario Internacional (FMI), Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), Organización de las Naciones Unidas (ONU) y Grupo Banco Mundial (GBM) (2017). *Plataforma de colaboración en materia tributaria. Borrador de consulta: Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia. Incluye un informe complementario: Reduciendo la brecha de información sobre los precios de los minerales vendidos en formas intermedias*. Página 56. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/guia-practica-comparables-precios-de-los-minerales.pdf>.



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

ejercicio 2013 por concepto de descuentos otorgados, debiendo precisarse que tal ajuste fue observado durante la fiscalización y no ha sido discutido en el presente procedimiento contencioso¹³. El estudio también señala que se efectuaron ajustes de capital (cuentas por cobrar, inventarios y cuentas por pagar) a la información financiera de las empresas seleccionadas como comparables, lo que fue aceptado en la fiscalización¹⁴. Lo anteriormente mencionado revela la insuficiencia del estudio presentado por la recurrente para sustentar la exclusión del ajuste contable por la adopción de las NIIF, propuesto como un ajuste de comparabilidad en el análisis de precios de transferencia.

Que en la reclamación la recurrente proporcionó documentación relacionada con la información financiera de ocho de las once empresas comparables (fojas 1 a 963). Aun cuando dicha documentación fue presentada dentro del plazo probatorio previsto por el artículo 125 del Código Tributario y siendo aplicable la excepción dispuesta por el artículo 141 del mismo cuerpo legal, se encuentra redactada en idioma inglés y, salvo algunos extractos de dicha información financiera, no cuenta con traducción oficial o de perito o, en su defecto, con traducción simple suscrita por quien hubiese oficiado de traductor debidamente identificado, como disponen el artículo 241 del Código Procesal Civil¹⁵ y el numeral 49.1.2 del artículo 49 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS¹⁶, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración no evaluara dicha documentación.

Que los extractos de la información financiera de los estados financieros auditados de las ocho empresas comparables que se encuentran traducidos al español muestran, como mencionó la recurrente en su reclamación (foja 1230), que tales empresas prepararon sus estados financieros según los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América - US GAAP (empresas Applied Industrial Technologies, Inc; MSC Industrial Direct Co., Inc.; Scan Source, Inc.; W.W. Grainger, Inc. y WESCO International, Inc.) y las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF (empresas Strongco Corporation, Brueker Mannesmann Aktiengesellschaft e Inapa - Inapap - Inapap Gestao S.A.) (fojas 68, 145, 193, 244, 290, 339, 367, 396, 437, 510, 511, 564, 565, 680, 681, 724, 725, 767, 768, 809, 810, 814, 818, 864, 906 y 962).

Que como se aprecia, la mayoría de las empresas comparables preparó sus estados financieros de acuerdo con las US GAAP, no advirtiéndose que con la exclusión del ajuste contable propuesto por la recurrente su información financiera sería equiparable al estándar contable de las US GAAP, mientras que otras empresas comparables prepararon sus estados financieros con observancia de las NIIF, es decir, el mismo estándar contable adoptado por la recurrente en la preparación de sus estados financieros, con lo cual resulta evidente que la exclusión del ajuste contable pretendido no equipararía su práctica contable con la de estas otras empresas.

Que cabe reiterar lo señalado en el sentido que el ajuste contable referido por la recurrente tuvo por finalidad la preparación y presentación de sus estados financieros según el estándar contable de las NIIF, no habiendo sido este un aspecto tenido en cuenta para la búsqueda y selección de las empresas comparables, habida cuenta de haberse identificado como tales a empresas independientes que adoptaron en unos casos un estándar contable diferente (US GAAP) y en otros el mismo estándar contable (NIIF), no apreciándose, por tanto, que la exclusión del ajuste contable referido por la recurrente coadyuvara a mejorar la comparabilidad con las empresas mencionadas, no siendo una razón válida la alegación referida a que las empresas comparables no efectuaron un ajuste contable a su información financiera, ya que, como se ha mencionado, la exclusión de dicho ajuste contable conllevaría dejar de mostrar la información financiera de la recurrente según las NIIF, lo cual resultaría justificado en el análisis de precios de transferencia si con ello se pretendiera equiparar el estándar contable de la recurrente, como la parte analizada, y los

¹³ En el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122170002738 se dejó constancia que mediante la declaración jurada rectificatoria presentada el 4 de diciembre de 2017, la recurrente aceptó no efectuar el ajuste por concepto de descuentos otorgados (foja 1423/vuelta).

¹⁴ Según se indica en el punto 3.7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122170000856 (foja 1456).

¹⁵ Esta norma, modificada por la Ley N° 26807, señala que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito comprendido en el artículo 268, sin cuyo requisito no serán admitidos.

¹⁶ Esta norma señala que las entidades están obligadas a recibir traducciones simples con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, en lugar de traducciones oficiales.



Tribunal Fiscal

Nº 06526-1-2021

estándares contables utilizados por los terceros independientes seleccionados como comparables, lo que no se ha verificado en el presente caso.

Que de otra parte, el análisis de precios de transferencia bajo la aplicación del método del MNT efectuado por el estudio presentado, al igual que el análisis realizado por la Administración, utilizó la información financiera de los estados financieros completos de la recurrente, como parte examinada, es decir, ambas partes consideraron apropiado para el análisis de comparabilidad no efectuar una segmentación de la información financiera de la recurrente (lo que excluiría los ingresos y gastos no relacionados con las operaciones vinculadas materia de examen)¹⁷, por lo cual no resulta amparable lo alegado por la recurrente en el sentido que el ajuste contable por la adopción de NIIF está relacionado con otras operaciones (arrendamientos de máquinas) y que por tal razón su exclusión para el análisis de precios de transferencia mejoraría la comparabilidad con las empresas independientes seleccionadas como comparables.

Que de lo expuesto se establece que no está sustentada la pertinencia del ajuste de comparabilidad propuesto por la recurrente (exclusión del ajuste contable por adopción de NIIF) para efectos del análisis de precios de transferencia, por lo que el rechazo de la Administración a dicho ajuste se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a que el ajuste contable está sustentado en los estados financieros auditados, los papeles de trabajo de cálculo del ajuste inicial por adopción de nuevos estándares contables, los asientos contables referidos al ajuste contable y los contratos de arrendamiento vinculados al ajuste contable, cabe remitirse a lo señalado en los considerandos previos sobre dichos medios probatorios, debiendo destacarse que aun cuando pudiera encontrarse sustentado el origen y la determinación del ajuste contable referido por la recurrente, no lo está la idoneidad (o necesidad) de la exclusión de dicho ajuste contable para efectos del análisis de precios de transferencia, de acuerdo con las razones que se han desarrollado precedentemente, debiendo precisarse que tal aspecto fue objeto de cuestionamiento por la Administración desde la fiscalización.

Que con relación a que está demostrada la obtención de ingresos por arrendamiento de máquinas y/o equipos, contrario a lo mencionado por la Administración, cabe indicar que si bien en el estudio de precios de transferencia presentado se indicó que la recurrente alquila sus equipos de llenado y distribución (foja 1332/vuelta), lo que se constata de la muestra de contratos de arrendamiento que fueron presentados en la reclamación (fojas 964 a 1135), tal obtención de ingresos no justifica el ajuste de comparabilidad pretendido por la recurrente para efectos del análisis de precios de transferencia, de conformidad con las razones que se han expuesto en los considerandos precedentes.

Que en cuanto a que los estados financieros presentados a la SMV debían prepararse según las NIIF, de acuerdo con la Ley N° 29720¹⁸ y la Resolución CONASEV N° 102-2010-EF-94.01.1, cabe indicar que ello no justifica el ajuste comparabilidad pretendido, contrario a lo afirmado por la recurrente, puesto que como se ha señalado dicho ajuste conlleva a la exclusión del ajuste contable efectuado a la información financiera para ser presentada de acuerdo con el estándar contable de las NIIF, habiéndose establecido que ello resultaría justificado para el análisis de precios de transferencia si se pretendiera equiparar los estándares contables adoptados por la recurrente, como la parte analizada, y los terceros independientes seleccionados como comparables, lo que no se ha verificado en el presente caso.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que la Administración, al cuestionar la necesidad de la adopción de las NIIF, estaría reconociendo que los estados financieros del año 2013 no debieron efectuar el ajuste contable por dicho concepto, con lo cual sería conforme eliminar el efecto de dicho ajuste para efectos del análisis de precios de transferencia, cabe señalar que la recurrente arriba a tal conclusión del siguiente texto de la apelada: «...el contribuyente no estaba en condiciones de aplicar un procedimiento normado para los contratos de arrendamiento financiero cuando en la realidad, de acuerdo a su propia afirmación, los contratos que suscribió tenían todas las características de un arrendamiento operativo, no habiéndose modificado a la fecha en que se efectuó la fiscalización, la calidad de arrendador del

¹⁷ Al respecto, el estudio presentado por la recurrente indicó: «...se consideró apropiado analizar la operación materia de evaluación de manera conjunta utilizando los estados financieros completos de Tetra Pak-PE» (foja 1331/vuelta).

¹⁸ Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales.



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

contribuyente bajo la modalidad de arrendamiento operativo» (foja 1572/vuelta).

Que de la revisión a la apelada se advierte que el texto glosado responde al análisis de la Administración frente al alegato formulado en la reclamación con relación a la distinción del tratamiento contable de los arrendamientos operativos y los arrendamientos financieros, que la recurrente consideró aplicable a sus alquileres de máquinas, lo que según ella habría motivado el ajuste contable a sus estados financieros del año 2013, siendo que de dicho análisis no se puede afirmar que la Administración habría admitido (implícitamente) que procedía excluir el referido ajuste contable para efectos del análisis de precios de transferencia, más aún cuando el pronunciamiento emitido por la apelada reiteró las conclusiones arribadas en la fiscalización, entre ellas, que la recurrente no había sustentado la idoneidad (o necesidad) del ajuste de comparabilidad propuesto, por lo que carece de asidero una conclusión en sentido contrario.

Que por otro lado, la recurrente deduce la nulidad de la apelada, la que sustenta en que la Administración habría incorporado aspectos que no fueron discutidos en la fiscalización (desconocimiento de la existencia de ingresos por arrendamiento de máquinas en el ejercicio 2013 y cuestionamiento a la necesidad de realizar el ajuste contable por adopción de NIIF), modificando los fundamentos del reparo, lo que configuraría un exceso de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario.

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

Que por su parte, el artículo 129 del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, prevé que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del precitado código.

Que la recurrente pretende hacer notar un cambio de fundamento en el reparo, destacando que el valor impugnado señaló que *«...el costo de ventas se encuentra directamente relacionado con los ingresos por ventas; sin embargo, el contribuyente no se pronuncia respecto a los ingresos. Tampoco explica ni sustenta documentariamente, cómo el ajuste del costo de ventas sin un ajuste equivalente en las ventas no distorsionaría el cálculo de margen operativo de Tetra Pak-PE»* (foja 1285), mientras que destaca que la apelada indicó que *«...de acuerdo a la propia documentación del contribuyente, éste no habría generado en el ejercicio 2013 ingresos por concepto de arrendamiento de máquinas, razón por la cual no existiría sustento para el ajuste efectuado al costo de ventas por adopción de nuevos estándares contables»* (foja 1573/vuelta).

Que de los textos glosados no se aprecia que recién en la reclamación la Administración hubiera cuestionado los ingresos por arrendamiento de máquinas en el año 2013, operaciones que según lo alegado por la recurrente dieron lugar al ajuste contable en sus estados financieros, toda vez que, como se ha dado cuenta, desde la fiscalización la Administración hizo notar a la recurrente que el costo de ventas sobre el cual efectuó el ajuste de comparabilidad cuestionado se encontraba relacionado con los ingresos o ventas, sobre lo cual estableció que la recurrente no se había pronunciado ni presentado documentación de sustento. En tal sentido, no se aprecia en un exceso en la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario, como arguye la recurrente.

Que la recurrente también cuestiona que la apelada haya señalado que *«...los lineamientos establecidos por la NIIF 16, que a juzgar por el procedimiento llevado a cabo por el contribuyente es el sustento del citado ajuste al costo de ventas, entró en vigencia el 1 de enero de 2019, es decir, el contribuyente aplicó para el ejercicio 2013 un procedimiento contable que aún no estaba oficializado [...] prácticamente no se dieron cambios normativos en la NIIF 16 en lo que se refiere a la contabilidad de los arrendamientos, manteniéndose el modelo de la NIC 17 [...] se establece que el contribuyente no estaba en condiciones de aplicar un procedimiento normado para los contratos de arrendamiento financiero cuando en la realidad, de acuerdo a su propia afirmación, los contratos que suscribió tenían todas las características de un*



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

arrendamiento operativo, no habiéndose modificado a la fecha en que se efectuó la fiscalización, la calidad de arrendador del contribuyente bajo la modalidad de arrendamiento operativo» (fojas 1572 y vuelta y 1573/vuelta).

Que debe indicarse que en el recurso de reclamación la recurrente argumentó que a fin de cumplir la Resolución CONASEV N° 102-2010-EF-94.01.1, adoptó nuevos estándares contables para la preparación de sus estados financieros del año 2013, poniendo énfasis en la distinción del tratamiento contable de los arrendamientos operativos y los arrendamientos financieros, aplicable a sus alquileres de máquinas, lo que habría motivado el ajuste contable a dichos estados financieros y correspondía que fuera revertido para efectos del análisis de precios de transferencia (fojas 1225 a 1239). De ello se tiene que lo señalado en la apelada, según lo glosado en el considerando precedente, constituye el pronunciamiento de la Administración a los argumentos planteados en la reclamación, lo que atiende a lo exigido por el antes citado artículo 129 del Código Tributario, no configurando un cambio de fundamento del reparo, como aduce la recurrente, por lo que no se ha infringido lo dispuesto por el artículo 127 del mencionado código.

Que estando a lo señalado, no resultan amparables las razones por las cuales la recurrente considera que debe declararse la nulidad de la apelada.

Que con relación al argumento incorporado mediante su escrito de alegatos, respecto a que la Administración no ha seguido el procedimiento establecido por la Ley del Impuesto a la Renta y las Directrices de la OCDE para desconocer los ajustes observados, esto es, no ha realizado el análisis de comparabilidad acorde con los aspectos establecidos por el inciso d) del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta ni atendido lo desarrollado por las Directrices de la OCDE, lo que se evidenciaría de manera clara en el procedimiento de fiscalización, en el que el área acotadora únicamente se remite a la información del Estudio Técnico de Precios de Transferencia sin efectuar su propio análisis de comparabilidad que justifique las observaciones realizadas a los ajustes en controversia, lo que se aprecia en la Resolución de Determinación N° _____ y en el Requerimiento N° _____ y su resultado, se debe indicar que conforme a lo dispuesto por el artículo 147 del Código Tributario al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por esta al resolver la reclamación; constatándose del recurso de reclamación interpuesto (fojas 1224 a 1279) que la recurrente no discutió la pretendida omisión del análisis de comparabilidad, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

Que sin perjuicio de lo expuesto, es del caso mencionar que con base en la información y documentación presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° _____ —a través del cual solicitó, entre otros, copia de los estados financieros auditados en nuevos soles; documentación sustentatoria que acredite lo señalado en el Estudio de Precios de Transferencia sobre el otorgamiento de descuentos como estrategia comercial y sobre el cálculo del indicador de utilidad operativa sobre ventas; original y copia de los contratos celebrados con las partes vinculadas (según información del Estudio de Precios de Transferencia); original y copia de los contratos celebrados con sus clientes

— así como de la información del Estudio de Precios de Transferencia del ejercicio 2013 elaborado por _____ la Administración dio cuenta, en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ i, de los ingresos, costos y gastos de la recurrente, de sus principales indicadores del periodo 2009 a 2014, así como de las transacciones analizadas y del análisis de las operaciones de precios de transferencias realizado por ella, lo que incluyó el análisis funcional, principales riesgos, parte analizada, método y evaluación conjunta de las transacciones, comparables utilizados; precisando que concordaba con la recurrente en su Estudio de Precios de Transferencia 2013 en cuanto a: el sujeto a analizar (Tetra Pak-PE), utilización del margen neto transaccional aplicando el indicador de utilidad operativa sobre ventas («ROS»), evaluación de las transacciones de manera conjunta o agregada, las empresas seleccionadas como comparables, promedio de tres ejercicios fiscales (2011, 2012 y 2013) de las empresas comparables, información financiera de las comparables provenientes de las bases de datos Onesource (utilizada por la recurrente) y Bloomberg, tasa prime anual señalada por la recurrente en el Anexo V del EPT – 2013 para realizar los ajustes de capital; siendo, entre otros, los aspectos que no fueron considerados del EPT – 2013 de la recurrente los siguientes: (i) información financiera en soles de un año (2013); (ii) descarte de los dos ajustes realizados por Tetra



Tribunal Fiscal

N° 06526-1-2021

Pak – PE (ajuste de los ingresos – exclusión de descuentos, ajuste al costo de ventas – disminución del costo de ventas por \$1 4986 000,00), aspectos, estos últimos, que han sido materia de análisis y pronunciamiento en la presente resolución.

Que como se aprecia de los fundamentos de la presente resolución, se han desestimado las observaciones de la recurrente al reparo de la Administración por aplicación de las normas de precios de transferencia, por lo que corresponde confirmar la apelada.

Que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes, lo que se verifica de la constancia que obra en autos.

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Sánchez Gómez, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 29 de marzo de 2019.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/BC/rmh.

Nota: Documento firmado digitalmente