



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

EXPEDIENTE N° : 12951-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 21 de marzo de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 22 de agosto de 2022, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Tasa Adicional del 4,1%, y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que realizó un análisis de las compras de material de envase de manera conjunta, mediante la aplicación del método del Margen Neto Transaccional, empleando como parte analizada a la propia compañía y que la Administración sin sustento técnico ni legal consideró que correspondía realizar un análisis transaccional respecto de las compras del material de envase, utilizando como parte analizada de la transacción a aplicando el método del Costo Incrementado, a partir de lo cual determinó un ajuste en materia de precios de transferencia de S/3 844 636,00, lo que no se ajusta a ley, toda vez que el análisis transaccional debía efectuarse de manera conjunta, en atención a que existían operaciones que se encuentran estrechamente ligadas.

Que alega, asimismo, que el reparo formulado por la Administración no se ajusta a ley, en tanto no existe un sustento normativo que justifique el cambio de la parte analizada, el nuevo set de comparables propuesto, ni el método de valoración utilizado.

Que señala que la Administración no ha demostrado que sea la entidad que cuente con la mejor calidad y cantidad de información, a fin de ser seleccionada como parte analizada, a pesar de que le correspondía la carga de la prueba en dicho aspecto. Agrega que de la referida empresa solo se tiene a disposición facturas de compra y venta e información aduanera, siendo que tal información no permite conocer el costo de ventas y la utilidad bruta necesaria para aplicar el método seleccionado por la Administración. Añade que el área acotadora no cuenta con los libros y registros contables ni la información financiera segmentada de dicha entidad, soportada en estados financieros y documentación de sustento de su contabilidad, que permita darle fiabilidad a la información utilizada. Afirma que ella debió ser considerada como parte analizada pues cuenta con la mejor calidad y cantidad de información, pues se cuenta con información financiera y con documentación de soporte, y por ser la empresa sujeta a fiscalización, lo que hace que toda la información proporcionada en la fiscalización haya sido corroborada por la Administración y sea fiable.

Que indica que la Administración sustentó la selección del set de comparables en: (i) atención a la caracterización de como fabricante de envases, utilizando la base de datos «Onesource» para realizar la búsqueda de compañías comparables, y (ii) la aplicación de filtros a la información obtenida para mejorar la comparabilidad; sin embargo, alega que tal selección es errónea pues a efectos de realizar un correcto análisis de comparabilidad en materia de precios de transferencia la Administración debió utilizar todos los elementos de comparabilidad exigidos por la normativa (inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta), pues de lo contrario se vulnera el principio de legalidad.





Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

Que añade que no se evidencia que el área acotadora hubiera desarrollado de manera detallada el análisis de las funciones o actividades económicas de las empresas, pues debió haber tomado en cuenta los activos utilizados (clase, naturaleza, antigüedad, valor de mercado, situación jurídica) o los riesgos de la operación (de mercado, financiero, de crédito y cobranzas, en la calidad del producto, comerciales, entre otros), y tampoco hizo revisión alguna de los demás elementos de comparabilidad. Invoca la aplicación de las Resoluciones N° 00385-10-2019, 06981-3-2018, 05608-1-2017, 11054-2-2014.

Que afirma que el área acotadora no ha demostrado que el método del Costo Incrementado sea el método de valoración más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, por lo que el reparo no se ajusta a ley. Añade que el área acotadora simplemente se ha referido a que el citado método es el más recomendable cuando se analicen operaciones de manufactura, que corresponde a la caracterización de efectuada por la Administración, sin embargo, no ha desarrollado sus argumentos, lo que evidencia que el reparo no se encuentra sustentado. Agrega que en ningún resultado de requerimiento emitido en el procedimiento de fiscalización se evidencia que el área acotadora haya evaluado alguno de los criterios normativos para establecer el método de valoración más apropiado.

Que alega que la Administración debió justificar en qué medida los demás métodos de valoración, distintos al Costo Incrementado elegido por ella, no resultaban los más apropiados para reflejar la realidad económica de la operación, es decir, por qué dichos métodos no cumplían los estándares y criterios propuestos por la norma en comparación con el citado método. Agrega que de la evaluación realizada por el área acotadora no se evidencia que haya evaluado si el método del Margen Neto Transaccional, propuesto por ella, no resultaba el que mejor compatibilizaba con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o si dicho método no contemplaba el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones o requería un mayor nivel de ajustes a fin de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparables.

Que refiere en cuanto a los reparos a la disminución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 aplicable al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y a los pagos a cuenta del mismo ejercicio, que estos se sustentan en las reliquidaciones efectuadas a las Resoluciones de Determinación N°

(correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013) y (correspondiente a la primera fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014), resueltas en última instancia administrativa mediante las Resoluciones N° y cuyas procedencias se encuentran discutidas judicialmente (Expedientes N° respectivamente), por lo que se trata de actos no definitivos y que deben ser dejados sin efecto, en base al principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos impugnados.

Que alega que no procede la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, pues la Administración no ha sustentado la configuración de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de conformidad con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo realizado una aplicación automática de dicha tasa. Agrega que la simple acotación por ajustes de precios de transferencia de ninguna manera implica que automáticamente se presuma la existencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario ni una distribución de dividendos. Añade, además, que en su caso el destino de los egresos se encuentra debidamente sustentado, pues en materia de precios de transferencia la contraparte de la operación se encuentra plenamente identificada.

Que indica que dado el carácter accesorio de la resolución de multa a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, solicita considerar los argumentos expuestos en su apelación y dejarla sin efecto. Agrega que, sin perjuicio de lo expuesto, no se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, pues la conducta que le ha sido atribuida no cuenta con dolo o intención, requisito indispensable para este tipo de infracción, de acuerdo con lo reconocido en la Sentencia de Casación N° 1731-2007-LIMA y por el pronunciamiento de la Corte Superior de Justicia de la República en la sentencia del Expediente N°. Añade que se le impuso la sanción de multa sin seguirse el procedimiento sancionador previo que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General. Añade que invoca la falta de validez constitucional de la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311, al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora y pretender dispensar, entre



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

otros, a la SUNAT y al Tribunal Fiscal de la aplicación del procedimiento sancionador contenido en el artículo 230 de la precitada ley (artículo 246 de su Texto Único Ordenado). Sostiene que en materia de precios de transferencia las operaciones sujetas a las normas de valoración no se encuentran bajo los alcances del tipo infractor numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que en estos casos no existe una declaración de cifras o datos falsos en relación al precio de las operaciones, pues no existe un verdadero o único importe ajustado acorde a la realidad, sino que se trata de aproximaciones razonables y estimadas vinculadas con el valor de mercado de dichas operaciones.

Que solicita la devolución de pagos indebidos y/o en exceso o que devengan en tales, así como el reconocimiento de créditos y saldos a favor y/o pérdidas, como consecuencia de dejarse sin efecto los reparos y sanciones impugnados, de corresponder. Asimismo, solicita se le reconozcan los saldos a favor y demás créditos de períodos anteriores aplicables al ejercicio materia de impugnación, de acuerdo con los procedimientos contenciosos tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto de dichos ejercicios; indica que, en tal sentido, debe entenderse que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldo a favor y/o créditos y/o pérdidas de períodos anteriores (que resulten de aplicación) que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalizaciones distintos al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas.

Que mediante escrito de alegatos de 14 de febrero de 2025, reitera los principales fundamentos de su apelación relacionados al reparo por ajuste por precios de transferencia.

Que por su parte, la Administración señala que efectuó el reparo por ajuste de valor de mercado del costo de ventas, vinculado a la adquisición de materiales de envases adquiridos por la recurrente a
provenientes de México y Brasil, luego de aplicar el método del Costo Incrementado desde la perspectiva de
por ser la parte que contaba con la mejor calidad y cantidad de información disponible. Añade que, a fin de determinar un conjunto de empresas comparables a la precitada empresa, considerando su caracterización como fabricante, realizó una búsqueda teniendo en cuenta las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos y considerando los códigos SIC
– Manufactura, determinando un set de 10 comparables. Refiere que utilizando la ratio de utilidad bruta entre costos de las empresas comparables a
construyó el rango intercuartil correspondiente al 2014, el cual determinó que la utilidad bruta entre costos del mercado iba desde un 21.84% a un 30.47%, con una mediana del 22.68%; sin embargo, de la comparación con el margen de utilidad bruta entre costos obtenidos por la anotada empresa, en cada una de las transacciones de venta del material de envase a la recurrente, estableció que los márgenes se encontraban por encima del rango intercuartil, por lo que ajustó los márgenes determinando un total de ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta de 2014 de S/3 844 635,80 que incluye el ajuste de mercado por un total de S/1 140 523,00 (en el caso de los materiales de envase provenientes de Brasil) y de S/2 704 112,81 (en el caso de los materiales de envase provenientes de México).

Que señala que los indicadores de rentabilidad, costos y gastos determinados a partir de la información contenida en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014¹ de la recurrente son Margen Bruto 0.1998, Margen Operativo 0.0488, Costo de Ventas/Ventas 80.02% y Gastos Operativos/Ventas 15.09%, siendo que de acuerdo al Estudio Técnico de Precios de Transferencia 2014 las compras de material de envase de la recurrente representan el 84.89% del total de transacciones de egresos y dentro de estas las adquisiciones a la empresa vinculada
representan un 84.34% (S/119 325 766,00).

Que indica que de la revisión del Estudio Técnico de Precios de Transferencia 2014 observó que la recurrente agrupó sus operaciones de ingresos y egresos y las denominó «Operación Agregada», analizándolas mediante el método del Margen Neto Transaccional, seleccionándose como parte analizada y utilizando su información financiera global; añade que, sin embargo, el referido Estudio no señala la razón por la que optó por analizar todas las transacciones como si se tratara de una sola, en lugar de realizar el análisis transacción por transacción, precisando que las transacciones que realiza con sus vinculadas no

¹ PDT



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

se encuentran estrechamente relacionadas y no se tratan de operaciones continuadas.

Que afirma que cuenta con información precisa, transacción por transacción, de los materiales de envase que tienen como origen las fábricas vinculadas² de México y Brasil –a partir de la información remitida por las Administraciones Tributarias de Brasil y México, así como de las declaraciones únicas de importación de la recurrente por el periodo fiscalizado–, las que luego fueron facturados por a la recurrente, es decir, conoce tanto el costo de ventas de esta última como su precio de venta en las operaciones trianguladas, lo que hace factible efectuar un análisis transaccional teniendo como parte analizada a

Que señala que dado que la transacción analizada para es la venta de material de envase, seleccionó la ratio utilidad bruta entre costos, siendo que el método del Costo Incrementado es un método tradicional, directo, focalizado en las operaciones específicas y que al contar con información necesaria para su aplicación lo hacía el más idóneo para evaluar si el margen bruto que obtuvo dicha empresa en sus exportaciones al Perú, luego de cubrir su gastos operativos y dejarle una renta, se encontraba acorde con los valores de mercado.

Que sostiene que dado que la determinación efectuada al valor de las adquisiciones de materiales de envases tuvo como resultado un ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta y, en ese sentido, una nueva determinación de la renta gravable, la mayor rentabilidad determinada respecto de la declarada evidenció una distribución indirecta de utilidades, susceptible de haber beneficiado a los accionistas o, en general, socios o asociados de la recurrente, no susceptible de posterior control tributario, por lo que aplicó la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta.

Que indica que estableció, además, la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, como resultado de la determinación del ajuste por precios de transferencia.

Que mediante escrito de alegatos de 14 de febrero de 2025, reitera los fundamentos de la resolución apelada.

Que en el presente caso, de autos se tiene que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° notificados a la recurrente el 11 de junio de 2018 (fojas 4424 a 4427, 4439 y 4440), la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, indicó como elemento del tributo a fiscalizar el valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas y/o con países o territorios de baja o nula imposición y como aspectos contenido en dicho elemento egresos por transacciones de bienes y egresos por otros costos y gastos, siendo que como resultado de la referida fiscalización la Administración reparó la base imponible por ajuste por precios de transferencia por ajuste al valor convenido en las compras de material de envase provenientes de México y Brasil a su vinculada aplicando el método del Costo Incrementado con comparables externos.

Que como resultado del citado reparo la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del periodo diciembre de 2014 y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente (fojas 4459 a 4472).

Que los referidos valores fueron impugnados por la recurrente, siendo objeto de pronunciamiento por la Administración a través de la resolución apelada, que declaró infundada la reclamación formulada contra los citados valores, la que es materia de grado.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que conforme se aprecia del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 4469) la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 como



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

consecuencia de un ajuste por precios de transferencia, por ajuste al valor convenido en las compras de material de envase provenientes de México y Brasil a su vinculada aplicando el método del Costo Incrementado con comparables externos, por S/3 844 636,00, de conformidad, entre otros, con el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias y a los Resultados de los Requerimientos N°

Que se advierte de autos que en el curso de la fiscalización la Administración solicitó a la recurrente diversa información y documentación, entre otros, mediante los Requerimientos N° (fojas 4424 y 4425), (fojas 4380 a 4383), (fojas 4322 a 4323) y (fojas 4246 a 4249).

Que a través de dichos requerimientos la Administración solicitó, entre otros, la memoria anual de la recurrente y su matriz por el ejercicio sujeto a revisión, el organigrama y manual de organización y funciones, que permitieran identificar la estructura organizacional de la empresa, señalando cargos y funciones; contratos, rescisiones y resoluciones vigentes en el ejercicio 2014 por la compra de envases realizada a cuadro detalle, así como documentación en PDF de facturas, liquidaciones, notas de crédito, notas de débito emitidos por por los embarques referidos a la compra de material de envase; papeles de trabajo y documentación sustentatoria de la búsqueda de empresas comparables en el marco de la aplicación de los métodos utilizados en el ejercicio materia de fiscalización para las operaciones de compra de material de envase; explicar por escrito las características de las operaciones de compra de material de envase realizada a su empresa vinculada Tetra debiendo especificar las características de las transacciones por tipo de producto y país de origen, la cadena de valor productiva, las funciones o actividades económicas, activos utilizados y riesgos asumidos por cada una de las empresas que participan en la cadena de valor, informar por escrito los aspectos relacionados a la Política, Métodos y Factores relevantes que influyen de manera directa en la determinación de precios de los bienes que comercializa relacionado específicamente a la comercialización de material de envase, adquiridos de su empresa vinculada memoria anual de de los ejercicios 2013 y 2014; informar por escrito detalladamente el proceso de venta de los materiales de envase, el proceso de venta de las maquinarias de llenado y procesamiento y el proceso de prestación de servicios técnicos de instalación, mantenimiento, ingeniería y entrenamiento de personal, detallar los riesgos económicamente significativos que gestiona y si dicha gestión implicó que asumiera las consecuencias económicas de dichos riesgos, señalar los riesgos empresariales y comerciales que asumió esta e indicar el monto de dichos riesgos.

Que con base en la información y documentación obtenida en respuesta a los indicados requerimientos, mediante Requerimiento N° (fojas 4140 a 4182) la Administración comunicó a la recurrente el resultado de su evaluación, indicando, entre otros, lo siguiente:

- De acuerdo con lo señalado en su Estudio Técnico de Precios de Transferencia 2014³ era una empresa que realiza actividades de comercialización de materiales de envase y material complementario, equipos de llenado, equipos de distribución, material adicional, equipos de procesamiento, repuestos y servicio técnico.
- Según su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014⁴ declaró ventas netas de descuentos, rebajas y bonificaciones por S/172 645 862,00 y costo de ventas por S/138 159 584,00.
- Los indicadores de rentabilidad, costos y gastos determinados a partir del Estado de Resultados eran Margen Operativo Costo de Ventas/Ventas 80.02% y Gastos Operativos/Ventas 15.09%.
- De las transacciones de egresos realizadas por la recurrente seleccionó, por su materialidad, las compras de material de envase a su vinculada para ser evaluadas en el

³ Presentado mediante Declaración Jurada Informativa de Precios de Transferencia – PDT

⁴ PDT rectificatoria de la declaración presentada con PDT



Tribunal Fiscal

Nº 02653-1-2025

proceso de fiscalización iniciado, pues representaban más del 84% del total de transacciones de egresos (S/119 325 766,00).

- De acuerdo al Estudio Técnico de Precios de Transferencia, la actividad de la recurrente consistía en la adquisición de material de envase, material adicional, equipos de llenado y distribución, equipos para el procesamiento de líquidos o sólidos, así como repuestos de sus empresas vinculadas domiciliadas en el exterior, los que eran comercializados en el mercado local, y que la venta de material de envase representó el 81% de los ingresos brutos de la recurrente, lo que la caracterizaba como una empresa distribuidora, realizando, además, actividades de publicidad⁵.
- Los principales activos, de acuerdo con el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, fueron las cuentas por cobrar y la cuenta de inventarios (66.93% y 12.58%, respectivamente, del total de activos), habiendo utilizado activos alquilados y propios (2.33% del total de activos) para el desarrollo de la actividad de distribución de material de envase.
- Según el Estudio Técnico de Precios de Transferencia la recurrente enfrentaba, principalmente, riesgo de mercado, pues las tendencias económicas podían afectar directamente la industria en que se desempeñaba, y riesgo de crédito, pues otorgaba financiamiento a sus clientes y/o alquilaba sus equipos de llenado y distribución, quedando expuesta a incumplimientos o retrasos en los pagos.
- De acuerdo con el Estudio Técnico y demás documentación proporcionada por la recurrente, todas sus transacciones de ingreso y egreso realizadas con sus vinculadas las agrupó y denominó «Operación Agregada», analizándolas mediante la aplicación del método del Margen Neto Transaccional, seleccionándose como parte analizada y utilizando información financiera global, esto es, su estado de resultados del ejercicio, sin haber señalado la razón por la que optó por analizar todas las transacciones como si se tratara de una sola transacción, en lugar de realizar el análisis transacción por transacción, apreciando que las transacciones que realiza con sus vinculadas no se encuentran estrechamente relacionadas ni se trata de operaciones continuadas.
- Dado que observó, de las declaraciones únicas de importación de la recurrente por el periodo fiscalizado, que el material de envase importado tenía como origen, entre otros países, México y Brasil realizó intercambios de información con las administraciones tributarias de dichos países, sobre las exportaciones de material de envase de las que fueron facturadas a y tuvieron como consignatario a la recurrente; por lo que cuenta con información precisa, transacción por transacción, de los materiales de envase que tuvieron como origen las fábricas vinculadas de México y Brasil, facturadas, posteriormente, por conociendo además, por los reporte de Aduanas, los precios facturados por esta última a la recurrente.
- Dado que conoce tanto el costo de ventas como el precio de ventas de ello hacía posible efectuar un análisis transaccional, teniendo como parte analizada a dicha empresa.
- Con la información relevante proporcionada por la recurrente en respuesta a los requerimientos de información, en relación con las funciones, activos y riesgos de estableció que esta era una empresa que contaba con los intangibles para la producción de material de envase, que terceriza el proceso productivo con otras empresas del grupo, entre otras, Brasil y México y que se enfrenta a los riesgos propios de un fabricante; por lo que la caracterizó como una empresa dedicada a la fabricación de material de envase, el que es comercializado a su vinculada
- Dado que tiene información tanto del costo de venta de (facturado por México y Brasil), como el precio de venta (facturado a Perú) por transacción, cuenta con data suficiente y confiable para calcular el margen bruto obtenido por cada transacción realizada con la recurrente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Añade

⁵ Precisó que de la revisión de sus libros contables por el ejercicio 2014 registró gastos por publicidad por S/495 452,55 (Cuenta Publicidad) y S/6 701 357,80 (Cuenta Apoyo Publicidad).



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

que siendo la transacción analizada la venta del material de envase, seleccionó la ratio utilidad bruta entre costos y toda vez que la caracterización de la mencionada empresa es la de un fabricante de material de envase, el método de valoración más apropiado técnicamente era el Costo Incrementado, el cual compatibiliza con la actividad de manufactura, por lo que fue el método que seleccionó.

- A fin de analizar las transacciones realizó la búsqueda de empresas comparables a en la base de datos Onesource, considerando su caracterización como fabricante de envases y sus funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos, así como los códigos SIC : Manufactura, aplicando filtros⁶ para mejorar la comparabilidad y seleccionar aquellas compañías que fueron más comparables con la referida empresa, obteniendo como resultado un set de diez compañías comparables, siendo estas:

(cuya descripciones constan en el Anexo N° 04 del Requerimiento).

- Con los ratios de la utilidad bruta entre costos del 2014 de las empresas comparables⁷ construyó el rango intercuartil de mercado, siendo este el siguiente:

CUARTIL INFERIOR	MEDIANA	CUARTIL SUPERIOR
21.84%	22.68%	30.47%

- De la comparación de la utilidad bruta entre costos de con el rango intercuartil de mercado determinó que la rentabilidad obtenida por esta, tanto en el caso de los envases procedentes de Brasil como de México se encontraban por encima del valor de mercado, por lo que estableció el precio al cual el mercado hubiera vendido dichos envase y, a partir de ello, el ajuste de mercado (conforme al detalle que consigna en el Requerimiento y en los Anexos N° 06 a 09), elaborando un cuadro con la sumatoria resumen de los ajustes por precios de transferencia por los materiales de envases adquiridos por la recurrente a provenientes de México y Brasil:

CONCEPTO	MONTO EN \$	MONTO EN S/
Ajuste por los materiales de envase provenientes de Brasil	392 363,33	1 140 523,00
Ajuste por los materiales de envase provenientes de México	965 580,31	2 704 112,81
Total	1 357 943,64	3 844 635,80
Ajuste a la base del Impuesto a la Renta en soles		3 844 635,80

Que con base en lo expuesto, indicó a la recurrente que de tener una opinión en contrario respecto a lo señalado en el requerimiento, le requería sustentar sus argumentos por escrito con la base legal respectiva y adjuntando la documentación correspondiente, de lo contrario el ajuste determinado sería adicionado a la base imponible del Impuesto a la Renta; precisándole, además, que la omisión establecida generaría una multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, así como la aplicación de la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta, por concepto de distribución indirecta de utilidades correspondientes al ejercicio 2014.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de fecha 3 de junio de 2021 (fojas 4120 a 4135), la

⁶ Los filtros fueron: (i) se eliminaron las empresas ubicadas en países o territorios de baja o nula imposición; (ii) se eliminaron las empresas que realicen funciones sustancialmente diferentes a las realizadas por el contribuyente, esto es, aquellas cuya principal actividad no fuera la fabricación de envases; y, (iii) se eliminaron las empresas que tienen ingreso operativo igual a cero para el ejercicio 2014.

⁷

RAZON SOCIAL DE LA COMPARABLE	UTILIDAD BRUTA/COSTOS
	11.53%
	46.17%
	32.53%
	16.74%
	54.73%
	23.08%
	21.75%
	24.29%
	22.09%
	22.28%



Tribunal Fiscal

Nº 02653-1-2025

recurrente señaló, entre otros, que:

- Discrepaba de la posición de la Administración de considerar que la parte analizada para la evaluación de la operación de compra de material de envase sea ya que esta no podía ser caracterizada como manufacturador de materiales de envase, toda vez que es responsable de fijar las estrategias de producto y desarrollo, administrar y financiar los «R&D» y controlar los listados de precios, realizando, adicionalmente, ciertos procesos operativos claves, tales como el suministro de materiales y la administración de los clientes internacionales más grandes, siendo la entidad más compleja involucrada en las transacciones intercompañía en revisión.
- La contabilidad de no contiene información separada relacionada con Perú, ya que las ventas en este caso representan el 0.5% de los envases de vendidos en el mundo; por lo que la selección de dicha empresa como parte analizada más fiable no resulta adecuada, por lo que el método del Costo considerado por la Administración no es aplicable.
- La Administración Tributaria basó la aplicación del análisis de precios de transferencia desde la perspectiva de únicamente en información de las facturas obtenidas por las ventas de las empresas manufactureras de México y Brasil, siendo que con dicha única información no es posible definir las condiciones bajo las cuales se llevaron a cabo las operaciones, por lo que no es posible concluir que las facturas que se asocian a los costos de la operación recojan completamente los costos y gastos incurridos por en la venta de envases a ella. La Administración tampoco ha argumentado su posición ni ha confirmado que dichas facturas puedan corresponder completamente al costo de venta por la operación ni al costo de inventario, ni ha considerado el impacto que las actividades adicionales a la manufactura de materiales de envase de puedan tener en costos y gastos de la actividad bajo análisis.
- Su actividad principal es la comercialización de envase, material adicional, repuestos, equipos de llenado y distribución, para lo cual adquiere de sus empresas vinculadas los productos y equipos necesarios para llevar a cabo sus actividades de negocio y tal como lo indica la Administración del total de operaciones de egreso la operación de compra de materiales de envase a su vinculada representó el 84%, con lo que se puede inferir que dicha operación es su principal generadora de ingresos, pues corresponde a un eslabón clave en su cadena de suministro para el desarrollo de sus actividades de negocio.
- Las operaciones realizadas por ella con sus vinculadas corresponden a operaciones recurrentes y rutinarias, siendo que año a año se pueden identificar las mismas operaciones intercompañías.
- Toda vez que los ingresos que genera tienen su origen íntegramente en las operaciones de compra de productos y equipos a sus vinculadas, representando estas el eslabón principal de la cadena de suministro de la operación de , el análisis propuesto consiste en analizar el total de las transacciones realizadas por ella con sus vinculadas de manera conjunta, bajo la denominación de «Operación Agregada», para lo cual utilizó sus Estados Financieros completos del ejercicio 2014.
- Nuestra legislación no abunda en una definición del concepto «transacción por transacción», por lo que se debe acudir a las Guías de la OCDE, las cuales desarrollan dicho concepto como parte del análisis de comparabilidad y no como una condición u obligación de aplicación automática, como pareciera encontrarse desarrollado en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. La evaluación de si corresponde o no un análisis sobre una base separada o combinada más que una «regla de aplicación automática» es una guía para la mejor aproximación al valor de libre competencia.
- El negocio de Soluciones de Envasado ofrece a sus clientes equipos de llenado y distribución, material de envase y servicios técnicos, por lo que puede ofrecer soluciones integrales. suministra líneas de distribución y envasado completas, además de equipos independientes que permiten un tiempo de puesta en marcha corto y una producción sin problemas desde el principio para sus clientes.
- Si bien se trata de brindar servicios de distribución relacionados con la venta de diversos productos



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

(bienes terminados y repuestos), así como servicios técnicos en las transacciones, la complejidad y variedad de las transacciones entre las entidades del grupo son extremadamente difíciles de evaluar individualmente.

- La venta de material de envase es la operación más representativa dentro del total de sus operaciones con sus vinculadas, por lo que a fin de observar el impacto de dicha operación en los ingresos que ella genera es importante medir la rentabilidad obtenida en su actividad de negocio completa, utilizando la información financiera reflejada en sus Estados Financieros al cierre del ejercicio 2014; de comprobarse que la rentabilidad operativa se encuentra dentro de los valores de mercado, se puede inferir directamente que las contraprestaciones pactadas en las operaciones realizadas con partes vinculadas (la de la compra de material de envase) ha cumplido con el principio de concurrencia.
- Discrepa de la interpretación de la Administración del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta respecto al método del Costo Incrementado como aplicable a su caso, ya que, si bien dicha ley y reglamento recomiendan su aplicación para las operaciones de manufactura, lo ideal es contar con comparable internos, situación que no acontece en su caso, por cuanto durante el ejercicio 2014 no realizó ventas de materiales de envase a empresas no vinculadas.
- Si bien las Guías de la OCDE establecen la posibilidad de aplicar el citado Costo Incrementado utilizando comparables externos, limita su aplicación a que exista una similitud en la contabilidad, de lo contrario los márgenes de beneficio bruto podrían distorsionarse. Considera además que dicho método no podría aplicarse en su caso, porque aun cuando las comparables externas realicen actividades de manufactura similares a las de la parte analizada, los márgenes de rentabilidad del costo incrementado podrían ser influenciados por el nivel e intensidad de actividades realizadas por la empresa bajo prueba. La mayor o menor intensidad en la realización de estas actividades podrían explicar mayores o menores márgenes de rentabilidad bruta y, en consecuencia, una comparación a ese nivel llevaría a resultados poco fiables.
- La Administración al utilizar comparables externos no ha realizado un correcto análisis, puesto que podrían presentarse diferencias contables en el registro del costo de ventas y de los gastos operativos de las empresas seleccionadas como tales, que afectarían el grado de comparabilidad del margen de utilidad bruta de con respecto al de estas, lo que distorsionaría los resultados y confirmaría la errada aplicación del referido método.
- Discrepa de la posición de la Administración respecto a la aplicación de la tasa adicional del 4.1%, toda vez que solo procede dicha aplicación respecto de aquellas sumas que signifiquen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, que implique una distribución encubierta de dividendos en favor de accionistas, lo que no ocurre en su caso, pues ha demostrado que las compras de material de envase a su vinculada no generaron un perjuicio al fisco toda vez que fueron pactadas a valor de mercado.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4087 a 4118/vuelta), la Administración dejó constancia de los argumentos de la recurrente y de su evaluación señaló, entre otros, que:

- La Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento disponen que el análisis del valor de mercado se realiza transacción por transacción, salvo dos excepciones: (i) cuando las transacciones separadas se encuentren estrechamente relacionadas; y, (ii) cuando se trate de operaciones continuadas en las que no es posible efectuar una evaluación independiente de cada transacción; si bien las Guías de la OCDE son aplicables para la interpretación de las normas de precios de transferencia, su alcance está limitado, en tanto no se opongan a lo dispuesto por la mencionada ley, por lo que los argumentos en cuanto a las Directrices de la OCDE no resultan aplicables en este extremo.
- Si bien la recurrente afirma que la complejidad y variedad de las actividades de venta de equipos, envases y materiales adicionales y servicios técnicos hacen que sea difícil evaluar individualmente cada tipo de actividad, no acredita sus afirmaciones con la documentación correspondiente, que evidencie



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

que las transacciones separadas se encuentren estrechamente relacionadas con la operación analizada de compra de material de envase o que se trate de operaciones continuadas, conforme a lo dispuesto por el artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

- En relación a la caracterización de [redacted] como un fabricante de materiales de envase, de la revisión efectuada a la matriz de asignación de riesgos, activos y funciones de manufactura y distribución proporcionada por la recurrente aprecia que dicha empresa posee y desarrolla los intangibles para la producción de material de envase, terceriza el proceso productivo con otras empresas del grupo (México y Brasil, entre otras) y posteriormente adquiere el inventario y enfrenta los riesgos propios de un fabricante pleno, tales como riesgo de inventario, calidad del producto, capacidad de manufactura, entre otros, por lo que es correcta la caracterización realizada a dicha empresa.
- El contribuyente no ha identificado ni cuantificado los costos y gastos adicionales que, según su argumento, no fueron considerados por la Administración, ni ha presentado la documentación sustentatoria correspondiente que soporte sus argumentos. Agrega que efectuada la revisión de las condiciones de venta y destino en las operaciones efectuadas por [redacted] con [redacted] y de esta última con [redacted] conforme a la documentación proporcionada por la recurrente y la obtenida por ella mediante intercambios de información, verifica que se ha consignado el INCOTERM DAP («*Delivery at place*») en las facturas de [redacted] y en las de esta a la recurrente, el que tiene como una de sus principales características que el costo del traslado lo asume el vendedor. En consecuencia, los costos por el traslado del material desde Brasil y México hasta el Perú fueron asumidos por [redacted] y se encuentran contenidos en las facturas emitidas por estos. Asimismo, que de la revisión de la cuenta [redacted] Costo de Venta Material de Envase y el Registro de Compras verificó desembolsos cargados en dicha cuenta contable de la empresa [redacted] la que se dedica al transporte de carga marítimo y cabotaje, y de [redacted] la que se dedica al transporte de carga terrestre internacional, entre otras empresas, de donde establece que la recurrente realizó desembolsos a efectos de dejar los inventarios en la condición y ubicación actuales, conforme a la NIC 2 Inventarios.
- En la selección de empresas comparables a [redacted] ha considerado las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos por esta, por lo que se ratifica en la caracterización de esta como empresa dedicada a la fabricación de material de envase, el que es comercializado a su vinculada en el Perú.
- El contribuyente no ha identificado ni detallado las diferencia contables que, según alega, podrían presentarse en la utilización de comparables externos, por lo que no cumple con acreditar su afirmación; en las empresas comparables consideradas se observa la utilización de los principios y prácticas contables para el reconocimiento de sus costos y gastos; la Resolución N° 6144-9-2019, invocada por la recurrente, está referida a la disposición de información que permita verificar que la estructura de costos y gastos de las comparables sea similar a la de la recurrente, situación distinta al caso del contribuyente en la que cuenta con información pública y fiable sobre los comparables; por lo que ratifica la aplicación del método del Costo Incrementado.
- Tratándose del ajuste del valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia, este se reflejará en un mayor ingreso o un menor costo, siendo que en ambos casos incidirá en una mayor renta, circunstancia que exacerba la posibilidad de la obtención de un beneficio para los accionistas de la empresa peruana que efectúa la adquisición por un precio que no corresponde al valor de mercado.

Que por lo tanto, mantuvo el reparo bajo los argumentos expuestos.

⁸ RUC

⁹ RUC



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 4084 y 4085), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente sus observaciones en torno al valor convenido en las compras de material de envase adquiridas a su vinculada provenientes de México y Brasil, solicitándole presentar sus descargos a fin considerarlos en su análisis, de ser el caso.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de fecha 30 de julio de 2021 (fojas 4074 a 4083), la recurrente reiteró sus argumentos en torno a la improcedencia del reparo por ajuste primario de precios de transferencia y por ajuste por dividendos presuntos y agregó lo siguiente:

- Su modelo de negocio muestra una relación estrecha entre las actividades realizadas, de manera que la evaluación de las operaciones transacción por transacción no estaría reflejando la realidad de la operación. Siendo que la compra de material de envase es el eslabón principal de la cadena de suministro de la actividad de su negocio, así como el principal generador de ingresos, debe analizarse el resultado de la compañía para medir el impacto de la operación en este. Si bien se trata de brindar servicios de distribución relacionados con la venta de diversos productos, así como servicios técnicos en las transacciones, la complejidad y variedad de las transacciones entre las entidades del grupo son extremadamente difícil de evaluar individualmente. La prestación de un servicio técnico (postventa) no es una transacción independiente, dado que las ventas de los productos terminados, incluidas las ventas de repuestos, es un requisito para la prestación del servicio, por lo que no se pueden considerar por separado. Dichas transacciones están tan estrechamente vinculadas que no pueden evaluarse adecuadamente por separado.
- Durante todo el proceso de fiscalización entregó diversa documentación que demuestra la relación de sus actividades, pues ha descrito en numerosas oportunidades el desarrollo de sus actividades de negocio y el modelo seguido por todas las empresas distribuidoras del grupo, por lo que la afirmación de la Administración respecto a no haber acreditado sus afirmaciones con la documentación correspondiente que evidencie que las transacciones separadas se encuentren estrechamente relacionadas con la operación analizada no es precisa.
- La Administración ha cambiado la metodología de análisis de la operación respecto a lo aprobado por ella misma en el proceso de fiscalización del ejercicio 2023, aun cuando no se ha realizado algún cambio normativo para el ejercicio 2014 ni tampoco existieron cambios en la forma de operar el negocio por parte de la compañía.
- La Administración concluye que es correcta la caracterización realizada de como un fabricante de material de envase; sin embargo, no está considerando que esta, además, realiza funciones de gestión global y estrategia del negocio, las cuales son pieza clave y fundamental para el proceso productivo del Grupo y de la que se desprenden las actividades de manufactura y distribución, por lo que no resulta coherente pretender separar la actividad de aquella únicamente en su actividad de manufactura.
- La Administración no ha demostrado que los precios facturados por son los únicos costos en los que incurre para la venta de material de envase, pues pudieran existir costos y gastos asociados a la actividad de gestión centralizada del negocio que debieron ser atribuidos. Las ventas de representan menos del 0.5% de los envases de vendidos en el mundo, por lo que no es posible disponer de información específica, lo que no elimina el hecho de su existencia. necesariamente debe incurrir en costos para poder tener la relación con el tercero a cargo de la manufactura, de supervisarlo y de gestionar todo el proceso de compra, existiendo, además, un componente de investigación y desarrollo necesario para la evolución de las características de los empaques y un costo de supervisión que no se encuentran considerados en el costo de la maquila que proporciona el tercero. La Administración no ha demostrado la no existencia de dichos costos y gastos, por lo que los resultados de su análisis económico no son consistentes.

- La información financiera de las empresas comparables utilizadas por la Administración corresponde a



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

la información completa de los Estados Financieros de cada una de dichas empresas y no únicamente a la actividad o segmento de la línea de negocio de manufactura, por lo tanto, los costos de venta que se reflejan en la información de las comparables recogen las actividades completas de cada empresa y no únicamente el costo del inventario por la venta de productos. Las memorias anuales de las comparables no muestran información segmentada que corresponda únicamente a la línea de manufactura, como se pretende utilizar en el caso de la información de elaboración por la Administración. No se han realizado ajustes en la información que pudieran eliminar tales diferencias.

- Aun cuando los comparables externos realicen actividades de manufactura similares a los de la parte analizada, los márgenes de rentabilidad del costo incrementado podrían ser influenciados por el nivel e intensidad de actividades realizadas por la empresa bajo prueba.
- No todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4.1%, teniendo en cuenta que esta solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta no susceptible de posterior control tributario, habiendo acreditado en el curso de la fiscalización las operaciones de compra de material de envase a

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4054 a 4072/vuelta) la Administración dejó constancia de la respuesta de la recurrente y de su análisis señaló, entre otros, que:

- La normativa nacional dispone que el análisis del valor de mercado de las operaciones se realiza transacción por transacción y establece dos excepciones a dicha regla: (i) cuando las transacciones separadas se encuentren estrechamente relacionadas y, (ii) cuando se trate de operaciones continuadas en las que no es posible efectuar una evaluación independiente de cada transacción.

El análisis fue realizado a partir de la documentación e información presentada por la recurrente en respuesta a los requerimientos, así como la obtenida por fuentes de información de la Administración y de su evaluación se seleccionó la compra de materiales de envases como transacción sujeta a fiscalización, al representar el 84.34% de las operaciones de egreso efectuadas con

En cuando a la relación de las actividades de comercialización de envase y los equipos de envasado y distribución, repuestos y otros componentes como parte de su portafolio de bienes y servicios, la recurrente no ha respaldado tales afirmaciones con la documentación correspondiente, por lo que no pueden ser corroboradas, habiendo hecho una indicación general al manifestar que «la Compañía ha entregado diversa documentación».

- Se realizó un análisis por cada ejercicio, considerando para ello toda la información y/o documentación disponible, así como la norma vigente, por lo tanto, las conclusiones arribadas en el ejercicio 2013 son aplicables a dicho ejercicio y todos los demás ejercicios se analizan de manera independiente.
- A partir de la información y documentación relacionada a su empresa vinculada proporcionada por la recurrente, contó con información suficiente para caracterizar a tal compañía, concluyendo que constituía una empresa que posee y desarrolla los intangibles para la producción de material de envase, que terceriza el proceso productivo con otras empresas del grupo, México y Brasil entre otros, y posteriormente adquiere el inventario y enfrenta los riesgos propios de un fabricante pleno, tales como riesgo de inventario, calidad del producto, capacidad de manufactura, entre otros.

Reconoce las funciones, activos y riesgos de en el negocio de soluciones del envase, que incluyen funciones de gestión global y estrategia de negocio; sin embargo, ello no enerva la caracterización realizada, ya que la búsqueda de compañías funcionalmente comparables incluyó la realización de dicho tipo de actividades integradas en su negocio principal, a fin de recoger el impacto en su margen de rentabilidad global.

- Corresponde a la recurrente acreditar, con la documentación de respaldo, su argumento relacionado a la existencia de costos y gastos adicionales, en tanto se ha efectuado el análisis a partir del examen de



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

la documentación presentada por la recurrente en respuesta a los requerimientos emitidos, así como la obtenida de las fuentes de información de SUNAT y puestas en conocimiento de la recurrente. Añade que efectuada la revisión de las condiciones de venta y destino en las operaciones efectuadas por Tetra y de esta última con

conforme a la documentación proporcionada por la recurrente y la obtenida por ella mediante intercambios de información, observó que embarcaban a Perú los materiales de envase a la recurrente, pero facturaban dicho material a para que a su vez esta los refacture a la primera. Verificó, también, que se ha consignado el INCOTERM DAP ("Delivery at place") en las facturas de

y en las de esta a la recurrente, el que tiene como una de sus principales características que el costo del traslado lo asume el vendedor. En consecuencia, los costos por el traslado del material desde Brasil y México hasta el Perú fueron asumidos por y se encuentran contenidos en las facturas emitidas por estos. Asimismo, de la revisión de la cuenta Costo de Venta Material de Envase y el Registro de Compras verificó desembolsos cargados en dicha cuenta contable de la empresa la que se dedica al transporte de carga marítimo y cabotaje, y de la que se dedica al transporte de carga terrestre internacional, entre otras empresas, estableciendo que la recurrente realizó desembolsos a efectos de dejar los inventarios en la condición y ubicación actuales, conforme a la NIC 2 Inventarios.

De lo anterior concluye que los costos de utilizados para el análisis de la operación de venta de material de envase a la recurrente, obtenido a partir de la facturación del tercero encargado de la maquila, incorpora el costo de adquisición y el costo de transformación, que, conforme a la NIC 2, se encuentra registrado en el costo de ventas y costo de inventario de una compañía dedicada a la manufactura; por lo que se ratifica en la caracterización de como una empresa dedicada a la fabricación de material de envase.

- Se ha verificado que los costos asumidos por incorporan los mismos elementos que, bajo los principios de registro contable, se incorporan en el costo de venta e inventario. El costo de dicha empresa incorpora los costos de traslado del material, así como el costo de adquisición y el costo de transformación. Similares prácticas contables han sido aplicadas por las compañías seleccionadas como comparables en la operación analizada, no existiendo razón por la que la aplicación del método del Costo Incrementado resulte incorrecta.
- La actividad general de negocio de las comparables es la manufactura; sin embargo, también desarrollan las actividades complementarias a esta actividad, de manera similar a y asumen similares riesgos que no corresponden a un segmento distinto a la manufactura.
- La recurrente no identifica ni detalla los supuestos costos y gastos derivados de las funciones complementarias de que incidirían significativamente en el margen bruto obtenido en la transacción analizada y que deban ser ajustadas. De la revisión de las empresas comparables a se aprecia que no registra tales tipos de costos y gastos y el contribuyente no demuestra que existan diferencias entre la información financiera de las comparables y la información financiera construida para aquella; por lo que no cumple con acreditar dicha afirmación.
- Respecto a las señaladas diferencias contables que podrían presentarse, la información utilizada por la Administración proviene de los proveedores de y del contribuyente, todos conformantes del mismo grupo económico, y constan en las facturas que respaldan la compra venta de los bienes materia de análisis, obteniendo información detallada del costo de venta de la transacción (compra de envases a y venta de la transacción (venta de los mismos envases a por parte de con lo que se evidencia que el costo de ventas y costos de inventarios han sido determinados conforme a la NIC 2 Inventarios, quedando acreditado el cumplimiento de los principios contables.

- Se observa la utilización de los principios y prácticas contables, tanto en la información de las empresas



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

comparables como en la información vinculada a la venta de la transacción y costo de venta de la transacción de utilizada para obtener el margen de utilidad bruta entre costos en cada una de las transacciones de venta de material de envase del contribuyente.

- desarrolla las funciones de adquisición de materia prima y gestión de la planta de producción, las cuales son actividades conexas a la manufactura; además es propietaria de los intangibles y del inventario de productos terminados y asume todos los riesgos de fabricación, tales como desarrollo de producto, inventario, calidad de producto, capacidad de manufactura, entre otros riesgos asociados a un fabricante complejo, siendo actividades complementarias a la manufactura, con lo cual los riesgos de tales actividades se encuentran incorporados en la actividad principal.
- Teniendo en cuenta las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos realizó la búsqueda de comparables, conforme al procedimiento antes indicado, verificando que las comparables seleccionadas fueran las empresas matrices de sus Grupos económicos, que tomen las decisiones claves relacionadas a la gestión de los procesos de fabricación y distribución, intangibles y asumieran todos los riesgos inherentes a la función de manufactura, de manera similar a revisándose, para tal efecto, la descripción financiera de las base de datos, así como las memorias anuales y las páginas web de las potenciales comparables, obteniendo como resultado un set de 10 compañías comparables (antes señaladas).
- Se ha utilizado la información financiera completa de las empresas comparables, precisamente porque se reconoce las funciones complementarias de realiza, las cuales también desarrollan las compañías seleccionadas como comparables, por lo cual su rentabilidad debe ser mayor a la de un fabricante de menor riesgo, por lo que las funciones descritas deben ser remuneradas con un margen de ganancia de hasta 30.47%, el cual le permite soportar todos los gastos incurridos en su actividad económica y obtener una rentabilidad acorde al mercado.
- El reparo efectuado por la aplicación de las normas de precios de transferencia en las operaciones de compra de material de envase adquiridos por la recurrente a su vinculada tuvo como resultado un ajuste de precios de transferencia por S/3 844 636,00, el cual conlleva la aplicación de los ajustes secundarios a que se refiere el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuándose un reparo como tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.
- El ajuste en adición es pasible de considerarse como dividendo u otra forma de distribución de utilidades, pues cumple con el requisito que significa una disposición indirecta de renta para la empresa vinculada no domiciliada, así como con el requisito de que dicha renta indirecta no es susceptible de posterior control tributario al haberse producido en operaciones no empresas no domiciliadas.

Que con base en lo expuesto mantuvo el reparo efectuado, en adición a la base imponible del Impuesto a la Renta del 2015, por S/3 844 636,00, por el ajuste al valor convenido en las compras de material de envase provenientes de México y Brasil, adquiridas a su vinculada aplicando el método del Costo Incrementado con comparables externos, así como el reparo por tasa adicional del 4.1% por S/157 630,00 y la multa por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por S/576 696,00.

Que de acuerdo con lo expuesto y considerando los argumentos planteados en esta instancia, se tiene que la controversia que se suscita con relación al reparo por ajuste de precios de transferencia se contrae en dilucidar los siguientes aspectos: (i) Selección del método de valoración y de la parte analizada, (ii) Caracterización de como fabricante y (iii) Set de comparables propuesto.

Que el numeral 4 del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso, señala que, para efectos de dicha ley, se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A de dicha ley.



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

Que la norma citada recoge en la legislación interna el principio de libre concurrencia (*arm's length*), según el cual los precios acordados en operaciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en operaciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, siendo que dicho principio tiene su regulación en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que junto con sus normas reglamentarias desarrolla el régimen de precios de transferencia.

Que el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta señala que una transacción entre partes vinculadas es comparable con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad o, cuando existan tales diferencias, estas pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

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

Que el inciso e) del artículo 32-A de la citada ley dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados que se enumeran en dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Que por su parte, el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, dispone que a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley, se tendrá en cuenta la naturaleza de la operación y el método a aplicar, así como los elementos o circunstancias que se detallan en el mismo, siendo estos: 1. Las características de las operaciones, 2. Las funciones o actividades económicas, 3. Términos contractuales, 4. Circunstancias económicas, que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados, entre otros, y 5. Estrategias de negocios.

Que el artículo 113 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, dispone que a efectos de establecer el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, a que se refiere el inciso e) del artículo 32-A de la Ley, se consideraría, entre otros, el que:

- a) Mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad. Entre los criterios relevantes que pueden considerarse se encuentran, entre otros:
 - Método del Costo Incrementado: *"Compatibiliza con operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes a los que no se les introduce intangibles valiosos, se provee de bienes en proceso o donde se proporcionan servicios que agreguen bajo riesgo a una operación principal"*.
 - Método del Margen Neto Transaccional: *"Considera únicamente los elementos directa o indirectamente relacionados con la operación y aquellos relacionados con la explotación de la actividad. No se debe tomar en cuenta los ingresos y gastos no relacionados con la operación que afecten significativamente la comparabilidad, por lo que, salvo que se demuestre la imposibilidad de hacerlo, se deberá segmentar los datos financieros y no aplicar el método a toda la empresa si esta lleva a cabo distintas operaciones vinculadas que no se pueden comparar sobre una base*



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

combinada con las de una empresa independiente. No se debe incluir en la comparación los beneficios atribuibles a operaciones que no resulten similares a las operaciones vinculadas objeto de comprobación. No compatibiliza con aquellas transacciones en las que cada parte aporte intangibles significativos (...) Los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones: (...) (ii) Utilidades entre costos más gastos operativos. Se utilizará principalmente en operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes, así como en prestaciones de servicios”.

- b) Cuento con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación.
- c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Selección del método de valoración y de la parte analizada

Que en el caso de autos, como se mencionó, las operaciones observadas consistieron en las compras de material de envase que efectuó la recurrente a su vinculada

Que según el Estudio Técnico de Precios de Transferencia - Ejercicio 2014 de la recurrente, elaborado por [redacted] presentado como sustento del valor de mercado de las operaciones observadas (fojas 3753 a 3794), [redacted] – la recurrente) es una empresa que se dedica principalmente a la comercialización de material de envase y que durante el ejercicio 2014 requirió una serie de bienes y servicios, que fueron adquiridos de sus empresas vinculadas; en particular, se indica que la compra de material de envase la realizó a sus empresas vinculadas

[redacted] precisándose las operaciones realizadas con estas como sigue (foja 3785/vuelta):

Denominación de la operación	Razón Social	País	Monto en moneda de registro S/
Compra de materiales de envase	[redacted]	Suecia	756 178,00
	[redacted]	Suiza	119 325 766,00
	[redacted]	Estados Unidos	21 961,00

Que en el mencionado estudio se indica que, de manera complementaria a la actividad de comercialización de material de envase, la recurrente comercializa material adicional, equipos de llenado, equipos de procesamiento y repuestos y además brinda servicio técnico a sus clientes.

Que lo señalado sobre la actividad de la recurrente y de sus partes vinculadas fue validado por la Administración, según se aprecia del punto 1.5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] señalando que las transacciones de egresos realizadas por la recurrente sujetas a análisis en el proceso de fiscalización iniciado, por su materialidad, fueron las compras de material de envase a su vinculada Tetra [redacted] habida cuenta que representaban el 84% del total de las transacciones de egresos del ámbito de precios de transferencia (foja 4180/vuelta).

Que asimismo, de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentada por la recurrente (formulario [redacted]) constató que de acuerdo con los datos consignados en el Estado de Pérdidas y Ganancias (foja 3805/vuelta) los indicadores de rentabilidad, costos y gastos de la recurrente fueron los siguientes:

Indicadores	2014
Margen Bruto (MB)	0.1998
Margen Operativo (MO)	0.0488
Costo de Ventas/Ventas	80.02%
Gastos Operativos ¹⁰ /Ventas	15.09%

¹⁰ Comprenden Gastos de venta + gasto de administración.



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

Que por su parte, la recurrente, en respuesta a la solicitud de la Administración de describir la actividad principal que generó sus ingresos en el periodo intervenido (2014) señaló que la actividad principal de sus ingresos fue la venta de Materiales de Envase, que representó el 81% de las sus ventas totales (foja 4305); indicó, asimismo, que los principales clientes a los que vendió material de envase en dicho ejercicio fueron

Que aclaró, además, que el material de envase solo puede ser utilizado en los equipos de llenado que también suministra a los clientes, por lo que si hay un nuevo cliente es porque el área comercial de cartón, mediante uno de sus gerentes de cuenta ha realizado previamente una venta de una línea de llenado, añadiendo que «en todo caso no sobra aclarar que la base de clientes en el 2014 fue la tradicional de varios años atrás y no se crearon nuevos clientes pues las ventas de se concentran en 4 clientes locales» (foja 4237).

Que según el análisis de la Administración, el margen de utilidad bruta entre costos obtenido por la empresa vinculada en cada una de las transacciones de venta de material de envase a la recurrente no cumplió con el principio de competencia, pues fue superior al 30.47% establecido como cuartil superior, por lo que realizó el ajuste correspondiente a la mediana del rango intercuartil (22.68%) (foja 4056/vuelta), de ahí que el ajuste de precios de transferencia efectuado, a fin de reflejar dicho rango de mercado, disminuyó el costo de ventas de la recurrente constituido por el valor de las operaciones de compra realizadas a su vinculada, determinando una adición a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 de la recurrente de S/3 844 636,00.

Que según lo anterior, el análisis de precios de transferencia debería estar orientado a establecer si el valor de las operaciones de compra de material de envase realizadas por la recurrente a su vinculada se encuentra acorde con el valor de operaciones comparables llevadas a cabo entre partes independientes.

Que tanto la recurrente como la Administración estimaron el valor de mercado de las operaciones observadas con el empleo de métodos unilaterales, los cuales analizan solo a una de las partes intervinientes de una operación entre partes vinculadas, siendo que según la Administración el mejor método para analizar las operaciones observadas es el método del costo incrementado desde la perspectiva de la parte vinculada.

Que por su parte, la recurrente utilizó el método del margen neto transaccional teniendo como parte examinada a ella misma. A ese respecto, en el Estudio Técnico presentado por la recurrente se señala que durante el ejercicio 2014 la recurrente requirió de una serie de bienes y servicios que fueron necesarios para desarrollar sus actividades, los cuales fueron adquiridos de sus empresas vinculadas, siendo estos (foja 3792):

- Compra de maquinaria
- Compra de material de envase
- Compra de muestras de envase
- Compra de repuestos
- Compra de smartcards
- Servicios administrativos
- Servicios de almacenamiento
- Servicios de capacitación de personal
- Servicios informáticos
- Servicios de asistencia técnica
- Servicios de cobranza a clientes
- Pagos por retenciones
- Pago por comisiones

Que indica, también, que durante el ejercicio 2014 la recurrente recibió ingresos por las operaciones realizadas con sus empresas vinculadas, las que fueron las siguientes:

- Venta de componentes de planta



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

- Venta de equipos de actualización
- Venta de repuestos
- Venta de maquinaria
- Servicios de asistencia técnica
- Servicios de instalación

Que se agrega en dicho Estudio (foja 3775/vuelta) que considerando que las compras de bienes y recepción de servicios por parte de la recurrente de sus empresas vinculadas sirvieron para el desarrollo integral de sus actividades productivas y de soporte no resultaba posible la identificación de una correspondencia entre los bienes adquiridos y servicios recibidos de sus vinculadas con la generación de un ingreso en particular, por lo que por tal motivo se consideró apropiado analizar la operación de manera conjunta utilizando los estados financieros completos de

Que según el numeral 3 del inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el método del costo incrementado consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a su parte vinculada, multiplicando el costo incurrido por tal proveedor por el resultado que proviene de sumar a la unidad el margen de costo adicionado que habitualmente obtiene ese proveedor en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes. El margen de costo adicionado se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

Que por su parte, el numeral 6 del referido inciso e) señala que el método del margen neto transaccional consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Que de lo señalado por las normas citadas se advierte que con el método del costo incrementado el valor de mercado de una operación entre partes vinculadas se establece por referencia al margen incrementado sobre el costo obtenido en una operación comparable entre partes independientes, mientras que con el método del margen neto transaccional se compara la rentabilidad de las partes vinculadas en una operación determinada con la rentabilidad de una o más partes independientes que participan en una operación u operaciones comparables.

Que de ello se tiene que en el caso de autos el método del costo incrementado sería más apropiado que el método del margen neto transaccional para establecer si el margen de utilidad bruta entre costos obtenido por la empresa vinculada en las ventas de material de envase efectuadas a la recurrente cumplió con el principio de competencia, toda vez que con el método del costo incrementado, aplicado desde la perspectiva de la parte vinculada, permite obtener precios que reflejan lo que cobrarían partes independientes a la recurrente por la venta de bienes idénticos o similares y, por consiguiente, establecer si hubo una sobrevaloración o no en las compras concertadas con la parte vinculada, siendo esta la hipótesis de la Administración, tal como indicó en el Requerimiento N° cuya comprobación ameritó el ajuste de precios de transferencia que disminuyó el costo de ventas de la recurrente.

Que en esa línea es pertinente señalar que el método del margen neto transaccional desde la perspectiva de la recurrente, propuesto por esta, no resultaba adecuado, en tanto el objetivo de análisis planteado por la Administración eran las compras de material de envase realizadas a su vinculada

no siendo relevantes, a esos efectos, la totalidad de las demás operaciones de egresos y de ingresos efectuadas por la recurrente con sus vinculadas (operaciones agregadas), habida cuenta que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta la determinación del valor de mercado se realizará transacción por transacción, salvo: (i) cuando las transacciones separadas se encuentren estrechamente relacionadas y, (ii) cuando se trate de operaciones continuadas en las que no es posible efectuar una evaluación independiente de cada transacción, siendo que tales aspectos no solo no han sido acreditados por la recurrente, sino que ella misma identificó que en el ejercicio objeto de fiscalización la actividad principal de sus ingresos fue la venta de Materiales de Envase, adquiridos a que representó el 81% de sus ventas totales, que provinieron de sus clientes



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

lo que sí permitía una identificación entre los materiales de envase adquiridos a su vinculada con la generación de los ingresos provenientes de las ventas de tales materiales a los referidos clientes, lo que se corrobora con la información proveniente de la nota 12 a los Estados Financieros, en los que se identifica el importe correspondiente a las ventas de material de envase a los cuatro clientes de la recurrente (\$60 114 000) (foja 4396/vuelta), así como de la información proveniente de las operaciones de egreso por compra de material de envase a su vinculada (S/119 325 766,00) (foja 3785/vuelta).

Que respecto de las compras efectuadas a la parte vinculada de la revisión del expediente se aprecia que en la fiscalización la recurrente proporcionó, entre otros, los siguientes documentos: su Estudio Técnico de Precios de Transferencia (fojas 3753 a 3794), sus Estados Financieros Auditados (fojas 4390 a 4409), un cuadro con el detalle de compras de material de envase efectuados a (fojas 4349 a 4364), documentación sustentatoria de tales compras (facturas, Bill of Ladings) en formato PDF y JPG (fojas 2379 a 3499, 3501 a 3589). Por su parte, se aprecia de autos que la Administración añadió a dicha información la proveniente de las Declaraciones Únicas de Importación de la recurrente procedente de sus fuentes de información interna, así como la remitida por las Administraciones Tributarias de México y Brasil respecto a las ventas de material de envase (exportaciones) realizadas por la empresa brasileña que tenían como destino el Perú, así como las ventas de material de envase (exportaciones) emitidas por la empresa mexicana Tetra que tenían como destino el Perú, en respuesta a las solicitudes de asistencia de información cursadas mediante los Oficios N° N° (fojas 1 a 886, 2025 a 2327 y 2331 a 2367); todo lo cual muestra información de las compras de material de envase realizadas durante el ejercicio 2014 por la recurrente a su vinculada y las efectuadas por esta a sus vinculadas

Que de los documentos presentados se puede apreciar que aportan información correspondiente a las operaciones de compra observadas llevadas a cabo con la recurrente; así, se cuenta con información específica, suficiente y confiable, de cada una de las transacciones correspondientes a las ventas de material de envase (facturas, Bill of Lading, certificados de pedimentos) efectuadas por las empresas vinculadas las cuales tuvieron como destino Perú y como consignatario a la recurrente. Asimismo, se cuenta con información de las facturas emitidas por a la recurrente, por la venta del material de envase, todo lo cual permite realizar un análisis transaccional, teniendo como parte analizada a y calcular el margen de costo adicionado¹¹ que se requiere para la aplicación del método del costo incrementado, que, como se ha indicado, resulta el más apropiado para establecer si hubo una sobrevaloración en el costo de ventas de la recurrente asociado a las operaciones observadas.

Que en este punto la recurrente señala¹² que la Administración no ha demostrado que sea la entidad que cuente con la mejor calidad y cantidad de información, a fin de ser seleccionada como parte analizada, toda vez que de la referida empresa solo se tiene a disposición facturas de compra y venta e información aduanera, siendo que tal información no permite conocer el costo de ventas y la utilidad bruta necesaria para aplicar el método seleccionado por la Administración y que no cuenta con los libros y registros contables ni la información financiera segmentada de dicha entidad, soportada en estados financieros y documentación de sustento de su contabilidad, que permita darle fiabilidad a la información utilizada.

Que al respecto, se debe indicar que la documentación de la que dispone la Administración, esto es, las facturas de compra y de venta, los conocimientos de embarque y las declaraciones únicas de importación de las empresas vinculadas constituye la información fuente a partir de la cual se realizan los registros en los libros y registros contables y a partir de los cuales se elaboran los estados financieros, por lo tanto, constituyen información fiable que

¹¹ Como señala el numeral 3 del inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, el margen de costo adicionado se calcula dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

¹² Fojas 4599 a 4603 de la apelación.



Tribunal Fiscal

Nº 02653-1-2025

permite considerar a _____ como la entidad con la mejor calidad y cantidad de información a efecto de ser seleccionada como la parte analizada.

Que por otra parte, cabe señalar que la asignación de costos de _____ asociados a las ventas de material de envase realizadas a la recurrente se puede verificar de las facturas que las empresas vinculadas _____ emitieron a esta por la compra de dichos materiales de envase. De otro lado, en el ámbito del método del costo incrementado, aplicado por la Administración, la recurrente no ha acreditado la existencia de otros costos que hayan incidido en el valor de venta de tales materiales a la recurrente, correspondiéndole a ella y no a la Administración acreditar ello, conforme a lo dispuesto por el artículo 196 del Código Procesal Civil¹³, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, toda vez que era la recurrente quien estaba contradiciendo los costos determinados por la Administración; que –por el contrario, y conforme lo ha destacado la Administración y lo ha reconocido la recurrente¹⁴– se ha verificado¹⁵ en la presente instancia que se ha consignado el INCOTERM DAP («*Delivery at place*» – «Entrega en el lugar convenido») en las facturas de _____ a _____

y en las de esta a la recurrente, siendo que conforme a la descripción del referido Incoterm (incorporado en las Reglas Incoterms 2010)¹⁶ de la Cámara Internacional de Comercio¹⁷ «... el vendedor debe tomar las medidas necesarias para el transporte de las mercancías hasta el destino acordado. Si bien el flete lo paga el vendedor, en realidad lo paga el comprador, ya que los costos de flete normalmente los incluye el vendedor en el precio total de venta. Los costos de transporte a veces incluyen los costos de manipulación y traslado de las mercancías dentro de las instalaciones del puerto o de la terminal de contenedores y el transportista u operador de la terminal puede cobrar estos costos al comprador que recibe las mercancías...».

Que atendiendo a la referida característica respecto a que el costo del traslado lo asume el vendedor, se establece que, en el presente caso, los costos por el traslado del material desde Brasil y México hasta el Perú fueron asumidos por _____ e incorporados en las facturas emitidas por estos a _____ y que tal costo fue, a su vez, incorporado en las facturas emitidas por esta a la recurrente.

Que asimismo, es del caso destacar lo constatado por la Administración de la revisión de la cuenta Costo de Venta Material de Envase y el Registro de Compras –no contradicho por la recurrente– que verificó desembolsos cargados en dicha cuenta contable de la empresa _____ la que se dedica al transporte de carga marítimo y cabotaje, y de _____ la que se dedica al transporte de carga terrestre internacional, entre otras empresas, estableciendo que la recurrente realizó desembolsos a efectos de dejar los inventarios en la condición y ubicación actuales, conforme a la NIC 2 Inventarios; lo que desvirtúa la existencia de costos no considerados por la Administración para calcular el margen de costo adicionado que se requiere para la aplicación del método del costo incrementado, el que únicamente requiere información de la utilidad bruta y del costo de ventas, la que es posible obtener a partir de las facturas de venta y de compra del material de envase emitidas y recibidas por _____ por lo que carece de validez lo alegado.

Que con relación a que la Administración debió justificar en qué medida los demás métodos de valoración, distintos al Costo Incrementado elegido por ella, no resultaban los más apropiados para reflejar la realidad económica de la operación y que el área acotadora no habría evaluado si el método del Margen Neto Transaccional, propuesto por ella, no resultaba el que mejor compatibilizaba con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o si dicho método no contemplaba el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones o requería un mayor nivel de ajustes a fin de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparables, corresponde indicar que

¹³ El cual dispone que, salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

¹⁴ Ver la página 9(19) del escrito de respuesta de fecha 14 de enero de 2019 (foja 4304).

¹⁵ Fojas 2323, 2318, 2310, 2305, 2297, 2286, 2268/vuelta, 2253, 2242, 2234, 2229, 2218, 2200, 2192, 2186, 2168/vuelta, 2159, entre otras, 874 a 836, entre otras.

¹⁶ Aplicable al 2014.

¹⁷ Consultado en: <https://iccwbo.org/news-publications/icc-rules-guidelines/incoterms-rules-2010/#top>



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

de acuerdo a lo dispuesto por el inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de precios de transferencia serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, siendo que ni en dicha disposición ni en el artículo 113 de la norma reglamentaria se dispone que deba efectuarse un descarte motivado de los demás métodos que sean considerados no apropiados para reflejar la realidad económica de la operación, como pretende la recurrente, bastando que se señalen las razones por las cuales se considera que el método seleccionado es el que mejor refleja la realidad económica de las operaciones analizadas, optando por aquel que mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad, siendo que en similar sentido el párrafo 2.2 de las Directrices de la OCDE señala que «tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas». Asimismo, el párrafo 2.8 complementa lo enunciado previamente indicando que «La directriz contenida en el párrafo 2.2, respecto a que la selección de un método de determinación de precios de transferencia debe aspirar siempre a optar por el método más apropiado en cada caso, no significa que deban analizarse en profundidad o probarse todos los métodos de determinación de precios de transferencia hasta poder seleccionar el más apropiado para cada caso»; advirtiéndose en el presente caso que en el punto 3.5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° la Administración precisó las razones por las cuales consideraba que el método del Costo Incrementado era el que mejor reflejaba la realidad económica de las operaciones señaladas, exponiendo, además, las razones, sustentadas legalmente, por las cuales el método del seleccionado por la recurrente aplicado sobre todas sus transacciones en conjunto, denominadas «Operación Agregada» no se ajustaba al análisis transaccional establecido por el artículo 112 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin que aquella hubiera acreditado encontrarse en alguno de los supuestos de excepción del análisis transacción por transacción establecidos en la precitada norma reglamentaria¹⁸; por lo que carece de validez lo alegado.

Caracterización de

como fabricante

Que se aprecia de autos que la Administración caracterizó a como empresa manufacturera a partir de la información proporcionada por la recurrente en el curso de la fiscalización¹⁹. En efecto, mediante escrito de fecha 14 de enero de 2019, la recurrente señaló que el negocio de Soluciones de Envase, al que se dedica ofrece sistemas de envase a los productos de alimentos líquidos enfocándose en productos lácteos y refrescos y que son un sistema de suministro integral, que ofrece a los clientes equipos de envase y distribución, el material de envase y servicios técnicos. Agregó que administra el negocio de Soluciones de Envase, mediante un modelo operacional centralizado en el que es responsable de todos los aspectos estratégicos, controlando el negocio de Soluciones de Envase mundial de Indicó que es económicamente dueña de todas las patentes y del a través de la administración y control de la función Desarrollo y Operaciones de Servicio (que supone el desarrollo del producto, ingeniería y todas las especificaciones técnicas y servicio técnico y equipos), agregó que administraba, también, el suministro de materiales. Señaló, además, que las decisiones importantes relacionadas con el éxito del negocio, incluyendo la administración de riesgos económicamente importantes, así como la administración y control de los procesos líderes para la creación de los intangibles de tecnología y de mercadeo de eran responsabilidad de la que era vista, para efectos de precios de transferencia, como el empresario del negocio de Soluciones de Envase de

Que señaló, también, en cuanto a las fábricas de materiales de envase que en algunas jurisdicciones locales las compañías locales eran responsables de producir el material de envase, siendo el proceso de producción altamente estandarizado y que la red de fábricas era administrada por como una red mundial operando por medio de procesos comunes, administrando, también de forma centralizada, la capacidad de distribución.

Que en cuanto a su actividad de compra de material de envase, reiteró que adquiriría el material de envase

¹⁸ Ver fojas 4173, 4062 y 4063.

¹⁹ Respuesta al Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

Nº 02653-1-2025

a Tetra Pak International, que era producido bajo tecnología Tetra Pak en fábricas alrededor del mundo, bajo la coordinación y gerencia de esta y que en el año 2014 el material importado fue fabricado principalmente en las fábricas de Argentina, México y Brasil.

Que explicó el flujo de transacciones, a efectos de la distribución del material de envase a nivel mundial, indicando que _____ compraba el material de envase a las fábricas de material de envase para posteriormente vendérselo a las entidades de distribución local quien es, finalmente, quien vende el producto a los clientes locales.

Que en cuanto a los riesgos, mediante escrito del 8 de mayo de 2019, la recurrente señaló que los riesgos económicamente significativos gestionados por _____ eran: Riesgo de mercado/competencia²⁰; Riesgo de evento en seguridad alimentaria y de cambios en la normativa ambiental²¹ –A este respecto precisó que _____ está indemnizada y no se hace responsable de ningún evento y/o reclamación por daños que surjan de cualquier producto inoperante, defectuoso o inseguro comprado a _____ siendo esta quien asume el riesgo de responsabilidad del producto de aquellos que le vende–, Interrupción de suministro de material básico²², Fuga de conocimiento²³, Paradas importantes en las fábricas de conversión –A este respecto precisó que el vicepresidente de material de envase, localizado en _____ es responsable de tomar las decisiones relacionadas con la gestión de las Fábricas de conversión de _____ como una red, siendo un mecanismo estratégico clave a través del cual _____ gestiona el riesgo de una parada importante en la fábrica de conversión, mediante el establecimiento de una red global de fábricas que pueda sustituir la pérdida de producción de una sola fábrica debido a eventos o circunstancias imprevistas–, Riesgo de precio²⁴, Riesgo de Marketing/Publicidad/Promoción²⁵, Riesgo de Investigación y desarrollo, Riesgo de inventario – productos terminados, Riesgo de garantía, Riesgo cambiario, Asignación de capacidad²⁶.

Que indicó, además, que _____ controla el desarrollo, mejora, mantenimiento, producción y explotación de la propiedad intelectual desarrollada; agregó que posee un portafolio de más de 200 marcas registradas, siendo la más reconocida

Que sobre la base de lo expuesto, se tiene que _____ administra el negocio de Soluciones de Envase de _____ siendo responsable de todos los aspectos estratégicos, controlando el negocio de Soluciones de Envase mundial de _____ el que incluye la fabricación de material de envase, a través de su tercerización en la red de fábricas que administra, las que ejecutan tal producción a través de un proceso estandarizado y asume los riesgos de un fabricante, como aquellos derivados de cualquier producto inoperante, defectuoso o inseguro, de la interrupción de suministro de material básico, de la detención importante en las fábricas de conversión y de la asignación de capacidad de fabricación, contando, además, con los activos intangibles necesarios para la producción del material de envase; por lo que esta instancia considera que resulta adecuada su caracterización como una empresa dedicada a la fabricación de material de envase.

Set de comparables utilizados

Que teniendo en cuenta la caracterización de la parte analizada, _____ como empresa

²⁰ Debido a las presiones competitivas que enfrentaba de la competencia de plásticos, ya que no solo enfrentaba la competencia de otros fabricantes de envases de cartón, sino de las botellas de tereftalato de polietileno (PET), modo de envase alternativo para muchos clientes de _____ y de los _____ que son los proveedores de material de envase únicamente, que son una alternativa de rápido crecimiento en el modelo de negocio de solución de sistema completo de _____ y que son una amenaza competitiva debido a su precio competitivo.

²¹ Los cuales se relacionan con la posibilidad de una falla de calidad en un producto o máquina _____, mientras que en el caso del segundo, estos la afectarían significativamente dada la naturaleza del negocio de _____, los que podrían llevar a la necesidad de incurrir en mayores costos de producción o en publicidad o en atención adversas de los grupos de presión.

²² Son los utilizados para la fabricación del material de envase en las fábricas de conversión.

²³ Referido a los conocimientos clasificados y el _____ que pudieran estar disponibles para los competidores.

²⁴ Señaló que _____ supervisa y controla la estructura de descuentos y promoción de los productos de los clientes, por lo que asume el riesgo de precios con respecto a las ventas globales de sus productos y servicios.

²⁵ Referido a que el gasto en tales actividades no genere las ventas y/o ganancias deseadas.

²⁶ Señaló que _____ es el responsable último de la asignación de capacidad de las fábricas de conversión, por lo que asume el riesgo relacionado con la asignación de capacidad de fabricación.



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

dedicada a la fabricación de material de envase, a partir de su análisis funcional, la Administración ubicó y seleccionó las comparables a esta en la base de datos considerando para ellos los códigos SIC 2653, 2655 y 2656 Manufactura, aplicando filtros²⁷ para mejorar la comparabilidad y seleccionar aquellas compañías que fueron más comparables con la referida empresa, obteniendo como resultado un set de diez compañías comparables, siendo estas:

constando la descripción de las actividades que desarrollan cada una de ellas en el Cuadro N° 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4057 y 4057/vuelta) y constatándose que todas se dedican a la fabricación de envases.

Que a ese respecto, es pertinente indicar que en el citado Resultado del Requerimiento la Administración dejó constancia que verificó que las comparables seleccionadas fueran las empresas matrices de sus grupos económicos, que tomen las decisiones claves relacionadas a la gestión de los procesos de fabricación y distribución, intangibles y que asumieran todos los riesgos inherentes a la función de manufactura, de manera similar a para lo cual revisó la descripción financiera de la base de datos, así como las memorias anuales y de sus páginas web.

Que en el referido Cuadro N° 1 se señala lo siguiente:

Nombre	País	Código SIC	Descripción
		2653	Esta compañía, a través de sus subsidiarias, se dedica a la manufactura y distribución de envases de papel y cartón. De la estructura de sus estados financieros, se observa que la compañía asume los costos y riesgos de fabricación. La Administración monitorea los resultados del Grupo para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos y la evaluación del desempeño.
		2653	Esta compañía se dedica a la fabricación de envases de fibra moldeada que se utilizan principalmente para huevos. Además, la Compañía es matriz de su Grupo económico y toma las decisiones estratégicas de producción, adaptación de la cartera de productos a las demandas del mercado, optimización de la plataforma de producción, y aplicación y desarrollo de competencias tecnológicas, entre otros.
		2656	Esta compañía opera en la industria del empaque. Se encarga del diseño, producción y distribución de empaques desechables para atender las necesidades de empaque de los negocios de venta de comida preparada y productos de consumo masivo. Asimismo, la compañía es la matriz de su Grupo económico y se encarga de las decisiones de planeación y control, políticas financieras, políticas de gestión humana, entre otras decisiones claves a nivel del Grupo.
		2653	La compañía se dedica al diseño, manufactura y venta de cajas de papel corrugado impresas en color y con impresión flexográfica en una variedad de tamaños y resistencias. Proporciona soluciones de embalaje de papel a una amplia gama de industrias, que incluyen alimentos, bebidas, cigarrillos, electrodomésticos, electrónica de consumo, productos farmacéuticos, productos químicos, maquinaria y otros sectores industriales o de consumo. La compañía es la matriz de su Grupo económico, utiliza el modelo de enfoque de gestión, que se basa en la forma en que la dirección de una empresa organiza los segmentos dentro de la empresa para tomar decisiones operativas y evaluar el desempeño.
		2653	Esta compañía es la holding de su Grupo económico. Además, la compañía se encarga de la manufactura y la Compañía también se dedica a la fabricación y venta de cartones de cartón corrugado y materiales de embalaje. Con ello, la compañía asume las decisiones estratégicas de la producción, así como todos los riesgos de fabricación de envases.
		2653	Esta compañía es la holding de su Grupo económico y se dedica a la prestación de servicios de gestión. Además, la Compañía se dedica a la fabricación y venta de cartón ondulado y cajas de cartón. Asimismo, sus subsidiarias se dedican a la fabricación y venta de cartón ondulado y cajas de cartón, productos de papelería a base de papel y al comercio de cajas de cartón ondulado. Con ello, la compañía asume las decisiones estratégicas de la producción, así como todos los riesgos de fabricación de envases.
		2653	Esta compañía se dedica al negocio del embalaje. Los productos y servicios de la Compañía incluyen cajas de cartón corrugado, cartones plegables, cartulina de papel reciclado, frascos y botellas de vidrio, entre otros. Además, esta compañía es la matriz de su Grupo económico, donde sus subsidiarias se dedican a la fabricación de envases de fibra, de bebidas, y de cartón ondulado.
		2653	La compañía es un fabricante integrado de envases de cartón ondulado y de consumo. La compañía es la matriz de su Grupo empresarial, por lo cual se encarga de la toma de decisiones clave para la optimización de sus sistemas y procesos de manufactura y de gestión. Además, la compañía es propietaria de las patentes relacionadas a sus productos y operaciones de manufactura.
		2655	Esta compañía se dedica a la fabricación de productos de embalaje industriales y de consumo. Además, es la matriz de su Grupo empresarial, por lo que se encarga de la toma de decisiones estratégicas de fabricación y venta del Grupo. Adicionalmente, la compañía desarrolla las patentes, marcas y contratos relacionados.
		2653	La compañía se dedica a una amplia gama de actividades de envasado que tienen aplicaciones en varios sectores. La compañía diseña, produce y comercializa papel reciclado para numerosas aplicaciones, cartón ondulado en diversas calidades, cajas de cartón para el envasado de todo tipo de productos industriales, para hortalizas y frutas frescas y cartones para el envasado de productos industriales y agrícolas. También opera un departamento de Investigación y Desarrollo para desarrollar nuevos métodos de empaque amigables con el medio ambiente.

²⁷ Los filtros fueron: (i) se eliminaron las empresas ubicadas en países o territorios de baja o nula imposición; (ii) se eliminaron las empresas que realicen funciones sustancialmente diferentes a las realizadas por el contribuyente, esto es, aquellas cuya principal actividad no fuera la fabricación de envases; y, (iii) se eliminaron las empresas que tienen ingreso operativo igual a cero para el ejercicio 2014.



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

Que ahora bien, la recurrente sostiene que la selección de dicho set de comparables es errónea pues a efectos de realizar un correcto análisis de comparabilidad en materia de precios de transferencia la Administración debió utilizar todos los elementos de comparabilidad exigidos por la normativa (inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta), pues de lo contrario se vulnera el principio de legalidad. Añade que no se evidencia que el área acotadora hubiera desarrollado de manera detallada el análisis de las funciones o actividades económicas de las empresas, pues se debió haber tenido en cuenta los activos utilizados (clase, naturaleza, antigüedad, valor de mercado, situación jurídica) o los riesgos de la operación (de mercado, financiero, de crédito y cobranzas, en la calidad del producto, comerciales, entre otros); ni revisión alguna de los demás elementos de comparabilidad. Invoca la aplicación de las Resoluciones N° 00385-10-2019, 06981-3-2018, 05608-1-2017 y 11054-2-2014.

Que al respecto, corresponde indicar que de acuerdo con lo establecido por la citada norma, para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los elementos que se indican, dentro de los cuales se encuentran las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; no habiéndose dispuesto que deban aplicarse todos y cada uno de los elementos que se detallan en el referido inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, como alega la recurrente.

Que no obstante lo expuesto, el Reglamento la Ley del Impuesto a la Renta (acápito 2.1, numeral 2, artículo 110) dispone que para identificar y comparar las funciones llevadas a cabo por las partes de la transacción, se tomará en cuenta, adicionalmente, los activos utilizados, entre otros: (i) la clase de activos utilizados, (ii) su naturaleza, (iii) antigüedad, (iv) valor de mercado, (v) situación jurídica.

Que en similar sentido, el párrafo 1.44 de las Directrices de la OCDE señala que «El análisis funcional debe considerar el tipo de activos utilizados, tales como instalaciones y equipos, la utilización de intangibles valiosos, activos financieros, etc., y la naturaleza de los mismos, por ejemplo su antigüedad, el valor de mercado, la ubicación, la existencia de derechos sobre la propiedad industrial, etc.».

Que si bien de la información obrante en autos (fojas 4056 a 4064/reverso, 4090 a 4094, 4154 a 4160 y 4164 a 4167, 4467 a 4472), proporcionada por la Administración, se aprecia que las comparables seleccionadas realizan funciones de manufactura, son empresas matrices de sus grupos económicos, toman las decisiones vinculadas a la gestión de los procesos de fabricación y distribución y asumen los riesgos de fabricación, no se cuenta con la evaluación que aquella debió haber efectuado acerca de los activos utilizados en las operaciones objeto de comparación, a fin de concluir, con base en el análisis de funciones, activos y riesgos, que las empresas seleccionadas constituyan comparables válidos a fin de efectuar el análisis de comparabilidad de la operación de compra de envases.

Que sobre el particular este Tribunal ha establecido que en la Resolución N° 05608-1-2017, entre otras, que la Administración debe verificar los parámetros antes citados para determinar si una empresa puede ser calificada como comparable.

Que de lo observado se tiene que la Administración realizó un análisis de comparabilidad incompleto ya que únicamente efectuó el análisis de las funciones y riesgo desarrollados por cada una de las potenciales empresas comparables, no habiendo efectuado mayor análisis de los activos utilizados por estas, lo que correspondía a fin de sustentar debidamente su análisis, por tanto, no se observa que la Administración hubiera realizado el análisis de las funciones, activos y/o riesgos de todas las empresas comparables, de manera que no es posible concluir que esta hubiera realizado un análisis de comparabilidad completo.

Que conforme a lo expuesto, se concluye que no está acreditado que la Administración hubiera efectuado un debido análisis de comparabilidad a efectos de establecer de manera correcta el valor de mercado de las transacciones analizadas en aplicación de las normas de precios de transferencia, según lo indicado en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 de su reglamento, por lo que el reparo por ajuste de precios de transferencia a las operaciones relacionadas a la compra de material de envase, no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

apelada en este extremo²⁸.

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

SALDO A FAVOR DEL EJERCICIO ANTERIOR APLICABLE AL IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2014 Y A LOS PAGOS A CUENTA DEL EJERCICIO 2014

Que la recurrente alega, en cuanto a los reparos a la disminución del saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 aplicable al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y a los pagos a cuenta del mismo ejercicio, que estos se sustentan en las reliquidaciones efectuadas a las Resoluciones de Determinación N° (correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013) y

(correspondiente a la primera fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014), resueltas en última instancia administrativa mediante las Resoluciones N° 06526-1-2021 y 10786-9-2021, cuya procedencia se encuentra discutida judicialmente (Expedientes N°

respectivamente), por lo que se trata de actos no definitivos y que deben ser dejados sin efecto, en base al principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos impugnados.

Que al respecto, de la revisión de los Anexos N° 01 y 04 a la Resolución de Determinación N°

(fojas 4467 y 4470) se observa que la Administración disminuyó el saldo a favor del ejercicio anterior declarado por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 en atención a lo determinado en las Resoluciones de Determinación N°

Que como antecedente se tiene que mediante la Resolución N° 06526-1-2021 de 23 de julio de 2021³⁰, este Tribunal resolvió la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° de 29 de marzo de 2019³¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que asimismo, mediante la Resolución N° 10786-9-2021 de 7 de diciembre de 2021³², este Tribunal resolvió la apelación interpuesta, entre otra, contra la Resolución de Intendencia N° que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, emitida producto de un primer procedimiento de fiscalización parcial iniciado a la recurrente respecto del elemento del tributo a fiscalizar el crédito con derecho a devolución y la pérdida tributaria compensable.

Que las citadas Resoluciones N° 06526-1-2021 y 10786-9-2021 confirmaron las Resoluciones de Intendencia N° respectivamente.

Que corresponde indicar que de acuerdo con el artículo 157 del Código Tributario, la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa y que podrá impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en dicho código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo. Agrega que la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración.

Que de otro lado, el artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, aplicable supletoriamente en el caso de demandas contra resoluciones del Tribunal Fiscal, establece que la admisión de la demanda no impide la vigencia ni la ejecución del acto administrativo, salvo que el juez mediante una medida cautelar o la ley,

²⁸ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05822-1-2024.

²⁹ Asimismo, de la revisión de tales anexos, así como de los documentos denominados «Determinación Final del Saldo a Favor de Ejercicios Anteriores – 2014» y «Determinación Final del Impuesto a la Renta – 2014» (fojas 4040 y 4045), se aprecia que la Administración determinó un saldo a favor del ejercicio anterior de S/1 399 237,00, producto de la disminución de S/1 561 879,00 sobre los S/2 961 116,00 declarados por la recurrente.

³⁰ Conforme se aprecia en el Sistema de Información del Tribunal Fiscal (SITFIS).

³¹ Modificada por Resolución de Intendencia N° de 17 de abril de 2019.

³² Conforme se aprecia en el Sistema de Información del Tribunal Fiscal (SITFIS).



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

dispongan lo contrario.

Que por su parte, los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, disponen que todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley.

Que de acuerdo a las normas expuestas, la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa y de optar la recurrente por impugnar dicho acto mediante el proceso contencioso administrativo, la presentación de la demanda no suspende ni impide el inicio de la ejecución de los actos que han sido confirmados en sede administrativa, siendo que para ello resulta necesaria la obtención de medidas cautelares o de una ley que disponga dicho efecto, lo que no se ha acreditado en autos.

Que el mismo criterio ha sido adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02157-4-2003, 02388-2-2006, 02714-3-2019 y 04549-9-2019, entre otras.

Que en tal sentido, el hecho que la recurrente haya interpuesto una demanda contencioso administrativa contra las referidas Resoluciones N° 06526-1-2021 y 10786-9-2021, emitidas por este Tribunal, no enerva la obligación que tiene la Administración de dar cumplimiento a estas últimas, por cuanto la recurrente no ha acreditado que haya obtenido una medida cautelar concedida por el Poder Judicial, que hubiera suspendido la ejecución del aludido acto administrativo, en ese sentido no cabe amparar lo planteado por la recurrente al respecto, correspondiendo mantener el ajuste efectuado por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a que en aplicación del principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos, corresponde indicar que de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto los actos de la Administración no sean dejados sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, pueden servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos, como ha sucedido en el presente caso, por lo que carece de validez lo alegado por la recurrente; correspondiendo agregar que los artículos 115 y 119 del Código Tributario únicamente establecen las deudas que tienen el carácter de exigibles coactivamente y las acciones de coerción que puede disponer el ejecutor coactivo respecto de estas, pero no disponen la invalidez de los actos administrativos que las contienen; en esa medida no enervan lo establecido por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General antes mencionados.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que mediante la Resolución de Determinación N° (fojas 4459 a 4461) la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta en el periodo diciembre de 2014 sobre el reparo efectuado por ajuste de precios de transferencia, toda vez que consideró que dicho ajuste constituye un ingreso no declarado que significa una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, lo que sustentó, entre otros, en el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 13-B y 109 del reglamento de la mencionada ley.

Que según el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del referido impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

Que el artículo 55 de la mencionada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, dispone que las



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A.

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

Que por su parte, el inciso d) del artículo 109 del precitado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, señala que como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la ley, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

Que en la Resolución N° 00656-1-2022 este Tribunal ha establecido que lo dispuesto por el precitado artículo 109 del reglamento no supone una aplicación automática de la tasa adicional prevista en el artículo 55 de la ley, sino que se remite a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la ley, que entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario.

Que lo anterior es acorde con el criterio establecido, entre otras, en la Resolución N° 11932-1-2019, que ha señalado que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que de acuerdo con las normas y criterios expuestos, la sola formulación de un reparo por ajuste de precios de transferencia no configura una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, debiendo verificarse, en cada caso, lo previsto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no se aprecia que haya efectuado la Administración; ello sin perjuicio de que en la presente resolución se está dejando sin efecto el reparo efectuado por ajuste de precios de transferencia y, en ese orden de ideas, toda vez que el reparo por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se sustenta en el reparo que ha sido dejado sin efecto, corresponde resolver en el mismo sentido y revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

Que dado el sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente en este extremo.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vigente en el ejercicio acotado, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° (fojas 4463 a 4465) fue girada por la infracción antes citada y se sustenta en el reparo por ajuste de precios de transferencia formulado mediante la Resolución de Determinación N° por lo que dado que en esta instancia se ha levantado dicho reparo por no encontrarse arreglado a ley, se establece que la infracción imputada ha quedado sin sustento, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la precitada resolución de multa.



Tribunal Fiscal

N° 02653-1-2025

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

Que con relación a la solicitud de la devolución de pagos indebidos y/o en exceso o que devengan en tales, así como el reconocimiento de créditos y saldos a favor y/o pérdidas, como consecuencia de dejarse sin efecto los reparos y sanciones impugnados, de corresponder, es pertinente indicar que tal pretensión no corresponde ser atendida en el presente procedimiento contencioso tributario sino ser solicitada en la vía del procedimiento no contencioso correspondiente³³⁻³⁴.

Que en cuanto a la solicitud de la recurrente para que se le reconozcan los saldos a favor y demás créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores aplicables al ejercicio 2014, materia de impugnación, como resultado de los procedimientos contencioso-tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto de dichos ejercicios, se debe indicar que no corresponde a este colegiado pronunciarse acerca de saldos a favor, créditos o pérdidas de ejercicios anteriores al no ser materia de la presente controversia.

Que con relación a que debe entenderse que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldos a favor y/o créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores (que resulten de aplicación al ejercicio 2014), que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalización distintos al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas, se debe señalar que la recurrente deberá hacer valer su derecho accionando en contra de los actos administrativos emitidos que versen sobre los saldos, créditos o pérdidas desconocidos, no correspondiendo a este colegiado pronunciarse acerca de pretensiones que recaen en tributos y/o ejercicios distintos a los que son materia de impugnación.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la constancia que obra en autos (foja 4643).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Vásquez Rosales, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 22 de agosto de 2022 en el extremo del reparo por ajuste de precios de transferencia, de la aplicación de la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta vinculado y de la infracción relacionada; **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora
CHS/HV/FP/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente

³³ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05786-1-2021.

³⁴ Sin perjuicio de ello, de la revisión de las Fichas Valor de las Resoluciones de Determinación N° y de la Resolución de Multa N° (fojas 4612 a 4614), no se aprecia que se haya imputado monto alguno a la deuda contenida en dichos valores.