



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-048 de 26 de junio de 2023
Expediente:068-2020

Vistos

El licenciado -----, actuando en calidad de apoderado sustituto del contribuyente -----, con RUC -----, presentó ante este Tribunal, recurso de apelación contra la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, mediante la cual la Administración Tributaria resolvió expedir liquidación adicional a nombre del referido contribuyente como resultado de los ajustes efectuados en materia de precios de transferencia correspondientes al periodo 2016.

Antecedentes

Al contribuyente -----, a través de la Nota n.º 201-01-1517-DGI de 17 de julio de 2017, se le solicitó que presentara el Estudio de Precios de Transferencia, en un período de 45 días hábiles, contados a partir de la notificación de la nota en referencia, la cual indicaba que el estudio solicitado, debía contener los puntos listados en el artículo 762-J del Código Fiscal, así como la información listada en el artículo 10 del Decreto Ejecutivo 390 de 2016.

Posteriormente, la Administración Tributaria a través de Nota n.º 201-01-2030 de 27 de julio de 2017, le informó al representante legal del contribuyente -----, que se le había seleccionado para efectuarle una auditoría integral correspondiente a los periodos 2014, 2015 y 2016, haciendo énfasis en las operaciones del contribuyente con partes relacionadas residentes fiscales en otras jurisdicciones. Adicionalmente, le solicitó al contribuyente, que presentará, en un plazo de 10 días hábiles, la información que a continuación se detalla:

1. Estudio de precios de transferencia con el que debió contar al momento de la presentación del informe de precios de transferencia correspondiente al periodo fiscal 2015. El estudio de precios de transferencia deberá contener los puntos listados en el artículo 762-J del Código Fiscal y la información listada en el artículo 7 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013;

2. Estudio de precios de transferencia con el que debió contar al momento de la presentación del informe de precios de transferencia correspondiente al periodo fiscal 2016. El estudio de precios de transferencia deberá contener los puntos listados en el artículo 762-J del Código Fiscal y la información listada en el artículo 10 del Decreto Ejecutivo 390 de 2016;
3. Estados Financieros Auditados incluyendo Anexos y Notas Explicativas, para los periodos 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016 en idioma español;
4. Explicación del tratamiento contable y fiscal otorgado a las operaciones con partes relacionadas en los periodos 2014, 2015 y 2016;
5. Movimientos contables de las cuentas involucradas en las operaciones con partes relacionadas en los periodos 2014, 2015 y 2016, en formato Excel;
6. Papeles de trabajo para la preparación de las declaraciones juradas de rentas de los periodos fiscales 2014, 2015 y 2016;
7. Papeles de trabajo para la preparación de los estudios de precios de transferencia de los periodos 2014, 2015 y 2016;
8. Suministrar los estados de resultados segmentados del contribuyente de acuerdo con las operaciones observadas en los estudios de precios de transferencia y a las operaciones efectuadas con empresas no vinculadas para los ejercicios en revisión, indicando los criterios utilizados para la segmentación;
9. Estructura organizacional completa de ----- LLC;
10. Estructura accionaria de ----- LLC;
11. Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia de acuerdo con lo establecido en el Artículo 762-K del Código Fiscal.

El contribuyente -----, en atención a la nota antes descrita así como a otros requerimientos de información aportó en diferentes momentos de la auditoría información solicitada, lo que llevo a la Administración Tributaria, luego de revisada la información aportada a la emisión de la Resolución n.º 201-2417 de 2020, que se desarrolló con base en los siguientes aspectos:

- Se establece en la resolución que la misma se desarrollará con base en el ejercicio fiscal 2016, tomando en consideración aquellos aspectos que tengan incidencia sobre el cálculo del impuesto sobre la renta.
- Hace referencia la resolución en comento, a los términos contenidos en el artículo 720 del Código Fiscal de la República de -----.
- En materia de precios de transferencia la Administración Tributaria sostiene que encontró, al momento de efectuar la auditoría, una publicación de ----- en la que se indica que el banano es un cultivo importante, para países en desarrollo y es la fruta más consumida en Norteamérica y Europa, y se agrega además que empresas como -----, -----, -----, -----, entre otras, han dominado el mercado tradicionalmente.

- La Administración Tributaria, manifiesta que de acuerdo con la información contenida en el “-----” publicado por la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura, se establece que con la finalidad de contrarrestar los efectos negativos, de las prácticas injustas de mercado para productores, consumidores y demás agentes de la cadena de valor, se han desarrollado mercados paralelos con cotizaciones, metodologías y prácticas de conocimiento, que cumplen con la característica de los mercados internacionales de exportación.
- En el estudio de precios de transferencia entregado por el contribuyente correspondiente al ejercicio fiscal 2016, manifiesta que se dedica a la producción de banano, desde hace más de 100 años.
- Al revisar los estados financieros auditados, correspondiente al período fiscal 2016, se puede observar que -----., registró bajo sus cuentas de patrimonio pérdidas acumuladas por la suma de B/.181,944,603.
- De acuerdo con el contenido del estudio de precios de transferencia del período 2016, el contribuyente, indicó que lleva a cabo operaciones con partes relacionadas en concepto de: 1) Venta de inventarios producidos localmente; 2) Prestación de servicios de uso de contenedores; 3) Servicios varios prestados y recibidos; 4) Venta y compra de materiales de empaque y suministro.
- Con respecto a las operaciones con partes relacionadas en la declaración jurada de renta correspondiente al período Fiscal 2016, el contribuyente dejó constancia que realizó durante este período, operaciones con partes relacionadas de acuerdo con lo que establece el artículo 762-D del Código Fiscal, en concepto de ingresos reportó la suma de B/.86,224,366.08, en concepto de costos con partes relacionadas-exterior reportó la suma de B/.12,756,749.42 y en gastos por operaciones con partes relacionadas la suma de B/.8,556.83.
- El 30 de junio de 2017, el contribuyente -----., presentó el informe de precios de transferencia formulario 930, correspondiente al período fiscal 2016, en el que detalla que tiene como actividad la producción y exportación de banano, encargándose de la siembra, cosecha, producción y exportación, destacando en este sentido que el proceso de producción incluye, mantenimiento, protección, cosecha, empaque, transporte, yarda de contenedores y carga del barco para transporte a Europa de la fruta.
- La Administración Tributaria se refiere a la información contenida en el estudio de precios de transferencia del período 2016, donde explicó que el riesgo de mercado está directamente asociado a variables macroeconómicas, tales como la variación del tipo de interés, así como las políticas fiscales, monetarias y de comercio internacional. La inestabilidad económica, aranceles y cambios importantes en la estructura económica pueden quedar reflejados en los costos de importación, oferta y demanda y finalmente, una disminución en la rentabilidad del contribuyente.

- Con respecto al riesgo ambiental, el contribuyente manifestó que el mismo está en función de 2 factores que serían: 1) Situaciones naturales que podrían influir tanto de manera positiva como negativa en los resultados esperados, tales como sequías e inundaciones, terremotos, plagas entre otros; y 2) El impacto ambiental producto de la actividad desarrollada por la empresa por emisiones atmosféricas, manejo de aguas residuales, consumo irracional de recursos no renovables, entre otros.
- La DGI manifiesta que de acuerdo con el contenido del estudio de precios de transferencia, en el caso de que el contribuyente no logre cumplir con la cantidad pactada que debe entregarle a sus partes relacionadas, ya sea por factores climatológicos o por enfermedades, deberá asumir todos los costos relacionados con su producción sin recibir los ingresos estimados, por cuanto el contribuyente asume el riesgo de inventario.
- El contribuyente señala en su estudio de precios de transferencia el periodo 2016, que aunque existen diferencias entre los productos y la intensidad de las funciones realizadas, las puede ajustar razonablemente bajo un análisis MMNT realizando ciertos ajustes contables y de capital, por la selección del indicador de rentabilidad apropiado para la comparación de la rentabilidad de la parte bajo análisis y las compañías seleccionadas como comparables.
- El contribuyente -----, dentro de la documentación solicitada por la Administración Tributaria, aportó contrato celebrado con su parte relacionada -----, en el que acordaron la compra de inventario producido localmente para que se realice en Puerto Limón, en Costa Rica, Almirante o Rambala en -----. Dicho contrato establece que todos los gastos de producción, preparación del banano para exportar, incluyendo la entrega de la fruta empacada en las cajas y estibadas a bordo en el puerto contemplado en el contrato, será por cuenta exclusiva del contribuyente -----.
- Los precios pactados entre el contribuyente con su parte relacionada extranjera, que se encuentran detallados en la resolución a la que nos referimos, son los siguientes:

Precios de estiba F.O.B	
(Por cada caja de 40 libras peso neto*)	
I.	Fruta de primera clase
-----	US\$ 8.30
----- Jr.	US\$8.05
-----	US\$7.80
II.	Fruta de segunda clase
	US\$ 5.10
*De no comprar el volumen pactado, el comprador pagara al vendedor \$3.75 por caja si la fruta no ha sido cortada aún, o el precio arriba establecido menos costos no incurridos.	

- La Administración Tributaria, en la resolución emitida sostiene que durante la visita *in situ* realizada al contribuyente -----, se explicó que las

subcategorías de bananos descritas en el cuadro anterior se catalogan de esta forma dependiendo de su ubicación en el racimo, de tal forma que los bananos, ubicados en la parte superior del racimo son catalogados como -----, los que se encuentran ubicados en la mitad del racimo, son catalogados como ----- Junior y finalmente, los gajos ubicados en el extremo inferior reciben el nombre de -----, siendo estos los gajos de banano que reciben menos luz del sol y por tanto, son de menor tamaño.

- En el estudio de precios de transferencia se establece que la venta y el envío de banano se hará de forma semanal y el contribuyente tiene la responsabilidad de embarcar la fruta el viernes de cada semana y adicionalmente, enviará a su parte relacionada, una estimación de los volúmenes de fruta que enviará durante las siguientes 8 semanas.
- De igual forma, en el estudio de precios de transferencia correspondiente al período 2016, el contribuyente comunica que la empresa no tiene competidores importantes en el mercado local, asimismo, las partes relacionadas del contribuyente no cuentan con competidores directos en cuanto a la compra de productos, dado que otros productores importantes de fruta adquieren sus productos en otras regiones o cuentan con instalaciones de producción en la región. En este sentido, el estudio de precios de transferencia, establece que *“aunque existen empresas dedicadas a la producción y distribución de fruta en el mercado local, las mismas no compiten directamente con el contribuyente, dado que se dedican a la venta de productos en el mercado local y no a la exportación.”*
- En el estudio de precios de transferencia correspondiente al periodo 2016, el contribuyente manifestó que el banano tiene su mayor mercado de venta en los países europeos como Alemania, Bélgica, Italia, Suecia, Portugal y Reino Unido, y que en su mayoría las exportaciones se envían a estos destinos, saliendo del puerto de Almirante en ----- o de Puerto Limón en Costa Rica.
- El contribuyente, a requerimiento de la Administración Tributaria, reveló en los reportes semanales de fruta embarcada, el destino de cada embarcación, los cuales concuerdan con lo expresado en su estudio de precios de transferencia 2016, y ninguno se hace con destino a Suiza, siendo esta la jurisdicción con la que se tiene mayor operación de venta de inventario producido.
- Con respecto a la aplicación del método de Precio Comparable No Controlado, (PCNC), explicó el contribuyente en su estudio que la utilización de este método, implicaba la necesidad de detectar transacciones muy similares a las que se está revisando, estructuradas de la misma manera entre 2 partes no relacionadas. Siendo importante destacar que ni -----, ni sus partes relacionadas, celebraron con terceros independientes transacciones similares a la transacción intercompañías sujetas al análisis. Aunado a lo anterior, el contribuyente informa que no pudo identificar información públicamente disponible, sobre precios correspondientes a transacciones comparables no controladas que hubieran sido

celebradas entre terceros independientes y no relacionados con -----
-----.

- Según el estudio de precios de transferencia correspondiente al periodo 2016, el contribuyente -----, indicó que el Método del Margen Neto Transaccional (MMNT) analiza la naturaleza de las transacciones inter-compañías en condiciones de plena competencia, que de igual forma, identificó a productores agrícolas regionales que desempeñan funciones ampliamente similares e incurren en riesgos similares a los de -----, aunque si bien, existen diferencias entre los productos producidos y la intensidad de las funciones realizadas, el contribuyente puede ajustar razonablemente estas diferencias en el análisis del MMNT, realizando ciertos ajustes contables y de capital por la selección del indicador de rentabilidad apropiado.
- La Administración Tributaria sostiene que al revisar el estudio de precios de transferencia, observó que en este se señaló que la aplicación confiable del MMNT requiere la selección de la parte vinculada que será parte del análisis, la determinación de los resultados financieros relacionados a operaciones controladas, selección de períodos de comparación, selección de compañías comparables confiables y selección del indicador de utilidad confiable.
- El contribuyente en el estudio de precios de transferencia, explicó que para la determinación de los estados financieros, utilizó un análisis y una comparación basada en el resultado financiero del periodo objeto de revisión, sumado a los resultados financieros de varios años anteriores de manera que se capte de manera más fiable los efectos de los factores económicos, empresariales y cíclicos de las empresas que operan esta industria.
- De igual forma el contribuyente manifestó eventos climatológicos (fuertes vientos) que afectaron sus plantaciones, como consecuencia de los cuales sus costos se incrementaron en la suma de US\$480,984.00, que corresponden a los costos de recuperación de las fincas afectadas. Al respecto, se establece que los fuertes vientos ocasionaron la pérdida de aproximadamente 719,531 cajas de banano de primera, lo que representa para la empresa la suma de US\$5,972,116 de ingresos no devengados.
- Así las cosas, el contribuyente consideró analizar el resultado financiero hipotético de no haber sucedido los eventos climatológicos descritos en el punto anterior, lo que conllevaría en este escenario a la percepción de ingresos no percibidos correspondientes a la producción perdida, de tal forma que habría incurrido en este orden de ideas en costos necesarios para exportar este producto, tales como, mano de obra, material de empaque y todo lo relacionado con el transporte, los cuales fueron calculados por la gerencia de la empresa, y hubiesen ascendido a la suma de

US\$0.67 por caja, lo que implicaba, de haber producido el total de cajas estimado, que incurriese en costos por la suma de US\$480,984 adicionales.

- En el estudio de precios de transferencia, el contribuyente mostró los resultados obtenidos durante el periodo 2016 y los resultados obtenidos al aplicar los ajustes explicados en puntos anteriores, es decir, los resultados que hubiese obtenido de no haber sido afectado por las condiciones climatológicas, observándose lo siguiente:

Resultados comparativos obtenidos por ----- durante el periodo fiscal 2016 y los resultados ajustados		
Ingresos	99,478,925.19	105,451,040.79
Costos de Ventas	90,139,425.80	90,620,410.13
Utilidad Bruta	9,339,499.39	14,830,630.66
Gastos de Administración y de Ventas	11,193,042.86	11,193,042.86
Utilidad de Operación	-1,853,543.47	3,637,587.80
Costos Adicionado Neto	-1.83%	3,57%

- El contribuyente, para la aplicación del MMNT consideró los datos del periodo 2016. A su vez, destacó que el cierre del periodo fiscal de la parte en prueba no es siempre el mismo de las compañías comparables, por lo tanto, cada cierre del ejercicio fiscal de la empresa se asocia con una gama de cierres de ejercicios fiscales de compañías comparables.
- El contribuyente, informó que realizó una búsqueda en la base de datos Osiris Bureau Van Dijk (versión 2017) para la selección de comparables productoras agrícolas que operan en la región de las Américas. Las empresas fueron identificadas con base en su clasificación industrial, información financiera y actividad de cultivo. Y basado en dicha búsqueda, el contribuyente identificó las siguientes 9 comparables, productora agrícola:

Compañías Comparables	Costo Adicionado Neto
-----	4,42 %
-----	11,09%
-----	-4,89%
-----	0,71%
-----	6,33%
-----	4,83%
-----	-13,73%
-----	16,41%
-----	12,79%
--	
-----	3,57%

--	
-----	11,09%
-----	4,83%
-----	0,71%

- El contribuyente detalla en el estudio de precios de transferencia correspondiente al periodo fiscal 2016, que para buscar compañías comparables en la base de datos Osiris, utilizó una combinación de criterios que serían: estado legal, independencia, estructura de accionistas, ganancia operativa, suficiencia de datos y clasificación de la industria.
- La Administración Tributaria manifestó en la resolución apelada que verificó la documentación comprobatoria de las operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas en el exterior, en su informe de precios de transferencia y en su estudio de precios de transferencia para el periodo fiscal 2016, según lo dispuesto en los artículos 762-I y 762-J del Código Fiscal.
- Hace énfasis el fisco en que el contribuyente incurre en pérdidas sustanciales durante los periodos fiscales 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016, las cuales se reflejan en las pérdidas acumuladas en los estados financieros auditados por la suma de B/.174,059,650; B/.175,750,653; B/.176,987,867; B/. 181,944,604 y B/.180,091,060, respectivamente.
- La Dirección General de Ingresos, para el periodo 2016, tal como consta en la resolución que nos encontramos, resumiendo, consideró como única operación fuera del rango de los precios de mercado, la venta de inventario producido localmente, que fue presentado por el contribuyente, en el estudio de precios de transferencia, por lo que procedió a revisar el mismo.
- En la resolución apelada, la Administración Tributaria hizo referencia al artículo 762-E del Código Fiscal que guarda relación con los criterios contenidos en el código con relación a los ajustes de comparabilidad, de igual forma consideró relevante mencionar los comentarios 3.48, 3.50, 3.51, 3.52, 3.53 y 3.54 de las Guías de la OCDE.
- Los ajustes efectuados por el contribuyente producto de los eventos climatológicos ocurridos durante el año 2016, dieron como resultado lo siguiente:

Vientos (719,531 cajas)		Monto unitario	
Ventas	5,972,116.00	Precio US\$8.30/caja	
Costo de Ventas	480,984.00	Costo US\$0.67/caja	
Costo Adicionado Bruto	5,491,132.00		
Costo Adicionado Bruto (%)		1,141.65%	

- La Dirección General de Ingresos manifestó que con respecto a la metodología utilizada en la aplicación de los ajustes de comparabilidad se pudo observar que al dividir el monto de ingresos potenciales extrapolados por el contribuyente, entre la cantidad de cajas que no se pudieron producir/exportar, como consecuencia de los eventos climatológicos, se aplicó a la totalidad del inventario el precio unitario del 100% del producto extrapolado a razón de B/.8.30/caja.
- Lo anterior, indica que todas las cajas extrapoladas corresponden únicamente a fruta de primera clase “-----”, a pesar de que el propio contribuyente ha

indicado que de un racimo se obtienen 3 subcategorías según la ubicación de los gajos y cada una de estas categorías, -----, ----- Jr y -----, se vende a un precio distinto, siendo la categoría ----- la del precio más elevado.

- Siendo así, la Administración Tributaria consideró en la resolución apelada que no es razonable realizar extrapolaciones de ingreso asumiendo un escenario en el que toda la fruta que potencialmente se pudo haber producido, pertenezca únicamente a la categoría de tamaño y precio superior tal como es -----, ya que tal como señaló el propio contribuyente, cada racimo produce categorías distintas, según lo establecido en el numeral 1 del artículo 3 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013 y en los comentarios 3.50 y 3.51 de las guías de la OCDE, los ajustes deben ir encaminados a eliminar inconsistencias contables entre el contribuyente y sus partes relacionadas y aquellas realizadas entre terceros independientes y deben ser efectuados únicamente cuando su aplicación resulte en un incremento en la comparabilidad, no obstante, en el caso analizado, el contribuyente efectuó ajustes potenciales a su propia información, por eventos que él mismo argumenta que afectaron sus resultados esperados, sin haber presentado en qué medida se ajustaron las operaciones que seleccionó como comparables a su realidad.
- Según el artículo 762-E del Código Fiscal, en la aplicación de ajustes de comparabilidad, el contribuyente debería contrastar los riesgos en los que incurre, con los riesgos en los que incurren, en este caso de compañías que seleccionó como comparables, para de esta forma poder concluir que existen diferencias que deben ser subsanadas y en consecuencia, determinar la magnitud de las diferencias, así como la metodología para aplicar el ajuste correspondiente.
- La Administración Tributaria, hace constar que el contribuyente no experimentó un suceso que le llevara a registrar una obligación en sus asientos contables, dado que la estimación que realizó fue con base en los supuestos ingresos y costos que nunca se materializaron, por ende, no constaron en los estados financieros correspondiente al periodo 2016.
- Con base en las disposiciones contenidas en la NIC. 37, tampoco le permite establecer una obligación, puesto que no existió obligatoriedad con ningún tercero u otro agente, dado que los inventarios ajustados jamás se produjeron.
- De acuerdo con lo expresado en los puntos anteriores, la Administración Tributaria concluye que el contribuyente no reveló el evento climatológico que afectó sus plantaciones en el estado de resultado auditado del periodo 2016, ni en sus estados financieros auditados, toda vez que en la información financiera que se utiliza para hacer los ajustes de comparabilidad, dichos ajustes no fueron reportados puesto que no existe la información financiera que valide su existencia y por ende son rechazados por la Administración Tributaria.

- En el siguiente cuadro la Administración Tributaria detalló el efecto en el costo neto adicionado real y autoajustado del contribuyentes, así como lo que es aceptado por la administración:

Concepto	Real	Ajustado	Aceptados por la DGI
Ventas Netas	99,478,925.19	105,451,040.79	99,478,925.19
Costos de Ventas	90,139,425.84	90,620,410.13	90,139,425.84
Utilidad Bruta	9,339,499.35	14,830,630.66	9,339,499.35
Costo Adicionado Bruto	10.36%	16.37%	10.36%
Gastos de Administración y Ventas	11,193,042.86	11,193,042.86	11,193,042.86
Utilidad de Operación	-1,853,543.51	3,637,587.80	-1,853,543.51
Costo Adicionado Neto	-1.83%	3.57%	-1.83%

- La Administración Tributaria a través de los datos contenidos en el cuadro anterior, hizo constar en la resolución apelada que estos colocaban al contribuyente -----, por debajo de rango inter cuartil seleccionado en su estudio de precios de transferencia correspondiente al periodo 2016 el cual oscila entre 0.71% y 11.09% con una -----de 4.83%.
- Con base en lo anterior, la Administración Tributaria procedió a ajustar al contribuyente a su -----de mercado, tal como a continuación se detalla:

Concepto	Real	Ajustado	Aceptados por la DGI
Ventas Netas	99,478,925.19	106,226,826.94	6,747,901.75
Costos de Ventas	90,139,425.84	90,139,425.84	0.00
Utilidad Bruta	9,339,499.35	16,087,401.10	6,747,901.75
Costo Adicionado Bruto	10.36%	17.85%	
Gastos de Administración y Ventas	11,193,042.86	11,193,042.86	0.00
Utilidad de Operación	-1,853,543.51	4,894,358.24	6,747,901.75
Costo Adicionado Neto	-1.83%	4.83%	

- Como consecuencia de la verificación efectuada al contribuyente -----, se procedió a modificar su situación fiscal, ya que los ajustes efectuados generaron renta a pagar, tal como se muestra a continuación:

Determinación del Impuesto sobre la Renta a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada (DJR 2016)	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Determinada	5,501,673.70
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia	1,375,418.43
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	1,375,418.43

- Adicional a lo anterior, la Administración determinó el impuesto de sucursal extranjera, que dio como resultado lo siguiente:

Determinación del Impuesto de Sucursal Extranjera a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Determinada	5,501,673.70
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia (10%)	550,167.37
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	550,167.37

- Como consecuencia de los impuestos determinados en los 2 cuadros que anteceden, de acuerdo con el contenido de la resolución apelada, el alcance total quedaría de la siguiente forma:

Determinación total de Impuestos y Recargos a pagar Periodo 2016	
Renta Neta Gravable Determinada	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Neta Gravable Determinada	5,501,673.70
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia (25%)	1,375,418.43
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	1,375,418.43
Más impuesto de Dividendos de Sucursal	550,167.37
Total de impuestos	1,925,585.80
Recargo 10%	192,558.58
Total de Impuesto a pagar	2,118,144.37

- Con independencia de lo antes explicado, la Administración Tributaria buscó información sobre el precio de venta internacional de banano pública, fidedigna y amparada bajo estándares internacionales y organismos multilaterales reguladores del comercio exterior y de los mercados de exportación y en este sentido, identificó la organización -----o comercio justo internacional, en español.
- Según la FAO que es la Organización de las Naciones Unidad para la Alimentación y la Agricultura, ----- es una manera de comercializar productos teniendo como finalidad que los productores reciban un precio justo y aseguren un estándar de vida digno.
- En este sentido, se explica en la resolución apelada que ----- aplica a bienes producidos para los mercados internacionales de exportación, tales como cacao, banano, café, entre otros.
- La resolución continúa explicando que ----- cuenta con una unidad de análisis de precios y estándares, y que los mismos tienen el objetivo de cubrir los costos de producción sostenible, las fluctuaciones de mercado y que los precios del banano (convencional y orgánico), sean consonos para cada país, según costos de producción locales.
- El precio de exportación, de acuerdo con los lineamientos de ----- se pacta por caja de 18.14 kg (40 libras.) peso neto y en este sentido, la Dirección General de Ingresos manifiesta que pudo constatar que el estándar de peso neto antes

descrito fue estandarizado en la 45ª Conferencia Nacional de Pesos y Dimensiones de 1960.

- La Administración Tributaria, encontró las certificaciones internacionales de estándares de calidad para -----, que serían -----y -----, con respecto a esta última certificación el contribuyente, dentro de los documentos que aportó, al momento de efectuarse la auditoría, explicó que -----, es la certificación que piden los clientes en Europa como condición para comprar el banano producido en -----, bajo el cual se mitigan riesgos ambientales y sociales, y se guían bajo documentos vinculantes como la Red de Agricultura Sostenible.
- En este sentido, la Dirección General de Ingresos encontró que las 2 certificaciones del contribuyente -----, ----- y -----, así como -----, se encuentran avaladas y son organizaciones miembros del -----.
- La Administración Tributaria, corroboró a través de información pública de organismos multilaterales, académicos, la empresa privada o cualquier actor que quisiese incursionar en la producción y exportación de banano, que así como la parte en prueba, utilizan para estandarizar sus inventarios producidos y exportados, que tanto -----, como -----, cumplen con los mismos criterios de pesos, estándares y certificaciones, para poder utilizar un método Precio Comparable No Controlado (PCNC).
- La Administración Tributaria aseguró que ----- cotiza y publica un precio que cualquier empresa que realiza la producción/exportación de banano en mercados internacionales puede utilizar de referencia, que cuenta con los mismos pesos, dimensiones, estándares de calidad que la agencia certificadora que utiliza el contribuyente.
- Por otra parte, la Contraloría General de la República constató que más del 95% de banano panameño producido y exportado, tiene como destino Europa, por lo cual, tanto el contribuyente como partes independientes que utilizan el peso precio -----, tienen el mismo mercado objetivo.
- Por las razones antes, explicadas la Dirección General de Ingresos procedió a verificar los precios de venta de las cajas de bananas del contribuyente -----, las cuales aparecen en las facturas fiscales, correspondientes al periodo 2016, contra el precio público para el año 2016 de ----- tal como se muestra a continuación:

Ajuste de Precio de Cajas de Banano según su peso neto (\$/kg)				
Precio por Kilo (\$/kg)	I. First Class Fruit			
0.46	-----	US\$8.30	Precio por caja de 18.14 kg -----	US\$9.75
--				

0.44	----- -- JR.	8.05	Precio por kg -----	0.54
0.43	-----	7.80	-	
II. Second Class Fruit				
0.28	----- --	US\$5.10		

- La Administración Tributaria al momento de efectuar su ajuste bajo el PCNC tomó los precios establecidos por caja de 18.1kg (sic) en el contrato entre el contribuyente y su parte relacionada extranjera que serían los siguientes ----- \$8.30, -- ----- JR. \$8.05, ----- \$7.80 y ----- (II clase) \$5.10 y se dividieron entre 18.14 kg, así: $\$8.30/18.14\text{kg} = \$0.46/\text{kg}$, que corresponde al valor monetario por 1 kg.
- De esta manera, al justar las distintas categorías de banano que produce -----, al precio ----- daría como resultado los siguientes precios: ----- \$0.46/kg, ----- JR. \$0.44/kg, ----- \$0.43/kg. y ----- (II clase) \$0.28/kg, de igual forma procedieron a dividir el precio comparable de US\$9.75/18.14 kg que da como resultado US\$0.54/kg, con la finalidad de proratear o equiparar las cajas que se transan por debajo de 18.14 kg.
- La Dirección General de Ingresos manifestó que, en visita realizada *in situ*, al contribuyente, así como al tomar en consideración la información que éste facilitó a requerimiento de la Administración Tributaria, se pudo constatar que la diferencia de etiquetas entre él y su parte relacionada extranjera, obedece a la posición del banano en el racimo, lo cual influye, en su tamaño y coloración, aunado esto a las cicatrices en la cáscara, que son tomadas en cuenta de igual manera y resultan ser parte del proceso natural de producción frutícola, haciendo la salvedad que aún con estas diferencias, todas las cajas exportadas pesan lo mismo, cumplen con los mismos estándares de calidad y se venden en los mismos mercados, por lo tanto, no deben incidir en el precio de venta.
- De igual forma, el contribuyente explicó que las diferencias en precios de las frutas de primera calidad se deben al tamaño y apariencia de la cáscara, no obstante, aunque alguna fruta resulte más pequeña, en ocasiones es solicitada de esta forma por algunos clientes, en diferentes mercados.
- Con base en lo anterior, la Administración Tributaria concluyó que toda la fruta cumple con los estándares y requisitos de exportación, por ende, todas las cajas del contribuyente pasan a ser verificadas con el precio público comparable no controlado de -----.
- La Dirección General de Ingresos destacó que para la verificación de precios solamente utilizó las facturas del contribuyente del inventario producido y vendido a su parte relacionada extranjera, de tal forma que no incluyó en este la fruta industrial, es decir, la merma exportada a su parte relacionada en Costa Rica, dado que esta no cumple con los estándares internacionales.

- Así las cosas la Administración Tributaria procedió a verificar los precios transados por el contribuyente -----, versus los precios del mercado, dando como resultado lo siguiente:

Precio/caja	# de cajas	Valor \$ del contribuyente	Valor \$ DGI	Ingreso Gravable Ajustado DGI
8.30	6,979,966	57,933,717.08	68,054,668.50	10,120,951.42
8.05	3,826	30,802.30	37,303.50	6,501.20
7.80	1,464,611	11,423,942.30	14,279,957.25	2,856,014.95
6.18	361,224	2,231,280.65	2,621,064.44	389,783.80
6.04	29,743	179,638.80	217,575.62	37,936.82
5.30	14,064	74,480.40	137,124.00	62,643.60
5.10	1,511,031	7,706,264.04	14,732,552.25	7,026,288.21
4.87	157,128	765,669.03	899,436.53	133,767.50
Otros	81,360	73,778.21	86,821.22	13,043.01
Total General	10,602,953	80,419,572.81	101,066,503.32	20,646,930.51

**Cuadro elaborado por DGI con información suministrada por el contribuyente en la auditoría y con información de ----- (ver foja 551 del expediente que contiene los antecedentes)*

- Como consecuencia de lo anterior la Administración Tributaria adicionó la suma de B/.20,646,930.51 en el rubro de ventas netas para el periodo 2016 del contribuyente, producto de la investigación en materia de precios de transferencia sobre la venta de inventarios producidos localmente.
- Así las cosas, al haberse efectuado un aumento en la renta neta gravable correspondiente al período 2016, se procedió a efectuar el cálculo del impuesto sobre la renta con base en el ajuste efectuado, así como el cálculo del impuesto de dividendos de sucursal dando como resultado lo siguiente:

Determinación del Impuesto sobre la Renta a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada (DJR 2016)	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	20,646,930.51
Nueva Renta Determinada	19,400,702.46
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia	4,850,175.62
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	4,850,175.62

Determinación del Impuesto de Sucursal Extranjera a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	20,646,930.51
Nueva Renta Determinada	19,400,702.46
Menos impuesto causado según investigación de Precios de Transferencia	4,850,175.62
Saldo resultante	14,550,526.85
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia (10%)	1,455,052.68
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	1,455,052.68

- La Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, como consecuencia del ajuste efectuado en materia de Precios de Transferencia, al haber resuelto cambiar el

método utilizado por el contribuyente que era el el Método del Margen Neto Transaccional (MMNT) por el Método de Precio Comparable No Controlado (PCNC), determinó el pago por la suma de CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA MIL CIENTO SETENTA Y CINCO BALBOAS CON 62/100 (B/.4,850,175.62) nominal y CUATROCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL DIECISIETE BALBOAS CON 56/100 (B/.485,017.56) de recargo para el período 2016 en concepto de Impuesto sobre la Renta, la suma de UN MILLON CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL CINCUENTA Y DOS BALBOAS CON 68/100 (B/.1,455,052.68) nominal y CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL QUINIENTOS CINCO BALBOAS CON 27/100 (B/.145,505.27) de recargo en concepto de Impuesto de Dividendo de sucursal correspondiente al período 2016.

Recurso de Reconsideración

El contenido de la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, fue notificada al representante legal del contribuyente -----, el 20 de abril de 2020, mediante correo electrónico visible a foja 554, no obstante, el día 7 de agosto de 2020, el contribuyente -----, LLC., a través de su apoderado legal presentó escrito mediante el cual se notificó de la resolución en comento.

Posteriormente, el contribuyente presentó el 19 de agosto de 2020 recurso de reconsideración en contra de la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, el cual reposa de foja 563 a 627 del expediente que contiene los antecedentes, que fue sustentado con base en las alegaciones que a continuación procedemos a resumir:

- El contribuyente inició el desarrollo del recurso de reconsideración presentado contra la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, haciendo referencia a la viabilidad de este, por lo que hace alusión a los artículos 1238 y 1238-A del Código Fiscal. De igual forma, se refiere a la notificación efectuada por la Dirección General de Ingresos a través de correo electrónico enviado el 20 de abril de 2020, fecha en la cual se encontraban suspendidos los términos.
- Con respecto a lo anterior, el contribuyente manifiesta que desde el 16 de marzo del 2020, los términos fueron suspendidos, conforme fue dispuesto por la Resolución n.º 201-2670 de 16 de marzo de 2020, la cual fue modificada por la Resolución n.º 201-2353 de 20 de marzo de 2020.
- La Dirección General de Ingresos, a través de la Resolución 201-2419 de 20 de abril de 2020, habilitó la notificación mediante correo electrónico, la cual empezó a regir a partir de su publicación en la Gaceta Oficial n.º 29007 del 21 de abril de 2020, por lo que, la notificación efectuada a través de correo electrónico al contribuyente ----- LLC., no tiene ninguna validez.

- Así las cosas, una vez se levanta la suspensión de los términos decretada hasta el 31 de julio de 2020 por la Resolución 201-3858 de 09 de julio de 2020, la notificación de ----- se realiza por escrito, que fue presentado el 07 de agosto de 2020, con lo cual el presente recurso de reconsideración se presenta en tiempo oportuno dentro del término de 15 días hábiles desde la notificación a la que nos referimos en líneas anteriores.
- El contribuyente se refiere al contenido de la resolución contra la cual presentó el recurso de reconsideración, y establece en el punto tercero del recurso presentado que la resolución en comento debe ser revocada por nulidad absoluta al no haberse notificado a -----, dentro del término de 3 años desde la presentación de la declaración de rentas correspondiente al periodo 2016.
- En este sentido, manifestó el contribuyente que la resolución recurrida fue remitida al contribuyente, mediante un correo electrónico enviado por la Administración Tributaria el 20 de abril de 2020, encontrándose para esa fecha, suspendidos los términos. Es importante agregar que tal como manifestó el recurrente, los términos se encontraban suspendidos desde el 16 de marzo de 2020, conforme lo dispuso la Resolución n.º 201-2670 del 16/03/2020.
- Si bien es cierto, la Administración Tributaria, mediante la Resolución n.º 201-2419 de 20 de abril de 2020, habilitó la notificación mediante correo electrónico, dentro de la cual se dejó establecido que las resoluciones que son enviadas por correo electrónico se considerarán notificadas 5 días después del enviado el correo electrónico respectivo, a pesar de que el término para recurrir empezaría a correr luego del levantamiento del estado de emergencia.
- Sin perjuicio de lo anterior, la Resolución 201-2419 de 20 de abril de 2020, que habilitó la notificación mediante correo electrónico, comenzó a regir a partir de su publicación en Gaceta Oficial, que se daría en la Gaceta n.º 29007 del 21 de abril de 2020, con lo cual, en el caso concreto del contribuyente ----- y la notificación efectuada o el correo electrónico enviado el 20 de abril de 2020, no puede surtir efectos, y mucho menos, tener alguna validez para servir de notificación.
- Así las cosas, conforme el artículo 1022 del Código Judicial, que es aplicado de forma supletoria, en el procedimiento administrativo, las resoluciones sólo surten efectos cuando hayan sido notificadas legalmente.
- De igual forma, la resolución que hemos descrito previamente a través de la cual se habilitó la notificación por correo electrónico, establece en el punto quinto que, la misma comenzará a regir a partir de su publicación y contra ella no procede ningún recurso en la vía administrativa, en este sentido, la Ley 38 de 2000, mediante la cual se regula el procedimiento administrativo, establece en el artículo 46 que los decretos, resoluciones y demás actos administrativos, reglamentarios o normas de efecto general, sólo serán aplicables desde su promulgación en Gaceta Oficial.

- En este orden de ideas, ----- presentó el 26 de abril de 2017, su declaración de rentas correspondiente al año 2016, con lo cual la Administración Tributaria, conforme al contenido del artículo 720 del Código Fiscal contaba con término hasta el 26 de abril de 2020, para notificar a -----, de la resolución, que en esta oportunidad se recurre, lo cual no ocurrió, puesto que la resolución impugnada fue remitida a -----, a través de correo electrónico enviado el 20 de abril 2020, con base en lo dispuesto por una resolución que, tal como hemos explicado previamente, no se encontraba vigente.
- Guardando relación con lo anterior, la jurisprudencia del Tribunal Administrativo Tributario, manifiesta el contribuyente, que ha sido clara al señalar que conforme el artículo 720 del Código Fiscal, la Dirección General de Ingresos, tiene un término perentorio de 3 años desde la presentación de la declaración jurada de rentas del contribuyente, para emitir y notificar cualquier resolución de alcance o liquidación adicional de impuestos sobre la renta, cuyo incumplimiento, por parte de la Dirección General de Ingresos, conlleva la nulidad de la resolución emitida.
- Con respecto a las consideraciones de fondo el contribuyente en el recurso de reconsideración manifestó que los precios de venta del banano de ----- a su parte relacionada -----, cumplen con la normativa fiscal panameña, sobre precios de transferencia. En este sentido, agregó el contribuyente que la Administración Tributaria, mediante la resolución impugnada, ha resaltado la situación de pérdidas acumuladas que mantiene el contribuyente -----, como si hubiese algo cuestionable al respecto.
- En este sentido, infiere el contribuyente que las referencias a las pérdidas acumuladas que mantiene el contribuyente, pareciese que tratan de mostrar de forma sesgada una mala imagen del contribuyente -----, por lo consideraran importante referirse al tema.
- Así las cosas, se lee en el recurso que el Grupo -----, del cual forma parte -----, cotiza en la bolsa de Nueva York hasta el 100% de su capital y fue adquirido por un consorcio privado el 6 de enero del año 2015.
- El Grupo ----- en su totalidad, es decir, de forma consolidada tuvo múltiples pérdidas entre los años 1998 y 2014, que ascendieron de forma consolidada a la suma de USD 1,141,000,000.00, lo que ocasionó la fragilidad de las solidez financiera del Grupo ----- y explica las razones por las cuales una empresa tan importante con una historia que superaba el siglo de existencia tuvo que ser vendida y reestructurada para seguir operando y evitar de esta forma la quiebra.
- Tomando en consideración que el Grupo -----, cotizaba públicamente en la bolsa de Nueva York, se encontraba sometido a estrictas auditorías y a la supervisión de las -----(SEC) de Estados Unidos, con lo cual se puede razonablemente concluir que los estados financieros de Grupo ----

- , son fiables y proyectan una imagen real de lo que fue durante aquellos años la situación financiera del Grupo ----- de forma integral.
- Con la explicación anterior, sostiene el recurrente que busca aclarar que las pérdidas acumuladas de ----- no son el reflejo de una situación en la cual se crean pérdidas de forma artificial y en desventaja de la jurisdicción panameña, para incrementar ganancias en otras jurisdicciones que podrían ser más ventajosas desde un punto fiscal, sino que se trata de una realidad.
 - La compra de Grupo ----- a partir del año 2015 implicó que la nueva directiva reestructurará la empresa lo que inicialmente generó costos de reestructuración elevados, con la ventaja de que a largo plazo, los ejercicios financieros que antes eran recurrentemente negativos tenían la posibilidades de reanudar con rentabilidad.
 - Las sumas que se le exigen al contribuyente ----- LLC, se obtienen como resultado del criterio utilizado por la Administración Tributaria, con base en el cual el precio de venta del banano del contribuyente a su parte relacionada -----, se encuentra por debajo del precio de libre competencia, toda vez que utilizando el Método de Precio Comparable No Controlado, establecido en el artículo 762-F del Código Fiscal, el precio de libre competencia o de mercado correcto sería el precio de banano, que es vendido bajo la certificación -----.
 - En este sentido, citó a manera de referencia el recurrente, el contenido del artículo 762-A y 762-F del Código Fiscal., de igual forma, citó el contenido del artículo 762-D del Código Fiscal, en el que se señala que el régimen de precios de transferencia, está orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.
 - La Administración Tributaria argumentó que en el caso de las ventas de banano por recurrente a su parte relacionada -----, el mejor método sería el Método del Precio Comparable No Controlado (PCNC), señalando al respecto que este precio, para el producto de ----- --- sería el precio del B/.9.75 (FOB) por caja de. 18.14 kg de banano convencional (no orgánico), el cual es el precio mínimo garantizado al productor que exporta banano con la certificación -----.
 - De acuerdo con el criterio del recurrente, tal como lo expresa en el recurso presentado, la DGI incurre en varios errores importantes, porque el banano certificado -----, no es un bien/servicio, operado en circunstancias comparables con el banano, que no está certificado por ----- y la aplicación del principio de libre competencia, conlleva tratar lo que es igual de forma similar y de tratar lo que es diferente de forma distinta.
 - Así las cosas, las condiciones específicas que caracterizan el comercio de bienes que se venden con la certificación -----, son las siguientes:

- i. ***El precio mínimo garantizado ----- es un precio diferente del precio de mercado.*** Al respecto, la tesis “----- versus -----
-----*Two Strategies, One Goal*”, que en español sería “----- y -----
-----: *Dos estrategias para un mismo objetivo*”, publicada por la Escuela de Economía y Administración de la Universidad de Lund de Suecia, que fue utilizada por la Administración Tributaria para justificar que el Precio Comparable No Controlado debe ser el precio mínimo garantizado de -----, señala en repetidas ocasiones y muy claramente que justamente el precio mínimo garantizado de ----- es un precio fijo en general superior al precio de mercado y que no tiene ninguna correlación con las variaciones del precio de mercado del banano, que es fluctuante, en función de las fuerzas de la oferta y la demanda.
- Así las cosas, el precio del banano que no está certificado por -----, es un precio que fluctúa basado en la ley de la oferta y la demanda, lo cual motiva a las empresas a acordar anualmente precios fijos o precios con rango de fluctuación pequeños, estipulados en contratos anuales para protegerse de las fluctuaciones del mercado, acuerdos que se realizan con base a las condiciones de oferta y de demanda que prevalecen en el mercado al momento de las negociaciones.
- Se puede concluir que el precio mínimo garantizado ----- es un precio diferente del precio de mercado y sólo corresponde al precio mínimo a pagar por el banano si se quiere que lleve la etiqueta de certificación -----

----- no logran vender la totalidad de la producción de banano, como banano certificado por falta de suficiente demanda para el producto certificado y en consecuencia terminan vendiendo parte de su producción a precios más competitivos, pero sin etiqueta de certificación -----.
- ii. ***Las ventas de banano bajo la certificación ----- no son representativas del mercado del banano.*** Hoy las cantidades de banano vendidas bajo la certificación ----- representaron una porción baja e inmaterial de apenas 3.39% del banano que se exportó y comercializó en el mercado internacional durante el periodo 2016. Por ende, el mercado del banano, ----- es un pequeño nicho que no es representativo del mercado del banano a nivel internacional.
- La compra de banano a precio mínimo -----, depende de un grupo de consumidores finales dispuestos a pagar el precio exigido para un banano con esta certificación, que es producido por lo general en fincas pequeñas, a pesar de que el precio sea más alto que el de banano producido en fincas grandes, con mayores eficiencias y economías de escala.
- De acuerdo con una publicación de la Organización de las Naciones Unidas, para la Alimentación y la Agricultura (FAO por sus siglas en inglés), se

puede constatar que las exportaciones de banano a nivel mundial para el año 2016 fueron de 17,131.7 millones de toneladas métricas. En cuanto a la producción de banano a nivel mundial, que fue vendida con la certificación ----- para este mismo año, tenemos que fue de 581.4 millones de toneladas métricas, es decir, que las ventas de banano que se realizaron a nivel mundial al precio ----- representaron, tal como explicamos en párrafos anteriores, el 3.39% para el año 2016.

- iii. ***El costo de producción del banano, que no es certificado por -----, es materialmente inferior al costo de producción del banano certificado por -----.*** La productividad de las áreas cultivadas por ----- es materialmente superior a la productividad de las fincas en las cuales se produce banano con certificación -----, lo cual permite a este competir en el mercado del banano internacional, vendiendo su producción en el rango de precios que prevalecen en dicho mercado, los cuales son más bajos y competitivos que el precio mínimo garantizado ----, el cual aplica en un nicho muy pequeño y específico del comercio del banano, que en su mayoría suplen pequeños productores, que operan a una escala mucho menor a la escala en la cual opera el recurrente y sus competidores.

Estos parámetros explican que el costo de producción promedio de una caja en -----, sea muy inferior al costo de producción promedio de una caja en las pequeñas fincas certificadas por -----, de lo contrario, el precio de venta de los productos que permitiría superar el costo de producción de -----, sería muy elevado para competir en el mercado del banano internacional y ----- se vería obligada a vender su producción con pérdidas, lo cual no es una posición sostenible a largo plazo.

- iv. ***La producción bananera de ----- no es comparable con las producciones de banano de muchas fincas certificadas -----, que son mayoritariamente pequeñas.*** ----- tiene una producción de miles de hectáreas que permite una mayor productividad y economía de escala en el costo de producción de la caja de banano, lo cual no es posible lograr por muchas de las fincas certificadas -----, que son mayoritariamente pequeña.

En la publicación de la Organización de las Naciones Unidas, para la Alimentación y la Agricultura (FAO por sus siglas en inglés), a la que se refirió el recurrente previamente, se indican las dimensiones promedio de las superficies explotadas, por los productores de banano que se encuentran certificados por -----, evidenciándose que son fincas pequeñas con superficies en promedio de 1.8 hectáreas, pero pudiendo variar a un rango promedio de más de 4 o 6 hectáreas por finca dependiendo del país.

Las diferencias estructurales de escala y de productividad entre un pequeño productor y un gran productor hacen que estemos en presencia de 2 mercados diferentes y paralelos, el mercado internacional del banano y el mercado de nicho -----, Pero como el banano vendido con la certificación -----, representa apenas un 3.5%, de las ventas del banano exportado a nivel mundial, resulta claro que ----- ----- no compite en el mercado de nicho, donde el banano es vendido bajo certificación -----, sino que compite, en el mercado internacional del banano con otros grandes productores que tienen también mayores niveles de productividad y economías de escala, que les permite también producir y vender banano de forma justa a precios más competitivos que el precio mínimo garantizado -----.

- En el documento publicado por -----, denominado “*Monitoreo del Alcance y los Beneficios del Comercio Justo: Banano*”, se puede observar algunos datos cuantitativos claves con respecto al año 2016-2017:
 - El área productiva total a nivel mundial de las fincas bananeras, en las cuales se produce banano con certificación -----, es de 38,600 hectáreas.
 - La cantidad de banano certificados ----- que fue producido en esas fincas fue de 641,900 toneladas métricas, es decir, 35,385,888 cajas de 18.14 kg., de las cuales: 395,600 toneladas métricas fue banano orgánico (----- no produce banano orgánico) y 246,300 toneladas métricas, es decir, 13,577,728 cajas de 18.14 kg., fue banano convencional.
 - La suma de la cantidad total de banano certificado ----- y no certificado ----- que fue vendido en esas fincas fue de 970,500 toneladas métricas, es decir, 53,500,551 cajas de 18.14 kg.
- De las cifras antes detalladas, de las fincas certificadas ----- se aprecian 2 elementos de importancia:
 1. Se observa que solamente el 66.14% de la producción de las fincas que sacaron banano certificado ----- pudo ser vendido con esta certificación. Es decir, solamente 641,900 toneladas métricas de las 970,500 toneladas métricas producidas fueron vendidas con la certificación -----, Esto claramente indica que no toda la producción de estas fincas certificadas encuentra compradores que paguen su producción de banano al precio -----.
 2. Al calcular la producción anual por medio de cajas por hectáreas de finca que producen banano certificado -----, se obtienen 1,386 cajas de 18.14 kg., por hectárea productiva, lo cual resulta de dividir la producción total de 53,500,551 cajas de 18.14 kg., entre las hectáreas productivas, que son 38,600. Mientras que el promedio de cajas anual por hectárea producido por ----- ----- en el año 2016, a pesar de los eventos climatológicos excepcionales que tuvieron un impacto material en la producción del año 2016

y provocaron una pérdida de 700,000 cajas, superó las 2,100 cajas de 18.14 kg., por hectárea. Es decir, a pesar de la pérdida material de matas por eventos climatológicos excepcionales, la productividad por hectárea fue al menos superior a más de 1.5 veces la productividad promedio que se logró en las fincas certificadas -----.

- La productividad es un factor esencial en la reducción del costo unitario promedio de producción, simplemente porque el costo fijo operacional necesario para el desarrollo y mantenimiento de una hectárea de cultivo de banano se reparte entre un mayor número de cajas, una mayor productividad implica una reducción del costo fijo unitario promedio de la caja producida.
- Es por estas razones que, si bien, el precio mínimo garantizado de ----- es un precio que cubre los costos en la finca de pequeña escala, este es un precio muy por encima de los costos de producción de las grandes fincas, como la de ----- y otros grandes productores a nivel mundial, que son los que producen la gran parte del banano que se exporta y comercializa en el mundo. Ya que la parte del banano certificado ----- con respecto al mercado mundial del banano, es muy reducida.
- El mercado internacional del banano es altamente competitivo y los precios allí pactados, tienden a equilibrarse en niveles muy cercanos al punto de equilibrio financiero, es decir, los márgenes de utilidad unitario de las compañías bananeras son bajos y muy alejados de los que pretenden imponer la DGI mediante la resolución impugnada.
- Así las cosas, el rol principal de este precio mínimo garantizado ----- es permitir cubrir costos de prácticas sostenibles y socialmente responsables en pequeños productores, en fincas pequeñas que por falta de escala, no pueden competir con el precio mundial y simultáneamente, cumplir con la sostenibilidad y la responsabilidad social, sobre lo cual hay un grupo pequeño de compradores que pagan un precio más alto por un banano, con la etiqueta de la certificación ----- y por este motivo pueden seguir existiendo este mercado de nicho.
- **La DGI no valoró objetivamente la posición funcional de ----- dentro del Grupo -----.** Cuando se observa la cadena de valor del Grupo ----- en su conjunto, una vez que ----- le vende banano a su relacionada con entregas FOB en los puertos de ----- existen aún muchos costos, funciones y riesgos a remunerar en la cadena de valor para lograr entregar el banano en buenas condiciones en los supermercados, en los mercados de destino. Si el precio FOB, al cual se vende banano de -----, se vuelve un precio desvinculado de los precios de mercado, como la DGI, lo está pretendiendo imponer mediante su resolución, se generan varios grandes problemas que terminan comprometiendo y poniendo en riesgo la operación bananera de -----, que se describen más adelante.

Las funciones y riesgos asumidos por las compañías productoras de banano. En Grupo ----- son las siguientes, 1) producción de banano, 2) ejecución del transporte de banano entre las fincas y los puertos de embarque, 3) coordinación de las formalidades de exportación con los agentes aduanales de los distintos países de origen y 4) coordinación y supervisión de operaciones de carga de los contenedores llenos o de descarga de los contenedores vacíos en los puertos del trópico de América Latina.

Las funciones y riesgos asumidos, por las otras compañías del Grupo -----
----- son las siguientes: 1) transporte oceánico con sus respectivos seguros, 2) descarga de contenedores llenos o carga de contenedores vacíos en los puertos de los países de destino, 3) coordinación y supervisión de inspecciones y formalidades aduanales de importación en los mercados de destino, 4) compra o alquileres de largo plazo de equipos de transporte multimodal, tales como barcos, contenedores y generadores que se usan para el transporte de larga distancia de productos perecederos, chasis para transporte de contenedores, etc., 5) manejo de los inventarios de fruta en los mercados de destino y control de calidad, 6) transporte de la fruta en los mercados de destino y sus respectivos seguros, 7) proceso de maduración de la fruta en cámaras de maduración ubicadas en los mercados de destino, 8) venta de la fruta y lista de clientes, 9) planificación y coordinación de los equipos logísticos a nivel global, 10) negociación de precios de compra de fruta a terceros independientes a precios competitivos, 11) marketing/mercadeo, 12) investigación relacionada con el banano por ejemplo, investigación acerca de plagas como es Fusarium raza 4, 13) costo de interés y manejo de la deuda global del Grupo -----, 14) altas funciones corporativas.

- Enfatiza el recurrente que el Grupo ----- no es un pequeño productor y que es perfectamente legítimo que pueda optar por no comercializar el banano que producen sus filiales con la certificación ----- ya que los clientes de Grupo -----, no tienen interés en comprar banano certificado por -----, el cual es un banano que se vende en un mercado de nicho y de pequeñas proporciones.
- La Administración Tributaria, incurre también en el error de considerar toda la producción de banano de -----, como Calidad Extra (calidad de banano más alta), sin atender las diferencias de calidad entre las clases de banano y lo relevante que son los defectos en la apariencia para clasificar el banano en las diferentes categorías cualitativas y cómo influyen también el tamaño, grosor y forma de los bananos en su clasificación cualitativa. El precio final del banano en el mercado será más elevado o menor según la calidad en la cual encaje cada gajo. De esta forma, contrariamente a lo que la DGI pretende imponer con la resolución impugnada, no todas las calidades de banano pueden ser vendidas al mismo precio.
- Guardando relación con lo anterior, se lee en el recurso de reconsideración, que la DGI ajustó todo el banano exportado por ----- al precio de

B/.9.75 por caja, sin importar que se trate de banano Calidad Clase Extra (marca “-----”), Calidad Clase I (marcas “-----” y “ Class-1”) y Calidad Clase II (marca “Amigo”). Lo que resulta injustificable, toda vez que los funcionarios de la Administración Tributaria, visitaron las fincas de ----- y se les explicó muy claramente cómo se clasificaba el banano entre las diversas calidades y que entre ellas se generaban diferencias de precio.

- A foja 21 de la resolución impugnada, la Administración Tributaria explicó que el banano producido por -----, se debe facturar al mismo precio y meramente en base al peso, para lo cual, alegan que sin importar las diferencias de tamaño de la fruta y las cicatrices en su cáscara, si cumplen con los estándares de calidad, ya que se venden en los mismos mercados y la fruta más pequeña es solicitada por algunos clientes en los mercados de destino, entonces no debe incidir en el precio y toda la fruta se debe vender al mismo precio.
- Agrega el recurrente que la diferenciación en la calidad del banano de exportación se realiza según especificaciones claramente definidas y no es un tema propio de -----, puesto que la Unión Europea dispone de la regulación para segregar en 3 calidades, el banano: Calidad Extra, Calidad Clase I y Calidad Clase II, según especificaciones basadas en criterios relacionados con la apariencia, la talla/el grosor del banano y su forma.
- La calidad del banano es el elemento más importante y crítico para valorizar el banano en los mercados de destino, el banano de Calidad Extra se venderá a un precio más elevado que el banano de Calidad Clase II.
- La resolución impugnada hace exactamente lo contrario a lo indicado por las Guías de la OCDE, sobre precios de transferencia que claramente indican ejemplos que fueron ignorados por la administración, específicamente las guías que señalan lo siguiente:

“2.24. El método del precio libre comparable es especialmente fiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que el vendido entre dos empresas asociadas. Por ejemplo, una empresa independiente vende granos de café de Colombia sin marca, de clase, calidad y cantidad similares a los vendidos entre dos empresas asociadas suponiendo que la operación vinculada y la no vinculada ocurren más o menos contemporáneamente, en la misma fase de la cadena de producción/distribución, y en condiciones similares. Si la única operación no vinculada a la que puede recurrirse para efectuar la comparación fuera la realizada con granos de café de Brasil sin marca, sería necesario averiguar si la diferencia en los granos de café afecta significativamente al precio. Por ejemplo, habría que preguntarse si la procedencia de los granos de café implica una prima o un descuento en el mercado libre. Esta información se puede obtener en el mercado de materias primas, o se puede deducir de los precios entre comerciantes. Si esta diferencia tiene un importante efecto sobre el precio, habría que practicar ciertos ajustes. En caso de no poder hacer ajuste lo suficientemente preciso se

reducirá la fiabilidad de este método, pudiendo plantearse la necesidad de optar por un método más directo.”

- Si sustituimos “granos de café” por “fruta de banano” nos enmarcamos en el supuesto donde las guías de la OCDE indicarían cuándo es apropiado y cuando no es apropiado el Método del Precio Comparable No Controlado. Tal como indican las guías arriba de transcritas, es necesario averiguar las diferencias entre los granos de café, al igual que es necesario averiguar la diferencia en la fruta del banano. En el caso que nos ocupa, en la resolución impugnada, la Dirección General de Ingresos no hizo las distinciones entre las variedades cosechadas por el recurrente.
- Una correcta aplicación de las disposiciones sobre el Método de Precio Comparable No Controlado (PCNC), llevaría objetivamente a descartar el precio mínimo garantizado ----- . Para encontrar cuál es el precio de mercado representativo, que se apegue de forma certera al real espíritu de lo que las guías de la OCDE definen como precio libre comparable, se debe buscar y en ----- resulta imposible encontrarlo dado que los únicos productores/exportadores de banano en año 2016, fueron compañías del Grupo ----- (----- e -----) y la ----- --., (-----) que está enfocada en el nicho -----.
- Con respecto a las guías de la OCDE aplicables a precios de transferencia, el recurrente manifiesta que estas son claras en su párrafo 3.4, en cuanto al proceso que se debe seguir en el marco de análisis de comparabilidad, el cual debe incluir una revisión de los comparables internos, si los hubiera y solamente después de haber concluido esta revisión recurrir a comparables externos, teniendo en cuenta su fiabilidad relativa, porque estos son menos confiables.
- El párrafo 3.27, de las mismas guías indican que los comparables internos pueden estar más directa y estrechamente relacionados con la operación vinculada que los comparables externos, también que el análisis financiero se simplifica al apoyarse en prácticas y criterios contables supuestamente idénticos para los comparables internos puede resultar más completa y menos onerosa.
- Obviamente -----, no está de acuerdo con el razonamiento que sigue la Dirección General de Ingresos con el objetivo de cambiar el método y utilizar el Método de Precio Comparable No Controlado (PCNC) en vez del Método del Margen Neto Transaccional (MMNT), para lo cual en caso de desear el cambio de método, entonces se necesita seguir las reglas dictadas en las guías de la OCDE.
- Con el objetivo de demostrar cuál es el real rango de precios comparables no controlados que prevalecen en el mercado internacional del banano y, a su vez, demostrar que los precios a los cuales, -----, le vendió a su relacionada -----, están dentro de los rangos del mercado, hemos conseguido un número considerable de facturas emitidas por productores independientes a -----, en las cuales se reflejan los precios pactados entre partes independientes, en el marco de

ventas de cajas de banano de Calidad Extra o de Calidad Clase I, con entrega FOB en los

- De acuerdo con las directrices de precios de transferencias de la OCDE, el párrafo 3.5 señala que los comparables extranjeros no deben rechazarse automáticamente sólo porque no son nacionales. La determinación de si los comparables no domésticos son fiables, debe realizarse caso por caso y tomando como referencia el grado en que satisfacen los 5 factores de comparabilidad.
- En los países donde existen precios mínimos regulados por los gobiernos para la venta de banano para exportación, tal como Ecuador (primer exportador a nivel mundial en 2016) y Costa Rica (segundo exportador a nivel mundial para 2016), establecieron como precio mínimos de venta para el banano de exportación de Calidad Extra Primera Calidad, FOB puertos de Ecuador o Puertos de Costa Rica, eran para el año 2016, USD 7.91 por caja y USD 8.01 por caja respectivamente, lo que demuestra que los precios mínimos garantizados ----- que eran USD 9.05 por caja, son precios desvinculados de las realidades del mercado de banano.
- El precio mínimo ----- establecido para Ecuador para el año 2016, era de USD 9.05, mientras que el precio fijado para este país por el Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca a través de decreto era de USD 7.91, de tal forma que es USD 1.14 más bajo que el precio mínimo fijado por -----, lo que resulta de gran relevancia toda vez que Ecuador es el país que suple el 35% de las exportaciones mundiales de banano, de acuerdo con el documento publicado por la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura.
- La DGI en la resolución impugnada se refiere a la tesis “----- *versus* -----
-----*Two Strategies, One Goal*”, que en español sería comparación entre “----- y -----”. *Dos estrategias para un mismo objetivo*”, publicada en el año 2010 por la Escuela de Economía y Administración de la Universidad de Lund de Suecia, en la cual se plantea comparar cómo los métodos y estrategias utilizados por ----- y por -----, inciden en la reducción de la pobreza de los campesinos de los países en vía de desarrollo, analizando de esta forma 3 efectos que son: 1) el efecto de seguro/garantía, 2) el efecto de riqueza y 3) el efecto de “coupling” que analiza cómo un incentivo/subsidio puede alterar la decisión de producción óptima de un productor que intenta maximizar los beneficios que derivan de esto incentivos/subsidios.
- Con respecto a -----, agrega la tesis descrita en el punto anterior, que esta es distinta a -----, toda vez que no garantiza ningún precio mínimo ni obliga a vender a un precio específico para que el banano sea certificado bajo -----, adicional a esto, trabaja con compañías de mayor escala, su estrategia está basada en proveer conocimiento a sus miembros para que estos aumenten la productividad y reduzcan los costos de producción.

- En -----, en materia de precios de transferencia, por mandato de la Ley se deben seguir una serie de pasos que se encuentran contemplados en el Código Fiscal así como en la Directrices de la OCDE, que serían 1. Realización de un estudio de comparabilidad. 2. Búsqueda de comparables, 3. Escogencia del método más apegado al principio de operador independiente, 4. Fijación de un rango de precios y escogencia del más cercano a condiciones de mercado.
- En las guías de la OCDE, no establecen una jerarquía en cuenta a la elección del método, ya que el que se debe utilizar es el más adecuado y su elección depende de las circunstancias de cada caso.
- El Método de Precio Comparable No Controlado (PCNC), es el primer método a considerar conforme al principio de libre competencia, manifestando el contribuyente en el recurso de reconsideración que si bien este no es el método más adecuado, no obstante, tomando en consideración la insistencia de la Administración Tributaria, de aplicar este método, debería utilizar la documentación de transacciones internas, antes de referirse a transacciones externas, con base en lo cual, el precio comparable de -----, se encuentra por el orden de B/.8.00 (FOB) por caja de 18.14 kg de banano convencional (no orgánico) de calidad extra/primera calidad.
- ----- utilizó el Método del Margen Neto Transaccional (MMNT), encontrándose dentro del rango inter-cuartil. Además, manifestó el contribuyente que la DGI procedió a ajustar los ingresos del contribuyente en dos fases distintas, que serían:

Primera fase. En esta fase la Administración Tributaria, desvirtuó las conclusiones y resultados presentados en el Estudio de Precios de Transferencia de ----- para el año 2016, que fueron establecidos mediante el Método del Margen Neto Transaccional (MMNT), al no aceptar que los ingresos y el margen del contribuyente, lo que hubiesen sido mayores de no haber ocurrido los eventos climatológicos que causaron pérdidas, no obstante, enfatiza el contribuyente que la Administración Tributaria, aceptó todas las comparables utilizadas en el Estudio de Precios de Transferencia. Al respecto, agrega el contribuyente que de no haberse dado los eventos climatológicos que causaron la pérdida de 719,531 cajas de banano, los márgenes de la compañía hubiesen quedado dentro de los rangos inter-cuartiles de las empresas comparables seleccionadas para el Estudio de Precio de Transferencia, y en segundo lugar, tratándose de eventos climatológicos de naturaleza excepcional. En este sentido, agrega el recurrente que al utilizar el Método del Margen Neto Transaccional (MMNT), se puede proceder a un ajuste de los ingresos y de los costos de la compañía con el fin de mostrar la cual hubiera sido el margen de -----.

El margen operacional de ----- fue de -1.83% en el 2016, debido a los perjuicios causados por los eventos climatológicos, que de no haberse dado, el margen ajustado de ----- hubiese sido de 3.57%. En virtud de

que la Dirección General de Ingresos no aceptó este argumento, concluyó que toda vez que el margen del recurrente no se encuentra dentro del rango inter-cuartil, que es de 0.71%, hasta 11.09%, entonces procedió a ajustar el margen de utilidad operacional de -----, al valor de la -----de los márgenes operacionales de las empresas comparables seleccionadas para el Estudio de Precios de Transferencia, la cual es de 4.83% y para lograr alcanzar este margen de utilidad, procedió a aumentar los ingresos del recurrente en el monto de B/.6,747,901.75.

Segunda fase. La Dirección General de Ingresos que procedió a cambiar el método utilizado por el recurrente por el Método de Precio Comparable No Controlado (PCNC), concluyendo que el precio mínimo garantizado es el precio -----.

- Con base en los ajustes efectuados en la primera fase, la Administración Tributaria aumentó los ingresos del contribuyente por la suma de B/.6,747,901.75, mientras que en la segunda fase, los ingresos fueron aumentados por la suma de B/.20,646,930.51.
- La administración, en el segundo ajuste concluye que el margen de -----
-----, debería ser de 18.55% es decir un margen que está totalmente por fuera del rango que la propia administración aceptó.
- -----, para el periodo 2016, alega que no tenía competidores importantes en el mercado local panameño, lo cual resulta cierto, puesto que no existía en dicho periodo ninguna empresa productora de banano del tamaño de ----
-----, que vendiese banano en el mismo mercado.
- Así las cosas, se procedió a descartar el Método de Precio Comparable No Controlado (PCNC), no obstante, la administración insiste en su aplicación utilizando el precio -----.
- Concluye el recurrente el recurso de reconsideración, manifestando que la Dirección General de Ingresos no cumplió con varios de los pasos necesarios para respetar las reglas dictadas en las Guías de la OCDE, que son aplicables a Precios de Transferencia y que a continuación procedemos a enumerar:
 1. Hoy considerar las circunstancias del contribuyente y el hecho de que ----
----- no ha optado por vender banano certificado por ----
-----.
 2. Hoy entender que las transacciones elegidas para la comparación, es decir, el banano, certificado por ----- frente al banano no certificado. No son comparables, ya que se venden en diferentes mercados: el pequeño mercado del verano, certificado por -----, un nicho de mercado donde los consumidores están dispuestos a pagar más para comprar banano, que garantiza un tipo de condición.
 3. Revisar los comparables internos.
 4. Y seleccionar el método apropiado.

Pruebas

Se observa en el expediente que contiene los antecedentes que el contribuyente reiteró las pruebas documentales que reposaban en el expediente y que fueron presentadas el 7 de agosto de 2020 y a su vez solicitó la práctica de una prueba de informe y de una prueba pericial, esta última con la finalidad de que los peritos designados procedieran a responder una serie de preguntas, previa revisión y análisis de la documentación e información que reposa en el expediente.

Recurso de apelación

El contribuyente -----, una vez presentó recurso de reconsideración ante la Administración Tributaria, procedió, cumplido el término y las condiciones establecidas en el artículo 1185 del Código Fiscal, a presentar de forma directa recurso de apelación, en término oportuno el día 9 de noviembre de 2020, el cual reposa de la foja 1 a la 66 del expediente de este Tribunal.

Los argumentos con base en los cuales el recurrente sustentó el recurso de apelación presentado ante este Tribunal, son los mismos argumentos esbozados en el recurso de reconsideración que hemos resumido previamente, por lo que no consideramos necesario en este punto, resumir los argumentos previamente transcritos.

El recurrente en el escrito presentado ante este Tribunal aportó pruebas documentales, solicitó la realización de una audiencia, al igual que la práctica de prueba pericial en materia de precios de transferencia, con la finalidad de que previa la revisión y análisis de la documentación e información pertinente que reposa en el expediente y cualquier otra que resulte necesaria, los peritos designados para actuar en la misma respondan el cuestionario contenido en el recurso de apelación.

Oposición al recurso de apelación

El recurso de apelación presentado por -----, fue admitido por este Tribunal mediante la Resolución n.º TAT-ADM-164 de 2 de julio de 2021, visible a foja 172 del Tomo I, del expediente de este Tribunal, a través de la cual se ordenó se diera traslado del recurso de apelación al Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, para que pudiera formalizar por intermedio de apoderado especial escrito de oposición, dentro del término de 5 días hábiles, luego de la notificación de la resolución en comento.

Como consecuencia de lo anterior, el Director General de Ingresos otorgó poder que fue admitido mediante Resolución n.º TAT-ADM-198 de 17 de agosto de 2021, visible a foja

192 del expediente de este Tribunal, quienes presentaron escrito de oposición al recurso de apelación presentado por el contribuyente -----, visible de la foja 176 a la 191 del expediente de este Tribunal, que fue sustentado con base en los argumentos que a continuación procedemos a resumir:

- Hoy de forma inicial el contribuyente se refiere a la viabilidad de la notificación de la Resolución 201-2417 de 15 de abril de 2020, citando al respecto el artículo 101 de la Ley 76 de 2019, modificado por el artículo 6 de la Ley 134 de 20 de marzo de 2020, que se refiere a las notificaciones personales, de igual forma hace referencia a la Resolución de Gabinete n.º 11 de 13 de marzo de 2020, mediante la cual se declaró Estado de Emergencia Nacional como resultado del COVID-19. Lo que dio como resultado que la Dirección General de Ingresos, implementara la notificación electrónica, a fin de salvaguardar la salud tanto de contribuyentes como de funcionarios.
- Con base en el contenido del artículo 101 del Código de Procedimiento Tributario, que se encontraba vigente, se procedió a notificar la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020.
- Con respecto a lo expresado por el contribuyente, sobre las pérdidas acumuladas de ----- y Grupo ----- de manera consolidada por 17 años, la DGI considera lo siguiente, 1) La explicación del contribuyente abarca un contexto global del Grupo -----, el cual desarrolla diferentes actividades económicas en distintos países y continentes, asumiendo así, distintos riesgos ajenos a la producción agrícola bananera, los cuales pudieron ocasionar las mencionadas pérdidas, más no así la actividad de producción de banano en ----- 2) Es deber y obligación del contribuyente aclarar toda la situación financiera, económica o comercial que afecte sus resultados contables, ya sean endógenos o exógenos.
- Lo explicado en el punto anterior manifiesta la Dirección General de ingresos, que se encuentra normado en las normas internacionales de contabilidad NIC 01, bajo el título de *“Hipótesis de Empresa en Funcionamiento”*, que establece en el párrafo 23 que *“los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección pretenda liquidar la entidad o cesar su actividad...”*, dado que el contribuyente no presentó dicho análisis en los estados financieros y que él mismo mencionó en su recurso que Grupo ----- cotizaba públicamente en la bolsa de Nueva York, lo que la hacía objeto de auditorías estrictas, no obstante, la DGI al momento de auditarlo, no pudo conocer y dirimir si la situación de Grupo -----, aplicaba en cierta medida a la producción bananera de -----, lo que indica una falta del contribuyente al no presentar los estados financieros, como indica la NIC 01, además, una omisión de información hacia la Administración Tributaria, toda vez que la carga de la prueba recae en el contribuyente.

- Con respecto a las alegaciones esbozadas por el recurrente, en las cuales alega que el precio mínimo garantizado ----- es un precio diferente al precio de mercado y por otra parte, con respecto a que las ventas del banano bajo certificación ----- no son representativas del mercado del banano, resalta la DGI que es necesario reiterar los puntos 2.13 y 2.18 de las directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia 2010, que establecen lo siguiente:

“2.13. El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables. (...)

2.18. El método del precio libre comparable es especialmente fiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que el vendido entre 2 empresas asociadas.”

En este sentido, destacan que ----- cotiza/publica a un precio que cualquier empresa que realice la producción y/o exportación de banano a mercados internacionales puede utilizar de referencia con los mismos pesos, dimensiones y bajo los mismos estándares de calidad, y agencias certificadoras que utiliza -----, aunado a esto, de acuerdo a las cifras de la Contraloría General de la República más del 95% del banano panameño producido y exportado, tiene como destino Europa, por lo que tanto el contribuyente como las partes independientes que utilizan el precio -----, tienen el mismo mercado objetivo.

- El precio ----- no es un precio diferente al precio de mercado, más bien es un precio de referencia transparente y de dominio público que puede ser utilizado por cualquier productor bananero que cumpla con las normas de requerimientos que exige el mercado, objetivo del cual forma parte ----- de ----- (Unión Europea)
- La Administración Tributaria destaca que la información suministrada por el contribuyente en su estudio de precios de transferencias correspondiente al período Fiscal 2016, no es cónsona con lo expuesto en el recurso, toda vez que el contribuyente señaló que para protegerse de las fluctuaciones del mercado, las empresas se ven en la posición de anualmente revisar y/o modificar los precios acordados para protegerse de las fluctuaciones del mercado, sin embargo, la administración observó que los precios pactados por el contribuyente con las empresas relacionadas en el período Fiscal 2011, se han mantenido fijos hasta el período Fiscal 2018, sin que el contribuyente exponga las razones basadas en costos de producción y fluctuación de gastos.

- El contribuyente alega que ----- es un pequeño nicho que no es representativo del mercado de banano a nivel internacional, pretendiendo de esta forma desacreditar el uso del precio público, ----- como precio libre de competencia, por lo que la administración se refiere a la directriz. 2.14 de la OCDE, que establece lo siguiente:

“2.14. Conforme a los principios expuestos en el Capítulo I, una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada a los efectos del método del precio de libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes:

a) ninguna de las diferencias (si las hubiere) entre las dos operaciones que se comparan o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el valor del mercado; o b) pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que provoquen esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. Por tanto, en esos casos, este método es preferible a los demás”

- De esta manera, la Administración Tributaria reiteró que si el contribuyente consideraba que los volúmenes manejados por él difieren en gran medida de los volúmenes comparados en el mercado, debió realizar un ajuste de comparabilidad, el cual no fue realizado. Sin embargo señalan que la administración pudo fiablemente comparar ambas transacciones, dado que los bienes transados son los mismos y cumplen con los mismos requerimientos, calidad, peso, dimensiones y certificaciones internacionales.
- En el escrito de oposición, de igual forma se hace alusión a las empresas transnacionales que se mencionan en la resolución, que dominan el mercado mundial, lo que resulta claramente un oligopolio, ya que estas empresas ejercen poder de mercado y establecen precios de compra y venta con empresas relacionadas, distintos a los precios que terceros independientes podrían pactar. Por esta razón, el precio mínimo garantizado ----- es superior al de grandes compañías que mantienen transacciones con partes relacionadas en distintos países.
- La DGI, conforme a lo establecido en el párrafo 3.51 de las Directrices de la OCDE, y la concentración del mercado internacional del banano, hace que la comparación entre el precio establecido ----- y el precio de Grupo ----- sea inevitable, en especial cuando el precio internacional está afectado por unos cuantos agentes que tienen la capacidad de influir en el precio y cantidad de equilibrio, lo cual elimina la posibilidad de poder comparar precios con terceros independientes, siendo así, ----- es la única referencia que no se encuentra viciada por aquellos grandes agentes del mercado.

- Con respecto al argumento utilizado por el contribuyente, en el cual alega que el costo de producción promedio de una caja de -----, es muy inferior al costo de producción de una caja de banano certificado -----, la Administración Tributaria consideró que si dicho planteamiento hipotético del contribuyente no estuviera errado el contribuyente hubiese presentado cifras, estadísticas o pruebas numéricas que dieran fe de cómo y en qué cuantía difieren las producciones de fincas grandes con aquellas fincas pequeñas productoras de banano certificado -----, por tanto, el contribuyente no puede pretender que la autoridad valore dicho argumento hipotético cuando el mismo contribuyente no presentó sustento alguno para respaldarlo.
- Por otra parte, el contribuyente alega que la producción bananera de ----- -- no es comparable con las producciones de banano de las fincas certificadas -----, ya que estas últimas son en gran medida fincas pequeñas y por el contrario, ----- mantiene una producción de miles de hectáreas, lo que permite una mayor producción de cajas de banano, no obstante, con respecto a este argumento, el contribuyente, no presentó pruebas cuantitativas o sustentos numéricos que demuestren cómo se diferencian las economías de escala y costos de producción por caja de banano entre ----- y los pequeños productores.
- El contribuyente ----- hizo referencia al documento publicado por la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO por sus siglas en inglés), donde se indican las dimensiones promedios de las superficies explotadas por los productores de banano, que se encuentran certificados por -----, argumentando en este sentido que estas fincas son en promedio de 4 a 6 hectáreas, dependiendo del país, de tal forma que, el contribuyente procedió a indicar las diferencias estructurales de escala y de productividad entre un pequeño y un gran productor, en consecuencia, la Administración Tributaria, señaló en su escrito de oposición que, ----- considera tanto a productores muy pequeños, como a los productores de mayor escala como agentes dentro del mercado internacional de banano de exportación que compiten entre sí. Según la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO por sus siglas en inglés) se establece que “*Los estándares de ----- para la producción de bananos son diferentes para las organizaciones de pequeños productores y plantaciones que emplean mano de obra contratada. Las normas específicas para los bananos están incluidas en las normas de frutas frescas.*”
- Con respecto al análisis funcional de -----, la Administración Tributaria, al efectuar una comparación de las funciones y riesgos plasmados en el estudio de precios de transferencia para el periodo 2016 y aquellos plasmados en el recurso, considera que el recurrente, con la finalidad de distorsionar la realidad de sus operaciones y riesgos asumidos, pretende poner en duda el análisis realizado en

la resolución impugnada, al emitir argumentos contradictorios y sin fundamento a fin de tergiversar la controversia, además, la administración, en congruencia con las leyes fiscales de ----- y respetando las pruebas y documentos presentados por el contribuyente durante la auditoría, no rechazó la parte en prueba seleccionada por el contribuyente, ni fue objetado en la resolución.

- El contribuyente, manifestó en su recurso, que es perfectamente legítimo que pueda optar por no comercializar el banano que producen sus filiales con la certificación -----, escenario que la Administración Tributaria considera válido, sin embargo, el contribuyente no puede pactar precios de venta con su parte relacionadas en el exterior que lo coloquen en pérdidas recurrentes, como así lo revelan en sus estados financieros, tal cual los presenta. En este sentido, la administración manifestó que, no presentó el precio ----- como un precio obligatorio, sino como el precio de referencia de mercado comparativo, tal como se menciona en el acto impugnado, según las directrices de la OCDE 2010.
- La DGI manifestó que, ciñéndose a las normas internacionales convenidas en materia de precios de transferencia, considera apropiado un análisis de precios facturado, por lo cual el precio establecido ----- es completamente válido para el análisis del PCNC, toda vez que el precio establecido -----, es la única referencia que no se encuentra viciada por los grandes agentes del mercado, por esto, la administración considera que se ha cumplido con el principio de plena competencia establecido en el artículo 762-A del Código Fiscal.
- El contribuyente, junto con el recurso, aportó facturas de compras de cajas de banano a terceros independiente bajo los mismos estándares, pesos y dimensiones exigidos para el mercado de exportación, con sus respectivos precios por caja de 18.14 kg., procedente de proveedores del Grupo ----- en Ecuador, Costa Rica, Guatemala y México., por lo que, al haber sido presentadas con el recurso, no hay forma que las mismas pudieran ser analizadas durante la auditoría integral realizada por la administración tributaria.
- Las pruebas presentadas por el contribuyente dejan en duda la veracidad del Estudio de Precios de Transferencia presentado por este y lo alegado en el recurso, dado que lo declarado y lo argumentado, es totalmente contradictorio. Además, es esencial recalcar que las transacciones internas alegadas no fueron presentadas en momento oportuno para el correcto análisis bajo el Método PCNC.
- La Administración Tributaria agregó que no considera -----, como el precio al cual el contribuyente debe vender su producto, ya que utilizó ----- como el punto de referencia para determinar el margen de precio bajo el principio de libre competencia entre empresas dentro del mercado del banano para exportación como hemos mencionado, ya que este mercado a nivel global se encuentra altamente concentrado, lo cual obliga a utilizar ----- como margen de referencia para determinar el precio dentro del principio de libre competencia.

- En el escrito de oposición, la Administración Tributaria consideró que es imposible que el contribuyente pretenda que se analice información que, dentro de su propio estudio de precios de transferencia, no se encuentra, ya que este confirmó que no tenía transacciones internas para analizar la operación con su parte relacionada, concatenado a lo anterior, el contribuyente presentó información interna posterior a la auditoría integral realizada sin ningún tipo de estudio ni análisis. De esta forma, el contribuyente pretende que la administración, realice un nuevo análisis, lo cual va en contra de lo presentado en su propio Estudio de Precios de Transferencia, ya que esto sería una evidente violación a la normativa tributaria y al debido proceso.
- Entre los argumentos utilizados por el contribuyente, es necesario destacar que la discrepancia que el contribuyente alega con relación al método utilizado es que al momento de efectuar la auditoría, no fueron tomados en consideración los eventos climatológicos alegados por éste, con respecto a los cuales agrega la administración que el contribuyente no presentó datos financieros o asientos contables que permitan hacer una comparación real entre los eventos climatológicos experimentados y las empresas seleccionadas como comparables en su Estudio de Precios de Transferencia correspondiente al periodo 2016.
- La DGI, sostiene que el contribuyente no tomó en consideración para su análisis, lo dispuesto en el párrafo 3.50 y 3.51 de las directrices de la OCDE, ya que ajustó su propia información, sin tomar en consideración si este ajuste mejoraba o no la comparabilidad, el contribuyente se limitó a estimar una potencial producción a sus inventarios y procedió así a asignarse ingresos y costos sin que esta información estuviera justificada en sus estados financieros.
- Tomando en consideración lo que contempla, la NIC 37, -----
-- no experimentó un suceso que lo llevara a registrar una obligación en sus asientos contables, dado que la estimación que realizó fue con base en supuestos ingresos y costos que nunca se materializaron y por ende no contaron en sus estados financieros.
- Así las cosas, tal como indica el contribuyente en su recurso -----
----- tiene como actividad principal el producir racimos de banano y venderlos, los cuales son producidos en matas de banano, por lo que indicó la DGI que el contribuyente debió referirse a la NIC 41, cuya omisión lleva a la administración a concluir que el contribuyente no registró la ganancia o el potencial ingreso, que hubiera percibido, de no ser por los eventos climatológicos que se suscitaron y siendo que la información financiera es la que se utiliza para realizar el análisis de comparabilidad y en consecuencia a los ajustes correspondientes, al no haberse registrado no es posible utilizarlos.

A. Resolución n.º TAT-PR-013 de 8 de febrero de 2022

En el expediente de este Tribunal reposa de foja 198 a 210, la Resolución n.º TAT-PR-013 de 8 de febrero de 2022, mediante la cual se resolvió admitir pruebas documentales aportadas por el contribuyente, de igual forma se procedió a admitir la prueba de informe y la prueba pericial, ambas solicitadas por el contribuyente -----, en el recurso de apelación presentado.

En la resolución descrita en párrafo anterior, este Tribunal fijó como fecha para la toma de posesión de los peritos que participarían en la práctica de la prueba pericial el 3 de marzo de 2022, y se dispuso a su vez del término de 15 días hábiles luego de tomar posesión, para que los peritos procedieran a la entrega de los informes periciales.

B. Informes de Periciales

Guardando relación con lo anterior, una vez los peritos designados en el expediente para actuar en representación de la Administración Tributaria, el contribuyente -----, y este Tribunal tomaron posesión; presentaron el 18 de marzo de 2022, solicitud de prórroga para la entrega de los informes periciales, solicitud que este Tribunal procedió a resolver mediante la Resolución n.º TAT-PR-034 de 22 de marzo de 2022, visible a foja 276 del expediente de este Tribunal, a través de la cual se concedió el término de 5 días hábiles adicionales, para la entrega de los informes periciales, de tal forma que, se fijó el 5 de abril de 2022, como fecha para la entrega de sendos informes.

Así las cosas, reposa a fojas 310 y 311 el Acta de entrega de Informes Periciales, donde consta que los peritos que actuaron en la práctica de prueba pericial, entregaron el 5 de abril de 2022, los informes realizados en atención a la resolución de prueba previamente descrita, indicándose en el acta que atendiendo a la solicitud del apoderado legal del contribuyente -----, se procedió a fijar el 8 de abril de 2022, como fecha para efectuar las preguntas y repreguntas a los peritos que participaron en la prueba en atención de lo dispuesto en el artículo 974 del Código Judicial.

En virtud de lo anterior, se observa de foja 312 a 333 del expediente de este Tribunal el Informe Pericial presentado por los licenciados -----con cédula de identidad personal n.º -----y -----con cédula n.º -----quienes actuaron como peritos del contribuyente -----; de foja 555 a foja 592, reposa el Informe Pericial presentado por los licenciados -----con cédula n.º -----y -----con cédula n.º -----, que actuaron como peritos de la Administración Tributaria; y por último, reposa de foja 595 a 646, el Informe Pericial presentado por el licenciado -----, con cédula n.º -----, que actuó como perito de este Tribunal.

Los Informes Periciales que presentaron los peritos a los que nos referimos en párrafo anterior, responden a las preguntas formuladas por el contribuyente -----
-----, que fueron detalladas en el recurso de apelación, y a las cuales nos referiremos en el desarrollo de nuestras consideraciones, no obstante, las citamos en este punto de la resolución a manera de referencia:

1. *Determinen el perito qué método utiliza ----- para fijar el precio mínimo garantizado por la venta de banano por sus productores certificados en -----
-. Explique.*
2. *Determine el perito si ----- utiliza alguno de los métodos aceptados por las normas del artículo 762-F del Código Fiscal y las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE para fijar el precio mínimo garantizado para la venta de banano por sus productores en ----- Explique.*
3. *Determine el perito si el precio mínimo garantizado por la venta de banano por sus productores certificados en ----- fijado por -----, constituye o no un precio fijado con fundamento en el principio de libre competencia. Explique.*
4. *Determine el perito qué análisis de comparabilidad realiza el precio -----
Explique.*
5. *Determine el perito si el precio mínimo garantizado por la venta de banano por sus productores certificados en ----- fijado por -----, cumple o no con el procedimiento establecido por ley para establecer un precio de libre competencia para propósitos de precios de transferencia.*
6. *Determine el perito si existen diferencias metodológicas entre la fijación del precio mínimo garantizado por la venta de banano por sus productores certificados en --
----- fijado por ----- y los precios libre competencia para efectos de precios de transferencia conforme a la normativa panameña. Explique.*
7. *Determine el perito por qué se utilizó el Método del Margen Neto Transaccional para aplicar el principio de libre competencia sobre precios de transferencia en el Reporte de Precios de Transferencia de ----- ----- para el periodo 2016. Explique.*
8. *Determine el perito si para aplicar el principio de libre competencia sobre precios de transferencia conforme la normativa aplicable, se deben considerar o no ajustes de comparabilidad por razones de eventos climatológicos extraordinarios que hayan afectado la producción. Explique.*

9. *Determine el perito si al considerarse ajustes fundamentados de comparabilidad por razón de los eventos climatológicos extraordinarios sufridos por ----- en el 2016 que afectaron su producción de banano, ----- se encuentra o no dentro del rango inter-cuartil seleccionado en su Reporte de Precios de Transferencia del año 2016.*
10. *Determine el perito en caso de utilizarse el Método de Precio Comparable No Controlado para aplicar el principio de libre competencia sobre precios de transferencia en las ventas de banano de ----- a su empresa vinculada -----, cuáles precios comparables no controlados deben considerarse para el análisis y qué conclusiones arroja la aplicación de dicho método.*
11. *Determine el perito si es consistente el rango inter-cuartil de los márgenes de las utilidades operacionales obtenido en base a las comparables señaladas por Deloitte en el Reporte de Precios de Transferencia de ----- para el período 2016 y aceptadas por la DGI, con el Costo Adicionado Neto que obtendría ----- en caso de facturar las ventas a su relacionada ----- al Precio Mínimo Garantizado ----- (USD 9.74 por caja de 18.14 kg, FOB). Explique*

En cumplimiento de lo dispuesto en el Acta de Entrega de Informe Pericial el 8 de abril de 2022, se realizó la diligencia de preguntas del informe pericial que reposa de la foja 841 a 863 del expediente de este Tribunal.

C. Audiencia

Este Tribunal atendiendo a la solicitud del apoderado legal del contribuyente -----, referente a realización de audiencia, a través de la Resolución n.º TAT-AUD-004 de 19 de mayo de 2022, resolvió aceptar lo solicitado y procedió a fijar como fecha para la realización de esta, el 28 de junio de 2022, siendo celebrada ante el pleno de magistrados de este Tribunal, con la participación de los apoderados de la Administración Tributaria y del contribuyente -----, tal como consta en el Acta de Audiencia que reposa a foja 940 a 961 del expediente de este Tribunal.

D. Consideraciones del Tribunal

Surtidos los trámites de rigor, corresponde a este Tribunal en pleno, resolver la presente controversia, que tiene su génesis en la liquidación adicional contenida en la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, mediante la cual la Dirección General de Ingresos

resolvió exigirle al contribuyente -----, el pago de la suma de “CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA MIL CIENTO SETENTA Y CINCO BALBOAS CON 62/100 (B/.4,850,175.62) nominal y CUATROCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL DIECISIETE BALBOAS CON 56/100 (B/.485,017.56) de recargo para el período 2016 en concepto de Impuesto sobre la Renta, la suma de UN MILLON CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL CINCUENTA Y DOS BALBOAS CON 68/100 (B/.1,455,052.68) nominal y CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL QUINIENTOS CINCO BALBOAS CON 27/100 (B/.145,505.27) de recargo en concepto de Impuesto de Dividendo de sucursal correspondiente al período 2016.”

➤ **Aspectos de forma alegados por -----.**

El contribuyente -----, manifestó en su recurso de apelación situaciones que guardaban relación tanto con el fondo de la controversia, así como con aspectos de forma contenidos en el expediente, por lo que procederemos de forma inicial a referirnos a los aspectos de forma, específicamente con respecto a la notificación de la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, para luego desarrollar los aspectos alegados que inciden en el fondo de la controversia que nos ocupa.

En este sentido, este Tribunal observa en el expediente que contiene los antecedentes que la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, fue notificada de forma inicial a través de correo electrónico enviado el 20 de abril de 2020, no obstante, en el momento que el correo fue enviado, los términos se encontraban suspendidos con base en lo dispuesto en la Resolución n.º 201-2353 de 20 de marzo de 2020, que modificó la Resolución n.º 201-2270 de 16 de marzo de 2020.

La suspensión de los términos ordenados por las resoluciones a las que nos referimos en párrafo anterior, se da a partir del 16 de marzo de 2020, como resultado de la declaratoria del Estado de Emergencia efectuada por el Gobierno Nacional a través de la Resolución de Gabinete n.º 11 de 13 de marzo de 2020, como consecuencia de la pandemia de COVID-19, por lo que atendiendo a esta situación de emergencia nacional, los términos en Dirección General de Ingresos fueron suspendidos desde el 16 de marzo de 2020 hasta el 3 de agosto de 2020.

El contribuyente dentro de sus argumentos explica que la notificación vía correo electrónico fue habilitada a través de la Resolución n.º 201-2419 de 2020, que fue publicada en Gaceta Oficial n.º 29007 de 21 de abril de 2020, por consiguiente, surtía efectos al día siguiente de su publicación en gaceta, por tanto, la resolución apelada en esta oportunidad fue notificada de forma extemporánea atendiendo a lo dispuesto en el artículo 720 del Código Fiscal.

En este sentido, es oportuno agregar al respecto que este Tribunal disiente de la interpretación efectuada por el contribuyente, con respecto al momento en el cual surte efectos la resolución en referencia por cuanto el punto quinto, dispone que “*esta resolución comenzará a regir a partir de su promulgación*”, lo que implica que desde el momento en que fue publicada en gaceta oficial, la misma surtía efectos, por lo que empezó a regir a partir del 21 de abril de 2020, no obstante, a pesar de las fechas en las cuales empezó a regir la resolución en comento, es importante tener claro que la Administración Tributaria, no utilizó como base para notificar al contribuyente, esta resolución, ya que a la fecha de notificación aun no se encontraba vigente (20 de abril de 2020), en su lugar tomó como base para efectuar su notificación a través de correo electrónico, la Ley 134 de 2020

Así las cosas, la Ley 134 de 2020 que fue publicada en Gaceta Oficial n.º 28985-C de 20 de marzo de 2020, a través de la cual entró a regir el artículo 101 de la Ley 76 de 2019, mediante la cual se aprobó el Código de Procedimiento Tributario de la República de -----, con respecto a la notificación personal, establece en su párrafo lo siguiente:

“Artículo 101. Notificación personal. Se notificarán personalmente las resoluciones siguientes:

- 1. La primera resolución en la cual se afecten los derechos e intereses de los obligados tributarios.*
- 2. Las resoluciones que pongan fin a una instancia o a un recurso.*
- 3. Las resoluciones en que se ordene el traslado de toda petición o solicitud o se ordene su corrección para reconocer un documento.*
- 4. La primera resolución que se dicte en un proceso que ha estado paralizado por seis meses o más.*
- 5. Las resoluciones que recaigan sobre el derecho de petición o solicitud general.*
- 6. Las resoluciones que inician el procedimiento de cobro coactivo.*

Parágrafo. El procedimiento de notificación previsto en este artículo podrá soslayarse únicamente en caso de declaración de estado de emergencia, conforme el artículo 79 del Texto único de la Ley 22 de 2006, y en los casos previstos por el artículo 55 de la Constitución Política de la República de -----, siempre que no versen sobre procesos establecidos en el numeral 6 del presente artículo.”

Ante tal situación, tomando en consideración que el artículo 101 citado, se refiere a la notificación personal de la primera resolución que afecte los derechos e intereses de los obligados tributarios, debemos entender con base en el párrafo citado, que al establecerse en este que el referido medio de notificación (personal), podrá “*soslayarse*” palabra que resulta ser un *derivado* del verbo soslayar que se significa de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, “*pasar por alto algo, especialmente una dificultad, dejándolo*

de lado,” entendiéndose de tal forma que como consecuencia de la situación de emergencia nacional declarada, la notificación a través de correo electrónico resultaba viable atendiendo a lo anterior.

Así las cosas, en virtud de que el contribuyente -----, alega de forma reiterada la notificación de forma extemporánea de la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, atendiendo al término contemplado en el artículo 720 del Código Fiscal que establece lo siguiente:

“Artículo 720. Siempre que por razón de las investigaciones o diligencias de que trate el artículo anterior el monto del impuesto a cargo del contribuyente sea mayor del que resulte de la liquidación de que trata el artículo 718, y sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar, se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no se haya liquidado. La resolución mencionada contendrá el detalle de los hechos investigados, las sumas sobre las cuales debe liquidarse el impuesto, el monto de la liquidación adicional y los anexos, fundamentos legales y demás detalles que estime convenientes el funcionario investigador.

La resolución de que trata el párrafo anterior y que contendrá la liquidación adicional correspondiente deberá expedirse dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración y será notificada al interesado personalmente y si ello no fuere posible mediante el correspondiente que haya lugar en caso de fraude.

Serán nulas las resoluciones que se expidan después de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación, y en consecuencia, el contribuyente no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución.

...”

De acuerdo con las constancias que reposan en el expediente que contiene los antecedentes, se observa que el contribuyente -----, presentó la declaración jurada de rentas correspondiente al periodo 2016, el día 26 de abril de 2017, por tanto, la Administración Tributaria, en cumplimiento del término establecido en el artículo previamente citado, contaba con término hasta el 26 de abril de 2020, para notificarle al contribuyente la resolución mediante la cual se le exige el pago de impuesto sobre la renta producto de los ajustes efectuados en materia de precios de transferencia, por lo que en atención a esto, se procedió a notificar la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, el 20 de abril de 2020 con base en las disposiciones referentes a notificación contenidas en la Ley 134 de 2020 que modificó el artículo 101 del Código de Procedimiento Tributario, por lo que considera este Tribunal, que no existe espacio para cuestionar la viabilidad del

contenido de la resolución recurrida, al no haber sido notificada de forma extemporánea, tal como hemos explicado en párrafos que anteceden.

➤ **Aspectos de fondo alegados por -----.**

Ahora bien, atendiendo a los aspectos de fondo y tomando en consideración que la controversia que nos ocupa, se refiere a ajustes efectuados en el marco de una auditoría realizada al contribuyente -----, en materia de precios de transferencia, es indispensable iniciar el desarrollo de nuestros argumentos de fondo, refiriéndonos a las normas contenidas en el Código Fiscal que regulan esta materia, en su generalidad antes de proceder a desarrollar los aspectos específicos que se discuten en esta controversia.

Así las cosas, tenemos en primer lugar el artículo 762-A del Código Fiscal, que se refiere al principio de libre competencia, de la siguiente forma:

Artículo 762-A. El principio de libre competencia. Las operaciones que realicen los contribuyentes con partes relacionadas deberán valorarse de acuerdo con el principio de libre competencia, es decir, los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones necesarios para realizar esa operación deberán determinar considerando el precio o monto que habrían acordado partes independiente bajo circunstancias similares en condiciones de libre competencia. El valor así determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de rentas que presente el contribuyente, siguiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en este Capítulo.

El principio de libre competencia (*Arm's Length Principle*), de acuerdo con el contenido del artículo anterior, debe ser aplicado a todas las operaciones que realicen los contribuyentes con sus partes relacionadas con la finalidad de garantizar que el precio pactado entre estas, sea equiparable al precio que pactarían partes no relacionadas en operaciones de igual naturaleza. En este sentido, vemos dentro del expediente que la Administración Tributaria, consideró al realizarle la auditoría al contribuyente -----, que el precio pactado entre esta y su parte relacionada -----, no correspondía a precio de mercado, por lo que procedió a efectuar la liquidación adicional contenida en Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, en la que se pueden observar ajustes realizados desde 2 perspectivas diferentes, por lo que este Tribunal procederá al desarrollo de sus consideración luego de explicar ambos ajustes:

➤ ***Primer Ajuste realizado por la Dirección General de Ingresos en la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020***

La Dirección General de Ingresos manifestó que con respecto a la metodología utilizada en la aplicación de los ajustes de comparabilidad se pudo observar que al dividir el monto de ingresos potenciales extrapolados por el contribuyente, entre la cantidad de cajas que no se pudieron producir/exportar, como consecuencia de los eventos climatológicos, se aplicó a la totalidad del inventario el precio unitario del 100% del producto extrapolado a razón de B/.8.30/caja.

Lo anterior, indica que todas las cajas extrapoladas corresponden únicamente a fruta de primera clase “-----”, a pesar de que el propio contribuyente ha indicado que de un racimo se obtienen 3 subcategorías según la ubicación de los gajos y cada una de estas categorías, -----, ----- Jr. y -----, se vende a un precio distinto, siendo la categoría ----- la del precio más elevado.

Siendo así, la Administración Tributaria consideró en la resolución apelada que no es razonable realizar extrapolaciones de ingreso asumiendo un escenario en el que toda la fruta que potencialmente se pudo haber producido, pertenezca únicamente a la categoría de tamaño y precio superior tal como es -----, ya que tal como señaló el propio contribuyente, cada racimo produce categorías distintas, según lo establecido en el numeral 1 del artículo 3 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013 y en los comentarios 3.50 y 3.51 de las guías de la OCDE, los ajustes deben ir encaminados a eliminar inconsistencias contables entre el contribuyente y sus partes relacionadas y aquellas realizadas entre terceros independientes y deben ser efectuados únicamente cuando su aplicación resulte en un incremento en la comparabilidad, no obstante, en el caso analizado, el contribuyente efectuó ajustes potenciales a su propia información, por eventos que él mismo argumenta que afectaron sus resultados esperados, sin haber presentado en qué medida se ajustaron las operaciones que seleccionó como comparables a su realidad.

Según el artículo 762-E del Código Fiscal, en la aplicación de ajustes de comparabilidad, el contribuyente debería contrastar los riesgos en los que incurre, con los riesgos en los que incurren las operaciones, en este caso, compañías que seleccionó como comparables, para de esta forma poder concluir que existen diferencias que deben ser subsanadas y en consecuencia, determinar la magnitud de las diferencias, así como la metodología para aplicar el ajuste correspondiente.

La Administración Tributaria, hace constar que el contribuyente no experimentó un suceso que le llevara a registrar una obligación en sus asientos contables, dado que la estimación que realizó fue con base en los supuestos ingresos y costos que nunca se materializaron, por ende, no constaron en los estados financieros correspondiente al periodo 2016.

Lo dispuesto en la NIC. 37, no permite establecer una obligación, puesto que no existió obligatoriedad con ningún tercero u otro agente, dado que los inventarios ajustados jamás se produjeron.

De acuerdo con lo expresado en los puntos anteriores, la Administración Tributaria concluye que el contribuyente no reveló el evento climatológico que afectó sus plantaciones en el estado de resultado auditado del periodo 2016, ni en sus estados financieros auditados, toda vez que en la información financiera que se utiliza para hacer los ajustes de comparabilidad, dichos eventos no fueron reportados puesto que no existe la información financiera que valide su existencia y por ende son rechazados por la Administración Tributaria.

En el siguiente cuadro la Administración Tributaria detalló el efecto en el costo neto real y autoajustado del contribuyente, así como lo que es aceptado por la administración:

Concepto	Real	Ajustado	Aceptados por la DGI
Ventas Netas	99,478,925.19	105,451,040.79	99,478,925.19
Costos de Ventas	90,139,425.84	90,620,410.13	90,139,425.84
Utilidad Bruta	9,339,499.35	14,830,630.66	9,339,499.35
Costo Adicionado Bruto	10.36%	16.37%	10.36%
Gastos de Administración y Ventas	11,193,042.86	11,193,042.86	11,193,042.86
Utilidad de Operación	-1,853,543.51	3,637,587.80	-1,853,543.51
Costo Adicionado Neto	-1.83%	3.57%	-1.83%

La Administración Tributaria a través de los datos contenidos en el cuadro anterior, hizo constar en la resolución apelada que estos colocaban al contribuyente -----
-----, por debajo de rango inter cuartil seleccionado en su estudio de precios de transferencia correspondiente al periodo 2016, el cual oscila entre 0.71% y 11.09% con una -----de 4.83%.

Como consecuencia de lo anterior la Administración Tributaria procedió a ajustar al contribuyente a su -----de mercado, tal como a continuación se detalla:

Concepto	Real	Ajustado	Aceptados por la DGI
Ventas Netas	99,478,925.19	106,226,826.94	6,747,901.75
Costos de Ventas	90,139,425.84	90,139,425.84	0.00
Utilidad Bruta	9,339,499.35	16,087,401.10	6,747,901.75
Costo Adicionado Bruto	10.36%	17.85%	
Gastos de Administración y Ventas	11,193,042.86	11,193,042.86	0.00
Utilidad de Operación	-1,853,543.51	4,894,358.24	6,747,901.75
Costo Adicionado Neto	-1.83%	4.83%	

Como consecuencia de lo anterior, se modificó la situación fiscal del contribuyente, generando renta a pagar, tal como se muestra a continuación:

Determinación del Impuesto sobre la Renta a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada (DJR 2016)	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Determinada	5,501,673.70
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia	1,375,418.43
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	1,375,418.43

Adicional a lo anterior, la Administración determinó el impuesto de sucursal extranjera, que dio como resultado lo siguiente:

Determinación del Impuesto de Sucursal Extranjera a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Determinada	5,501,673.70
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia (10%)	550,167.37
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	550,167.37

Como consecuencia de los impuestos determinados en los 2 cuadros que anteceden, de acuerdo con el contenido de la resolución apelada, el alcance total quedaría de la siguiente forma:

Determinación total de Impuestos y Recargos a pagar Periodo 2016	
Renta Neta Gravable Determinada	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Neta Gravable Determinada	5,501,673.70
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia (25%)	1,375,418.43
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	1,375,418.43
Más impuesto de Dividendos de Sucursal	550,167.37
Total de impuestos	1,925,585.80
Recargo 10%	192,558.58
Total de Impuesto a pagar	2,118,144.37

➤ *Segundo Ajuste realizado por la Dirección General de Ingresos en la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020*

Por otra parte, la Administración Tributaria, buscó información sobre el precio de venta internacional de banano pública, fidedigna y amparada en estándares internacionales y organismos multilaterales reguladores del comercio exterior, identificando así la organización ----- o Comercio Justo en español, que según publicación de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y Agricultura, ----- es

una manera de comercializar productos en aras de que los productores reciban un precio justo y aseguren un estándar de vida digno.

Con base en la investigaciones realizadas, la Administración Tributaria determinó que el precio FOB pactado por ----- para las cajas de 18.14 kg de peso neto era de US\$9.75, por lo que atendiendo a esto y tomando en consideración que se cumplía con los mismos estándares de calidad, se procedió a descartar el método utilizado por el contribuyente que era el Método de Margen Neto Transaccional (MMNT) y por consiguiente se tomó este precio a fin de efectuarle al contribuyente -----
-----., un ajuste con base en el Método de Precio Comparable No Controlado (PCNC), que dio como resultado, lo siguiente:

Determinación del Impuesto sobre la Renta a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada (DJR 2016)	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	20,646,930.51
Nueva Renta Determinada	19,400,702.46
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia	4,850,175.62
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	4,850,175.62

Determinación del Impuesto de Sucursal Extranjera a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	20,646,930.51
Nueva Renta Determinada	19,400,702.46
Menos impuesto causado según investigación de Precios de Transferencia	4,850,175.62
Saldo resultante	14,550,526.85
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia (10%)	1,455,052.68
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	1,455,052.68

➤ **Análisis de fondo en materia de Precios de Transferencia**

Una vez se han resumido las actuaciones que constan en el expediente que contiene los antecedentes así como en el expediente de este Tribunal, y habiéndose detallado los ajustes efectuados por la Administración Tributaria, los cuales fueron realizados en ejercicio de las facultades con las que cuenta para examinar de manera minuciosa las declaraciones presentadas por los contribuyentes, al igual que los informes, tal como es el informe de precios de transferencia correspondiente al periodo 2016, procederemos a decidir la controversia que nos ocupa.

Así las cosas, tomando en consideración que el contribuyente -----
., mantuvo durante el periodo 2016, transacciones con partes relacionadas tal como las describe el artículo 762-C del Código Fiscal, aplicado en concordancia con el contenido del artículo 762-D del Código Fiscal, que establece el ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia, que indica al respecto que el mismo “*alcanza a cualquiera*

operación que un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de otras jurisdicciones, siempre que dichas operaciones tengan efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible, para fines del impuesto sobre la renta, del período fiscal en el que se declare o lleve a cabo la operación”, por lo que al encajar en esta disposición, el contribuyente -----
-----, se encontraba obligado a presentar el informe de precios de transferencia al que se refiere el artículo 762-I del referido código correspondiente al período fiscal 2016.

En cumplimiento de lo anterior, el contribuyente -----, presentó el informe de precios de transferencia que reposa de la foja 382 a la 413 del expediente que contiene los antecedentes.

Dado lo anterior, para determinar si las operaciones del contribuyente con su parte relacionada cumplen con el principio de libre competencia, estas serán analizadas utilizando alguno de los métodos que se encuentran contemplados en el artículo 762-F del Código Fiscal, que son los siguientes:

“Artículo 762-F. Métodos para aplicar el principio de libre competencia.

A. Para determinar si las operaciones están de acuerdo con el principio de libre competencia, se aplicará alguno de los siguientes métodos:

1. Método de precio comparable no controlado. Consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independiente en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

2. Método de costo adicionado: Consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción o costo de producción de un bien o servicio en el margen habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, en el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto a los costos de venta.

3. Método de precio de reventa. Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplica a operaciones comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las

particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

B. Cuando, debido a la complejidad de la operaciones o a la falta de información, no puedan aplicarse adecuadamente algunos de los métodos del literal A, se aplicará algunos de los métodos descritos en este literal.

*1. **Método de la partición de utilidades.** Consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hará en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares. Para la selección del criterio más adecuado, se podrán considerar los activos, ventas, gastos, costo específico u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo. Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos anteriores, una utilidad mínima a cada parte con base en las funciones realizadas, el método de partición de utilidades se utilizará sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.*

*2. **Método de margen neto de la Transacción.** Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros, habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas, activos, gastos o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.*

Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios o de montos, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos.

... ”

El contribuyente -----., explicó que para determinar que se aplicó el principio de libre competencia en sus operaciones con partes relacionada, utilizó el Método

de Margen Neto de la Transacción, que de acuerdo con el contenido del informe pericial presentado por los peritos del contribuyente, visible de la foja 312 a la 333 del expediente de este Tribunal, este método fue elegido en cumplimiento de las disposiciones contenidas en el Código Fiscal, en el cual se establece que cuando debido a la complejidad de las operaciones o la falta de información, no pueden aplicarse adecuadamente alguno de los 3 primeros métodos descritos en el artículo citado ut supra, se procederá a aplicar alguno de los 2 métodos siguientes, así las cosas con base en la realidad del contribuyente, atendiendo a la naturaleza y magnitud de las operaciones realizadas, resultaba imposible encontrar una parte independiente, que tuviera operaciones iguales o similares, con la cual se pudiera utilizar otro método, ya que las empresas que realizan operaciones similares, mantienen a su vez transacciones con partes relacionadas, lo que impide que sean tomadas como comparables.

Se observa de igual forma en el informe pericial presentado por los peritos del contribuyente, que hacen referencia al párrafo 2.3 de las Guías de la OCDE, visible a foja 325 del expediente de este Tribunal, indicando lo siguiente:

“Se considera que los métodos tradicionales basados en las operaciones son el medio más directo para determinar si las condiciones de las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas se ajustan al principio de plena competencia.

Esto es así porque cualquier diferencia entre el precio de una operación vinculada y el de una operación comparable vinculada puede imputarse directamente a las relaciones comerciales o financieras aceptadas o impuestas entre las empresas, pudiendo determinar las condiciones de plena competencia sustituyendo directamente el precio de la operación vinculada con el precio de la operación no vinculada.

Por tanto, cuando teniendo en cuenta los criterios citados en el párrafo 2.2, pueda aplicarse de forma igualmente fiable un método tradicional basado en las operaciones y un método basado en el resultado, es preferible recurrir a los métodos tradicionales basados en las operaciones.”

Así las cosas, con base en los resultados plasmados en el estudio de Precios de Transferencia correspondiente al periodo 2016, se determinó que no se contó con una información interna suficiente para la aplicación del Método de Precio Comparable No Controlado y debido a la naturaleza de las operaciones del contribuyente se concluye que no podía aplicarse el método de costo adicionado y precio de reventa.

En este sentido vemos que, al aplicar el Método de Margen Neto de la Transacción elegido por el contribuyente, este efectuó ajustes de comparabilidad, con respecto a lo que el artículo 762-E del Código Fiscal se refiere de la siguiente manera:

“Artículo 762-E. Análisis de comparabilidad. A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado partes independientes en circunstancia similares en condiciones de libre competencia a que se refiere el artículo 762-A, se compararán las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparable realizadas entre partes independientes.

Dos o más operaciones son comparables cuando no existen entre ellas diferencias que afecten significativamente al precio o monto, y cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.

Para determinar si dos o más operaciones son comparables se tendrán respectivamente en cuenta lo siguientes elementos en la medida en que sean económicamente relevantes:

1. Las características específicas de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, calificación de riesgo, garantía, solvencia del deudor y tasa de interés.

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.

c) En el caso de otorgamiento de derechos de uso o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad del bien y volumen de la oferta.

d) En el caso que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como la clase del bien, patente, marca, nombre comercial, transferencia de tecnología o know how, la duración y el grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso.

e) En el caso de enajenación de acciones, el patrimonio líquido de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil del emisor del último hecho del día de la enajenación.

2. Las funciones o actividades económicas significativas asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, incluyendo los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

3. Los términos contractuales reales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

4. Las Características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar las operaciones.

5. Las estrategias comerciales y de negocio, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados, así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.

El análisis de comparabilidad así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 762-F, determinarán el método más adecuado en cada caso específico.

Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, podrá agruparlas para efectuar el análisis de comparabilidad siempre que con dicha agrupación se respete el principio de libre competencia. También podrán agruparse dos o más operaciones distintas cuando se encuentre tan estrechamente ligadas entre sí, o sean tan continuas, que no puedan ser valoradas adecuadamente de forma independiente.”

Guardando relación con el artículo citado previamente, el Decreto Ejecutivo 390 de 2016, mediante el cual se reglamenta el principio de plena competencia, establece que para que dos o más operaciones sean consideradas como comparables, se tendrán en cuenta los siguientes elementos:

1. Las características de los bienes o servicios, con el objeto de determinar el grado de similitud de las operaciones vinculadas y no vinculadas:

a. En el caso de transferencia de bienes tangibles, sus características físicas, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta.

b. En el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios.

c. En el caso de los activos intangibles, la forma de la operación (la concesión de licencia o su venta), el tipo de activo (patente, marca o conocimientos prácticos know how), la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del bien.

2. Las funciones ejercidas, considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos, de cada una de las partes involucradas en la operación.

3. Las cláusulas contractuales de las operaciones, ya sea en forma expresa o implícita, teniendo en cuenta como se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes.

4. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados, tales como: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad (el

riesgo) de bienes y servicios sustitutos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas sin son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costos de producción; los costos de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo: venta al por menor y al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc.

5. Las estrategias de negocios que pueden ser relevantes para determinar el análisis de comparabilidad son: la innovación y desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, la duración de los acuerdos, así como cualesquiera otros factores que influyen en la gestión cotidiana del contribuyente.

Los elementos de comparabilidad a que se refiere este artículo, en concordancia con el artículo 762-E del Código Fiscal, así como la información disponible sobre las operaciones comparables determinarán el método para la determinación del principio de plena competencia, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 762-F del Código Fiscal y el artículo 6 de este Decreto Ejecutivo.”

La Administración Tributaria consideró que el método utilizado por el contribuyente, no era el más adecuado, por lo que procedió a efectuar el análisis para determinar la aplicación del principio de libre competencia utilizando el método de *Método de Precio Comparable No Controlado*, para lo cual tomó el precio mínimo utilizado por -----.

Con respecto al precio mínimo utilizado por la Administración Tributaria, a través del sitio web -----es pudimos observar que ----- este es un sistema internacional que nace en 1997 y tiene como propósito asegurar medios de vida mejores y sostenibles para todos los agricultores y trabajadores, mientras que protege la sostenibilidad del planeta, de tal forma que, la utilización del mismo, que mantiene precios fijos, se encuentra encaminada a proteger a los productores frente a la variaciones de precios que se presentan en el mercado.

Los objetivos de mantener productos con estándares -----, son los siguientes:

- “• Garantizar que los productores reciban precios que cubran sus costes medios de producción sostenible.*
- Proporcionar una Prima ----- adicional que pueda invertirse en proyectos que mejoren el desarrollo social, económico y medioambiental.*
- Permitir la prefinanciación a los productores que lo requieran.*
- Facilitar las asociaciones comerciales a largo plazo y permitir un mayor control de los productores sobre el proceso comercial.*

- *Establecer criterios básicos y de desarrollo claros para garantizar que las condiciones de producción y comercio de todos los productos certificados ----- sean social y económicamente justas, así como ambientalmente responsables.” (información extraída de la pagina web ----- --.es)*

El precio mínimo garantizado -----, tal como se observa en el sitio web ----- --.es, puede ser aplicado a un sin número de productos tal como son cacao, café, flores, azúcar, entre otros, no obstante, tomando en consideración la naturaleza de la operación que desarrolla el contribuyente -----, procederemos a ver lo que este sistema establece para el rubro de banano.

Así las cosas vemos que el objetivo de la certificación -----, va encaminada a garantizar el comercio justo entre productores, en este caso de banano, a quienes procura brindarles un escenario seguro para la comercialización de sus productos, ante las variaciones que se puedan presentar en el mercado internacional.

Tomando en consideración que el precio mínimo garantizado ----- tomado en consideración por la Administración Tributaria, es el precio mínimo pactado que debe ser pagado por los compradores a los productores por un producto que cuente con esta certificación, y desde este escenario, es necesario analizar si la realidad de los productores que comercializan productos certificados -----, se asemeja al escenario del contribuyente -----, a fin de determinar si procede la utilización del Método de Precio Comparable No Controlado (PCNC).

Debemos tener presente que para poder utilizar el método elegido por la Administración Tributaria, es necesario tal como consta en el artículo 762-F del Código Fiscal previamente citado, que se utilice el precio pactado en una operación idéntica o de características similares a la realizada por -----, y que esta sea realizada entre personas que no se encuentren vinculadas, es decir, entre partes independientes.

De esta forma de acuerdo a las constancias que reposan en el expediente, vemos que el contribuyente -----, produce en un área aproximada de 5,000 hectáreas, diferentes tipos de banano, que tienen diferentes características, las cuales son consecuencia directa de la ubicación que tengan en el racimo, siendo estas subcategorías -----, ----- Jr., -----, de tal forma que, la venta de cada una de estas categorías atendiendo a sus características, se pacta a un precio de comercialización diferente, tal como a continuación se describe:

Fruta de Primera Clase	Precio/caja de 18.14 Kg
-----	8.30
----- Jr.	8.05

-----	7.80
Fruta de Segunda Clase	Precio
-----	5.10

Por otra parte, no se puede perder de vista el hecho de que ----- es una certificación, tal como lo son las certificaciones bajo las cuales produce -----, su inventario, siendo estas ----- y -----, y tiene como objetivo *crear un mundo más sostenible mediante el uso de fuerzas sociales y del mercado, tendientes a proteger la naturaleza y mejorar la vida de los agricultores y las comunidades forestales.*

Así las cosas, teniendo claro que el precio que ha tomado la Administración Tributaria como precio para efectuar los ajustes contemplados en la resolución recurrida, no corresponden a un precio pactado entre partes independientes, cumpliendo con lo que dispone el artículo 762-F del Código Fiscal, por el contrario, corresponde al precio fijado por ----- para comercializar los productos que sean producidos bajo su sello de calidad, y en este sentido, no consta en el expediente que la Administración Tributaria haya demostrado que existe alguna empresa que produzca un inventario similar al del contribuyente -----, atendiendo a costos de producción, gastos, tamaño, etc., y que comercialice sus productos al precio fijado por ----- a fin de cumplir con el principio de libre competencia al momento de aplicar el Método de Precio Comparable No Controlado.

Profundizando más sobre el tema, al verificar la información que reposa en la página de -- ----- (www.-----.es) vemos que ----- mantiene una serie de criterios que son el eje central de su enfoque que se centra en aspectos económicos, ambientales y sociales, de tal forma que el criterio económico que utiliza este sistema, dispone que el mismo *“tiene como objetivo proporcionar a los productores una red de seguridad contra la caída de los precios y permitir la planificación a largo plazo, junto con una Prima ----- fija que proporciona a los agricultores y trabajadores dinero adicional para invertir en mejorar la calidad de sus negocios y comunidades. ----- también enfatiza las asociaciones comerciales a largo plazo y requiere que los compradores proporcionen prefinanciamiento a los productores que lo soliciten, abriendo el acceso al capital para ayudar a estabilizar sus operaciones”*, lo anterior, resulta de importancia para este Tribunal, ya que se desprende de esto que el sistema ----- tiene un trato específico con aquellos productores que utilicen la certificación, con base en el cual procuran garantizar un precio justo frente a las variaciones que se presenten en el mercado, proporcionando a su vez dinero adicional a los agricultores y trabajadores para invertir y mejorar la calidad del negocio.

Lo explicado en párrafo anterior, es absolutamente disímil de la realidad del contribuyente -----, que forma parte del Grupo -----, un conglomerado

que cotizó en la bolsa de Nueva York, y que con base en el contenido del Estudio de Precios de Transferencia que reposa en el expediente que contiene los antecedentes, se evidencia que el contribuyente tiene 21 fincas propias y un área de producción de banano de 5,000 hectáreas, teniendo contratado aproximadamente a un hombre por hectárea, dedicándose a la siembra, cosecha, producción y exportación, siendo su principal cliente su parte relacionada -----, radicada en Suiza.

Así las cosas analizando un poco las transacciones intercompañía, vemos de acuerdo con la información que reposa en el expediente de antecedentes, que fue proporcionada por el contribuyente -----, que esta celebró en el 2011, un contrato con -----, con base en el cual acordaron la compra del producto producido por el contribuyente, la cual se llevara a cabo en Puerto Limón en Costa Rica, Almirante o Rambala en -----, y se especifica que los gastos y costos de producción, preparación del banano para exportar, incluyendo la entrega de la fruta empacada en las cajas y estibadas a bordo en el puerto será por cuenta de -----.

Al remitirnos al contenido de las pruebas periciales, a fin de verificar si el método utilizado por ----- correspondía o se ajustaba a alguno de los métodos contemplados en el artículo 762-F del Código Fiscal, vemos que los peritos de la Administración Tributaria, en atención a la respuesta de la pregunta n.º 1 contemplada en el peritaje (ver foja 557 de expediente de este Tribunal), responden que ----- para fijar el precio mínimo garantizado utiliza el método COSP, que incluye una valoración de todos los costos de producción, para finalmente establecer el precio mínimo garantizado por la venta de banano FMP. Se trata de un método desarrollado por -----, para llegar a este precio justo de venta, donde la producción sea sostenible. El precio mínimo garantizado para la venta de banano por los productores certificados de -----, lo fijan los productores certificados por la Unidad de Criterios y Precios de -----en su reunión anual y producto de esta reunión, se levantan las minutas con los acuerdos, comentarios y precios mínimos fijados. Así, ----- se convierte en una fuente de precios para toda la gama de productos que certifican.

Ahora bien, la prueba pericial de los peritos del contribuyente, tal como se observa a foja 318 del expediente de este Tribunal, se refieren a las Guías de la OCDE, en cuanto al uso de ejercicios teórico-prácticos que no se apegan al principio de plena competencia, y que contempla en el punto 1.32 del literal C del Capítulo I que se refiere al rechazo de los métodos basados en el principio de plena competencia, y establece al respecto que “por las razones expuestas, los países miembros de la OCDE reiteran su apoyo al consenso alcanzado entre países miembros y no miembros para la aplicación del principio de plena competencia, y acuerdan que debe rechazarse la alternativa teórica del principio de plena

competencia representada por el reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida”.

De lo anterior este Tribunal infiere que, si bien queda claro que el precio ----- es un precio fijado con arreglo a las circunstancias y realidades de los productores que producen bananos bajo esta certificación, lo cierto es que, a pesar de los argumentos esbozados por la Administración Tributaria, este Tribunal considera que el mismo no puede ser tomado como comparable a fin de determinar si las transacciones realizadas por el contribuyente se ajustan al principio de libre competencia, y así cambiar el método utilizado por el contribuyente -----, toda vez que no existe ninguna constancia en el expediente que indique que la administración analizó una transacción realizada por productores certificados ----- que se asemeje a la del apelante, en cumplimiento de aquellas consideraciones que deben ser tomadas en cuenta al momento de aplicar el Método de Precio Comparable no Controlado, tal como se establece en el artículo 762-F del Código Fiscal.

En este mismo orden de ideas, uno de los peritos que participó en representación de la Administración Tributaria, manifestó en su informe pericial, visible a foja 563 del expediente de este Tribunal, que las directrices de la OCDE no tienen injerencia en -----, ya que los estándares utilizados son completamente distintos, si bien en esta misma línea el perito manifiesta que -----, es un comparable, tal como hemos explicado en párrafo anterior, para tomar un precio comparable al momento de efectuar el análisis de precios de transferencia, se debe tomar en consideración operaciones similares que no muestren diferencias significativas que puedan afectar el precio de la transacción, lo cual de ninguna forma se ha dado en el presente caso, tomando en consideración la naturaleza de la operación de aquellos productores certificados ----- y el contribuyente -----, LLC.

Por otro lado, debemos coincidir con la objeción efectuada por la Administración Tributaria en cuanto a los ajustes efectuados por el contribuyente al momento de aplicar el Método de Margen Neto de la Transacción, toda vez que el mismo por una parte estimó que producto de eventos climatológicos había tenido una merma aproximada de 700,000 durante el periodo 2016, y por otra parte, tomando en consideración dicha pérdida procedió a ajustes de comparabilidad, para lo cual tomo como precio absoluto el monto de USD 8.30 por caja de 18.14 kg., a pesar de que este es el precio de que corresponde a la producción de más calidad denominada -----.

En este sentido, coincidimos con la Administración Tributaria al cuestionar el ajuste efectuado por el contribuyente, atendiendo a la realidad expuesta por el mismo en el recurso de apelación, donde explica que -----, produce diferentes tipos de bananos atendiendo a sus características que son consecuencia directa de la posición del

banano en el racimo, entendiéndose de tal forma que en el escenario de haber perdido un aproximado de 700,000 cajas por eventos climatológicos, resulta imposible pretender que el total de cajas perdidas hayan tenido un costo de USD 8.30, ya que esto representaría que los racimos perdidos, solo tenían bananos calidad extra, lo que de acuerdo con las propias explicaciones del contribuyente resulta imposible.

Así las cosas, la Dirección General de Ingresos, procedió a modificar los ajustes de comparabilidad hechos por el contribuyente, en el cual se observó que al dividir el monto de ingresos potenciales extrapolados por el contribuyente, entre la cantidad de cajas que no se pudieron producir/exportar, como consecuencia de los eventos climatológicos, se aplicó la totalidad del inventario el precio unitario del 100% del producto extrapolado a razón de USD 8.30 por caja.

Tal como explicamos en párrafos previos, lo anterior indica que el contribuyente a todas las cajas extrapoladas les asignó el valor correspondiente a fruta de primera clase que es “-----”, a pesar de lo que el mismo ha indicado que de un racimo se obtienen 3 subcategorías según la ubicación de los gajos y cada una de estas categorías, -----, ----- Jr. y -----, se vende a un precio distinto, siendo la categoría ----- la del precio más elevado.

Este Tribunal tal como hemos manifestado, si bien difiere de la postura adoptada por la Administración Tributaria con respecto al cambio de método para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia en las transacciones realizadas por el contribuyente -----, con su parte relacionada, sí coincide con el otro aspecto contenido en la resolución apelada, que objeta el ajuste efectuado por el contribuyente.

El numeral 1 del artículo 3 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013 y los comentarios 3.50 y 3.51 de las guías de la OCDE, señalan que con la finalidad de determinar la aplicación del principio de plena competencia, los ajustes efectuados deben ir encaminados a eliminar inconsistencias contables entre el contribuyente y sus partes relacionadas y aquellas realizadas entre terceros independientes y deben ser efectuados únicamente cuando su aplicación resulte en un incremento en la comparabilidad, sin embargo, en el caso del contribuyente -----, el contribuyente efectuó ajustes potenciales a su información financiera, al momento de aplicar el Método de Margen Neto de la Transacción, por eventos climatológicos ocurridos en el periodo 2016, tal como a continuación se detalla:

Resultados comparativos obtenidos por ----- durante el periodo 2016 y los resultados ajustados		
	Real	Ajustado
Ingresos	99,478,925.19	105,451,040.79

Costos de Ventas	90,139,425.80	90,620,410.13
Utilidad Bruta	9,339,499.39	14,830,630.66
Gastos de Administración y Ventas	11,193,042.86	11,193,042.86
Utilidad de Operación	-1,853,543.47	3,637,587.80
Costo Adicionado Neto	-1.83%	3.57%

Se ha discutido con respecto a los ajustes efectuados por el contribuyente -----
-----, por los eventos climatológicos suscitados en el periodo 2016, que afectaron la producción del contribuyente, no obstante, la Administración Tributaria, hace constar que el contribuyente no experimentó un suceso que le llevara a registrar una obligación en sus asientos contables, dado que la estimación que realizó fue con base en los supuestos ingresos y costos que nunca se materializaron, por ende, no constaron en los estados financieros correspondiente al periodo 2016.

Al respecto, los peritos que participaron en la prueba pericial practicada dentro del expediente y que actuaron en representación del contribuyente -----
-., manifestaron en la diligencia de repreguntas sobre el peritaje (ver foja 845 y 846 del expediente de este Tribunal), que no existía una forma de reportar el evento climatológico en los estados financieros del contribuyente, toda vez que la incidencia que tiene sobre este es directa, además agregó que, la ciencia contable establece que las transacciones deben ser registradas con base en documentos fuentes, en su lugar lo que sí podría constar en el estado financiero serían las facturas de aquellos gastos en los que se incurrió producto de los eventos climatológicos, más no así del evento como tal.

La Administración Tributaria manifestó en la resolución recurrida que tal como se puede apreciar en el Estudio de Precios de Transferencia del 2016, el contribuyente argumentó que producto de los eventos climatológicos se redujeron los volúmenes estimados de exportación de bananos de primera calidad por 719,531 cajas por la suma de US\$5,972,116.00 en ingresos no devengados, adicionalmente determinó que en caso de haber obtenido este ingresos habría incurrido en costos necesarios para la explotación del producto, a razón de US\$0.67 por caja.

Así las cosas, se observa en la resolución apelada que la administración detalló los ajustes realizados por el contribuyente a su información financiera de acuerdo con el contenido del Estudio de Precios de Transferencia del periodo 2016, y el costo adicionado bruto que dio como resultado lo siguiente:

Vientos (719,531 cajas)		Monto unitario	
Ventas	5,972,116.00	Precio US\$8.30/caja	
Costo de Ventas	480,984.00	Costo US\$067/caja	
Costo Adicionado Bruto	5,491,132.00		
Costo Adicionado Bruto (%)		1,141.65%	

Este Tribunal secunda lo expresado por la Administración Tributaria, tal como hemos explicado en párrafos previos, toda vez que el contribuyente -----, efectuó el ajustes de comparabilidad, dividiendo el monto de ingresos potenciales extrapolados entre la cantidad de cajas que no se pudieron producir como consecuencia de los eventos climatológicos, asignán----- al 100% del producto el precio de US\$ 8.30 por caja, que atendiendo a la producción de diferentes tipos de banano por racimos resultaría poco razonable.

Tomando en consideración el contenido del numeral 1 del artículo 3 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013, así como el contenido del artículo 762-E del Código Fiscal, a los cuales nos hemos referido previamente, vemos que el contribuyente no cumplió con lo establecido en ellos, en su lugar, consideró una producción que pudo haber obtenido, asignán----- a esta ingresos y costos, no obstante, al momento de utilizar sus comparables no consta que haya analizado las diferencias con estas, a fin de poder subsanarlas.

Al analizar la objeción efectuada por la Administración Tributaria, con respecto a la falta de registro en los estados financieros del evento climatológico ocurrido en el periodo 2016, debemos agregar que el reporte del impacto climatológico que sufran las empresas en los estados financieros dependerá de los hechos y circunstancias específicas, así las cosas, las NIIF no se refieren específicamente a riesgos o temas relacionadas directamente con el clima, por el contrario, se puede inferir que de forma implícita requieren desglose sustanciales en los estados financieros cuando situaciones relativas al clima, de carácter material sean tomadas en consideración al preparar estos estados.

En concordancia con lo anterior, la NIC 1.7 establece que la información es material cuando su omisión, incorrección u ocultamiento pudiese razonablemente influir en las decisiones económicas de los principales usuarios de los estados financieros que suministran información financiera sobre una empresa en concreto, si bien, tal como vemos, no se hace una referencia específica a la necesidad de registrar eventos relacionados con el clima ni por parte de las NIC así como tampoco en las NIIF, si se refieren al registro de situaciones materiales que puedan afectar o tener consecuencias para su modelo de negocio futuro, por lo que tomando en consideración la naturaleza de las operaciones que realiza el contribuyente -----, consideramos que se debió detallar las consecuencias de los eventos climatológicos que tal como vimos en los ajustes efectuados por el propio contribuyente, si tuvieron un impacto material significativo.

De acuerdo con lo expresado en los párrafos anteriores, podemos concluir que el contribuyente no reveló el evento climatológico que afectó sus plantaciones en el estado de resultado auditado del periodo 2016, ni en sus estados financieros auditados, toda vez que en la información financiera que se utiliza para hacer los ajustes de comparabilidad,

dichos eventos no fueron reportados puesto que no existe la información financiera que valide su existencia y por ende son rechazados.

En el siguiente cuadro la Administración Tributaria detalló el efecto en el costo neto real y autoajustado del contribuyente, así como lo que es aceptado por la administración:

Concepto	Real	Ajustado	Aceptados por la DGI
Ventas Netas	99,478,925.19	105,451,040.79	99,478,925.19
Costos de Ventas	90,139,425.84	90,620,410.13	90,139,425.84
Utilidad Bruta	9,339,499.35	14,830,630.66	9,339,499.35
Costo Adicionado Bruto	10.36%	16.37%	10.36%
Gastos de Administración y Ventas	11,193,042.86	11,193,042.86	11,193,042.86
Utilidad de Operación	-1,853,543.51	3,637,587.80	-1,853,543.51
Costo Adicionado Neto	-1.83%	3.57%	-1.83%

En el cuadro anterior, consta que el contribuyente -----, fue colocado en el estudio presentado por debajo del rango inter cuartil seleccionado en su estudio de precios de transferencia correspondiente al periodo 2016 el cual oscila entre 0.71% y 11.09% con una -----de 4.83%.

Como consecuencia de lo anterior, se procedió a ajustar al contribuyente a su -----
-de mercado, tal como a continuación se detalla:

Concepto	Real	Ajustado	Aceptados por la DGI
Ventas Netas	99,478,925.19	106,226,826.94	6,747,901.75
Costos de Ventas	90,139,425.84	90,139,425.84	0.00
Utilidad Bruta	9,339,499.35	16,087,401.10	6,747,901.75
Costo Adicionado Bruto	10.36%	17.85%	
Gastos de Administración y Ventas	11,193,042.86	11,193,042.86	0.00
Utilidad de Operación	-1,853,543.51	4,894,358.24	6,747,901.75
Costo Adicionado Neto	-1.83%	4.83%	

Lo anterior dio como resultado que la situación fiscal del contribuyente -----
-----, se modificara generando renta a pagar para el periodo 2016, tal como se detalla a continuación:

Determinación del Impuesto sobre la Renta a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada (DJR 2016)	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Determinada	5,501,673.70
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia	1,375,418.43
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	1,375,418.43

En concordancia con lo anterior, el literal f del artículo 733 del Código Fiscal, en el que se establecen las reglas a aplicar con respecto a dividendos, dispone con respecto a las sucursales extranjeras, lo siguiente:

“Artículo 733. Se establecen las siguientes reglas sobre los dividendos:

...

f. Las sucursales de personas jurídicas extranjeras pagarán como impuesto el diez por ciento (10%) sobre el ciento por ciento (100%) de su renta gravable obtenida en -----, menos los impuestos pagados por esa misma renta en el país. Esta retención tendrá carácter definitivo y se pagará junto con la presentación de la declaración jurada correspondiente.

...”

En este sentido, la Administración Tributaria exige al contribuyente -----
-----, LLC., el impuesto correspondiente como sucursal extranjera para el periodo 2016, no obstante, este Tribunal procede a efectuarle ajustes, toda vez que la administración al momento del realizar el cálculo, omitió restarle lo que correspondía al impuesto sobre la renta determinado en este mismo periodo, dando como resultado lo siguiente:

Determinación del Impuesto de Sucursal Extranjera a pagar Periodo 2016	
Pérdida declarada	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Determinada	5,501,673.70
Menos: Impuesto Causado según investigación de PT	1,375,418.43
Saldo resultante	4,126,255.27
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia (10%)	412,625.53
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	412,625.53

Como consecuencia de los impuestos determinados en los 2 cuadros que anteceden, de acuerdo con el contenido de la resolución apelada, el alcance total quedaría de la siguiente forma:

Determinación total de Impuestos y Recargos a pagar Periodo 2016	
Renta Neta Gravable Determinada	-B/.1,246,228.05
Más aumento según investigación de Precios de Transferencia	6,747,901.75
Nueva Renta Neta Gravable Determinada	5,501,673.70
Impuesto Causado según Investigación de Precios de Transferencia (25%)	1,375,418.43
Menos Impuesto según declaración jurada 2016	0.00
Diferencia a pagar	1,375,418.43
Más impuesto de Dividendos de Sucursal	412,625.53
Total de impuestos	1,788,043.96
Recargo 10%	178,804.40
Total de Impuesto a pagar	1,966,848.36

PARTE RESOLUTIVA

Por lo que antecede, el TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, en Pleno, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, dispone:

PRIMERO. MODIFICAR en todas sus partes la Resolución n.º 201-2417 de 15 de abril de 2020, con la finalidad de que se le exija al contribuyente -----, con RUC ----- la suma de UN MILLON TRESCIENTOS SETENTA Y CINCO MIL CUATROCIENTOS DIECIOCHO BALBOAS CON 43/100 (B/.1,375,418.43) nominal y CIENTO TREINTA Y SIETE MIL QUINIENTOS CUARENTA Y UN BALBOAS CON 83/100 (B/.137,541.83) de recargo para el periodo 2016 en concepto de impuesto sobre la renta y la suma de CUATROCIENTOS DOCE MIL SEISCIENTOS VEINTICINCO BALBOAS CON 53/100 (B/.412,625.53) nominal y CUARENTA Y UN MIL DOSCIENTOS SESENTA Y DOS BALBOAS 55/100 (B/.41,262.55) de recargo para el periodo 2016 en concepto de impuesto de dividendo de sucursal.

SEGUNDO. COMUNICAR a las partes que la presente resolución rige a partir de su notificación y que con la misma se agota la vía gubernativa.

TERCERO. ADVERTIR al contribuyente que contra esta resolución, podrá accionar el control jurisdiccional ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

CUARTO. DEVOLVER el expediente de antecedente y remitir copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

QUINTO. ORDENAR el cierre y archivo del expediente identificado con el n.º 068-2020, una vez ejecutoriada la presente resolución.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículos 694, 733, 735, 762-A y demás concordantes en materia de precios de transferencia, 1072-A, 1238, 1238-A, 1240-A, 1240-C y 1240-D, del Código Fiscal. Artículo 156 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010. Ley 76 de 2019. Ley 134 de 2020. Decreto Ejecutivo 958 de 2013. Decreto Ejecutivo 390 de 2016.

Notifíquese y Cúmplase.

(Fdo.) MARÍA ELENA MORENO DE PUY
Magistrada

(Fdo.) ANA TERESA PAZ REINA
Magistrada

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA
Magistrado

(Fdo.) ALEXANDRA PEREZ
Secretaria General Encargada