Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por REGALADO CASTILLO Juan Fernando FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/03/2023 10:14:56 COT
Motivo: En señal de conformidad

EXPEDIENTE N° : 5617-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de marzo de 2023

VISTA la apelación parcial interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de marzo de 2018, 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° y y la Resolución de Multa N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente deduce la nulidad de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° al haberse emitido en un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 en el cual se incluyó dentro de sus alcances la verificación del régimen de precios de transferencia, pese a que se trata de dos materias con un tratamiento procesal diferente. Al respecto, precisa que de acuerdo con el análisis conjunto de las normas tributarias y administrativas, específicamente de ciertos artículos del Código Tributario, se advierte claramente la autonomía del procedimiento de fiscalización por precios de transferencia, pues incluso la naturaleza (parcial o definitiva), los plazos para fiscalizar e impugnar los valores que se emitan, las reglas para actuar los medios probatorios y presentar cartas fianzas, así como los plazos para resolver los recursos impugnatorios y apelar, son distintos, siendo por ello, y por el principio de predictibilidad, que deben tramitarse de forma independiente.

Que en la misma línea, señala que la apelada es nula en el extremo que validó la actuación del área acotadora de incluir en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 la verificación de sus obligaciones respecto de las normas de precios de transferencia, pues el Código Tributario ha previsto un régimen jurídico específico para este último, en atención a sus especiales características y complejidad, a lo que agrega que no deben tenerse en cuenta los argumentos de la Administración referidos a que la fiscalización se realizó en el plazo de un año; así como tampoco el criterio expuesto en la Resolución N° nvocada en la apelada.

Que manifiesta que durante el procedimiento de fiscalización, al emitir los valores y al resolver su recurso de reclamación, la Administración no efectuó una valoración conjunta, integral y razonada de todos los medios probatorios, así como tampoco se pronunció de forma expresa respecto de las copias de las facturas de compra y venta de aceite crudo de soya, debidamente legalizadas y apostilladas, por lo que todo el procedimiento se encuentra viciado de nulidad, así como la resolución apelada, al advertirse la vulneración al deber de la debida motivación.

Que precisa al respecto que la resolución apelada no observa la debida motivación regulada en el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en los extremos que: (i) desestima la nulidad invocada en su recurso de reclamación por la falta de motivación de los valores emitidos, bajo el argumento que lo alegado constituye una objeción de fondo y no procedimental, toda vez que tal alegato discute la indebida valoración conjunta y razonada de la prueba por parte del área acotadora, (ii) descarta

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por GUARNIZ CABELL Caridad Del Rocio FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/03/2023 09:55:35 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por TOLEDO SAGASTEGUI Claudia Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/03/2023 09:56:23 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por HUERTA LLANOS Marco Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/03/2023 09:58:55 COT
Motivo: Soy el autor del documento

el valor probatorio del Estado de Ganancias y Pérdidas de [1], por no haber presentado los saldos contables de las cuentas de existencias y cuentas por cobrar y pagar comerciales al cierre del ejercicio 2012, como si ello constituyera el único medio de prueba para dilucidar la materia controvertida, cuando en realidad no es relevante para la elección de la parte analizada (que comprende la materia en controversia), sino únicamente para realizar el análisis de comparabilidad con las empresas elegidas como comparables, además, no existe pronunciamiento sobre las facturas de compra y venta de aceite crudo de soya, ni se establece la razón por la cual estas no permiten sustentar su posición, (iii) se limita a señalar que, de los anexos a los resultados de requerimientos, se desprende que existió un análisis conjunto de todos los medios probatorios presentados (lo que no es verdad), sin explicar en qué medida efectivamente dicho tipo de análisis se llevó a cabo y las razones por las cuales las pruebas puestas a disposición no eran suficientes para acreditar que debían considerarse como partes analizadas a fin de determinar el valor de mercado en la compra de aceite crudo de soya, y (iv) considera que el Estado de Ganancias y Pérdidas de Agrograin contiene inconsistencias a pesar que estas fueron absueltas en el punto 1.3 de su escrito de respuesta al Requerimiento N° argumento sobre el cual nunca obtuvo respuesta, afectándose el principio de congruencia.

Que además refiere que la Administración ha excedido su facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario al modificar el fundamento de los reparos en instancia de reclamación con la introducción de nuevos argumentos que no formaban parte de la controversia, por lo que, de conformidad con el acápite 56 del Glosario de Fallos aprobado por Acuerdo de Sala Plena N° 2010-06 y el criterio expuesto en las Resoluciones N° entre otras, la apelada y los valores impugnados son nulos. Explica que durante la fiscalización y con la notificación de los valores quedó claro que el motivo determinante del reparo consistía en sostener que no podían ser las partes analizadas en la evaluación de precios de transferencia, porque su información segmentada incumplía con lo establecido en el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre la cantidad y calidad de la información disponible para efectuar el análisis; sin embargo, en la página 26/39 de la resolución apelada se incluyen argumentos que difieren sustancialmente en su motivación, como son: (a) el hecho que los márgenes obtenidos de ella no guardaban relación con los obtenidos de su casa matriz, siendo ello un indicador de la existencia de un riesgo en la aplicación de la regulación de precios de transferencia y (b) que la información proporcionada no era confiable debido a que los domicilios de se ubicaban en denotándose la transferencia de beneficios a esas jurisdicciones.

Que por otro lado, manifiesta que ha demostrado que su análisis de precios de transferencia formulado en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia[3], aplicando el método de margen neto transaccional[4] desde la perspectiva de es correcto, por lo que las operaciones efectuadas en el año 2012, materia de evaluación, no se encuentran sobrevaluadas, ni existe transferencia de beneficios hacia el exterior, debiendo dejarse sin efecto el reparo materia de controversia. Agrega que en la apelada se ha reconocido que, de acuerdo con los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE[5], no existe restricción normativa para considerar como parte analizada al sujeto no domiciliado, en cuyo caso resulta necesario que se cuente con información suficiente y confiable respecto del sujeto no domiciliado a fin de aplicar el método elegido.

Que arguye que tal como viene sustentando desde la fiscalización, tanto en la legislación del Impuesto a la Renta como en las Guías de la OCDE, se establece que debe preferirse que la parte seleccionada sea aquella que cuente con la información más confiable disponible y cuyo análisis funcional resulte menos complejo; que se encuentra acreditada su falta de idoneidad para ser considerada como parte analizada,

[1] En adelante, Agrograin.
[2] En adelante, Agrograin Uruguay.
[3] En adelante, ETPT.
[4] En adelante, MNT.
[5] En adelante, OCDE.

toda vez que su información financiera es más compleja para la evaluación de precios de transferencia de las operaciones de compra y/o importación de aceite crudo de soya; que de acuerdo al análisis funcional de precios de transferencia del ETPT, sus vinculadas , domiciliadas en Islas Caimán y en la zona franca de son las partes analizadas idóneas para la aplicación del MNT respecto de la evaluación de la operación de compra de aceite crudo de soya, pues en comparación con ella, arrojaban resultados más confiables; y que de conformidad con lo regulado en el numeral 6 del inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de aplicar el MNT se deben segmentar los datos financieros, considerando los ingresos y gastos relacionados con la operación, siendo por ello que entregó durante el procedimiento de fiscalización su información financiera, así como la información financiera segmentada de .

Que indica que es una empresa que mantiene distintos segmentos de negocio (comercialización, envasado y refinado) y desarrolla sus actividades en un entorno de mercado en el cual existe una empresa con una mayor participación que ella, mientras que son empresas que realizan únicamente la función de comercialización, desarrollan un rol más activo en la ejecución de la transacción materia de análisis y se desarrollan en un mercado altamente competitivo, considerando lo que comercializan, por lo que estas últimas cuentan con mayor información confiable disponible y gozan de un análisis funcional menos complejo (esto último no discutido por la Administración); que de ser elegida ella como la parte analizada, no sería posible verificar de forma confiable el cumplimiento del principio de libre concurrencia, pues existen factores comerciales derivados del nivel de competencia en el mercado peruano de aceites comestibles, ajenos a los precios de transferencia, que afectan los resultados obtenidos; y que esto último no es negado por la Administración, sino que refiere haber tomado en cuenta tales factores en su análisis de comparabilidad, aunque sin precisar de qué modo la existencia de los mismos no afectan sus resultados.

Que acota que el primer factor al que hace referencia corresponde al impacto negativo de la competencia en el mercado local de distribución y comercialización de aceite de soya envasado, pues su principal cliente, y parte del grupo económico al que pertenece en el mercado local, es (participación en mercado de 15,1%), quien actúa como un agente seguidor de precios de la empresa líder (participación en mercado de 45,5%), lo que la obliga (por su zona geográfica), fuerte posicionamiento y publicidad de las marcas de Alicorp, a fijar sus precios entre un 3% y 10% por debajo de esta última, reduciéndose sus márgenes debido a incentivos agresivos que se proponen para poder competir en la zona comercial. Precisa que el segundo factor que debe tenerse en cuenta es que por su posición en el mercado peruano, que es uno de competencia monopolística, ella no puede reaccionar de manera adecuada a los shocks externos, como, por ejemplo, la variación internacional del precio de los insumos, pues el fijar sus precios entre un 3% y 10% por debajo de los de la marca líder, hace que el incremento de sus costos directos repercuta en un margen de rentabilidad más bajo; y que su principal insumo es el aceite crudo de soya, siendo los principales países exportadores de tal insumo Estados Unidos y Argentina, quienes en el ejercicio 2012 pasaron por diversas situaciones que hicieron que su precio variara constantemente, y le generó un impacto negativo en los ingresos, por generar menores márgenes brutos.

Que es así que detalla que luego de analizar el impacto de ambos factores sobre las ventas en el ejercicio 2012, el menor resultado justifica la generación de pérdidas significativas por: (i) altos costos de ventas y (ii) menores ingresos que no cubren dichos costos y gastos (administrativos y de ventas), lo que no le ocurriría a una empresa como Alicorp, quien al presentar varias líneas de producto puede cubrir pérdidas generadas en aceites; que de esa manera, su rentabilidad no es un indicador confiable para determinar si es que la transacción de compra de aceite crudo de soya a sus vinculadas cumplió con el principio de libre concurrencia; y que este Tribunal debe apreciar que, debido a los factores de mercado ya desarrollados, que impactan en sus márgenes de rentabilidad, escogerla como parte analizada constituye un incumplimiento de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, su Reglamento y el párrafo 3.18 de las Guías de la OCDE, siendo por ello que deben ser las partes analizadas, en tanto su negocio se circunscribe únicamente a la comercialización de aceite crudo de soya, es decir, son *traders*, no estando expuestas a factores que alteren su rentabilidad, como sí es su caso.

Que anota que no es cierto que el área acotadora haya tenido en cuenta la información sobre sus activos, funciones y riesgos, así como los factores externos que afectan la rentabilidad de la misma, sino que la Administración pretende minimizar el impacto que genera en la confiabilidad de su información financiera segmentada, los factores de complejidad de análisis funcional y de mercado ajenos a los precios de transferencia, solo sobre la base de la mera información que obtuvo, cuando esto último no disminuye la complejidad de su análisis funcional ni desaparece la existencia de tales factores; que lo indicado en página 29/39 de la apelada pone en evidencia la complejidad de su análisis funcional, al hacer hincapié en las diversas labores que tuvo que realizar para obtener la información de cada uno de los segmentos, líneas de comercialización, productos, estructura organizacional, visitas a la planta productora, entrevistas, etc., no habiéndose tampoco demostrado que el análisis funcional de es más complejo, por lo que debe determinarse que ella no es idónea como parte analizada; y que ni en el procedimiento de fiscalización, ni en los valores girados, ni en la resolución apelada se puede apreciar de qué manera la Administración ha minimizado las diferencias generadas por los factores ajenos a los precios de transferencia que impactan en su rentabilidad y tampoco se advierte que se hayan incorporado los mismos o se haya efectuado el ajuste para minimizar las diferencias generadas por las funciones realizadas y las circunstancias económicas o de mercado, que tienen efecto en el análisis de comparabilidad.

Que afirma que para demostrar que sus vinculadas cuentan con mayor información confiable disponible, y, en consecuencia, deben ser consideradas como parte analizada, presentó diversa información financiera segmentada, así como los comprobantes de compra y venta que respaldan cada uno de los rubros de la utilidad operativa que se considera para efectos del análisis de precios de transferencia, por lo tanto solicita que se efectúe una valoración razonada y conjunta de todos los medios probatorios presentados, invoca la aplicación de los principios de verdad material y presunción de veracidad, y cita los criterios expuestos en las Resoluciones N°

Que además menciona que carece de fundamento legal la observación formulada para descartar la confiabilidad de la información correspondiente a las compañías por tratarse de entidades con domicilios en jurisdicciones consideradas como de baja o nula imposición, toda vez que el legislador no ha incluido ninguna presunción en la norma bajo la cual se pueda descartar directamente cualquier información financiera segmentada solo por el hecho de provenir de entidades constituidas en territorios calificados así, y en ese sentido, a través de una actividad probatoria debió determinarse si era posible, o no, confiar en las pruebas aportadas; añade que la Administración no solo ha utilizado una presunción no prevista en la ley, sino que, sin mayor análisis de rigurosidad, determina que los domicilios de sus vinculadas constituyen territorios de baja o nula imposición, en lugar de verificar si cumplía con las características contenidas en el artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta o si estos se encontraban contenidos en su Anexo I, lo que no ha corroborado.

Que resalta que la Administración observa la información financiera segmentada de porque supuestamente incumple con los requisitos dispuestos en la Norma Internacional de Información Financiera - NIIF 8, para ser considerada como tal; sin embargo, no tiene en cuenta que el numeral 6 del inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no regula un procedimiento específico para segmentar o dividir datos financieros de la empresa que será utilizada como parte analizada; así como tampoco en la referida norma NIIF ni en las Guías de la OCDE; que el único requisito existente consiste en que, en el análisis, se consideren únicamente los elementos directa o indirectamente relacionados con la operación, a fin de excluir los resultados generados por otras actividades con terceros no relacionados, lo que se cumple en su caso; y que, en el supuesto negado que se reconociera la necesidad de considerar lo dispuesto en la NIIF 8, debe observarse que la misma no establece un procedimiento para la preparación de información financiera segmentada que permita cumplir con el propósito de la norma tributaria, esto es, tener identificados los elementos relacionados a la operación cuyo valor pactado se encuentra sujeto a evaluación de parámetros de valor de mercado.

Que destaca también que la Administración desconoce el valor probatorio del Informe de sin tener en consideración que dicho documento sí tiene tal valor por haber sido realizado por un tercero independiente con la finalidad de acreditar que las transacciones descritas en la información financiera

segmentada tienen soporte en los comprobantes de compra y venta del aceite crudo de soya. Agrega que la revisión realizada por los auditores fue practicada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y cumpliendo con el "Código de Ética para Profesionales Contadores" emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), siendo los hallazgos que se desprenden de tal informe son objetivos y veraces; que en instancia de apelación debe darse mérito a tal documento, pues permite acreditar que la información financiera segmentada se encuentra soportada en operaciones reales, de lo contrario podría concluirse que se le estaría exigiendo una prueba tasada, lo cual solo se permite en los casos previstos por ley, cita lo dispuesto en la Resolución N° y agrega que, dado que ni las normas aplicables ni las Guías de la OCDE hacen referencia a la necesidad de presentar un informe auditado a efectos de crear convicción respecto a la información financiera segmentada de la parte analizada, la Administración no se encontraba facultada a exigirle ello, por lo que se debe concluir que Agrograin y Agrograin Uruguay debieron ser consideradas como parte analizada y dejar sin efecto la observación.

Que anota que aplicando el MNT con comparables externos y considerando como parte analizada a , resulta claro que los márgenes de rentabilidad que obtuvieron sus vinculadas por la venta de aceite crudo de soya se encontraron por debajo y dentro del valor de mercado, no habiéndose generado un costo para ella mayor al de mercado, algún perjuicio fiscal, ni la transferencia de beneficios del Perú hacia otras jurisdicciones; sin embargo, y de manera complementaria, cumplió con presentar análisis denominados "*verificación del costo de adquisición de aceite de soya de y* " y "*verificación del precio de venta de los productos de y* ", los cuales, si bien utilizan el método de precio comparable no controlado[6], llegan al mismo resultado obtenido con la utilización del MNT, en tal sentido, se reafirma los resultados que obtuvo en su ETPT del año 2012, en el sentido que la adquisición de aceite crudo de soya fue efectuada a valor de mercado.

Que aduce, en cuanto a la determinación de la Tasa Adicional de 4,1%, como resultado de los ajustes de precios de transferencia, que la aplicación del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, requiere encontrarse ante ingresos o gastos no declarados, y no se puede "interpretar" de forma amplia para incluir otros supuestos de hecho en la norma, pues ello vulneraría el principio de reserva de ley; siendo además que para la aplicación de la citada tasa adicional, se requiere constatar un beneficio de sus accionistas, no pudiéndose extender la aplicación de la misma a transacciones realizadas con una empresa, que si bien es vinculada, no resulta ser su socia o accionista. Añade que el "ajuste secundario" contenido en el inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta transgrede los principios constitucionales de legalidad, jerarquía normativa y de reserva de ley, debiendo ser inaplicado por exceder lo establecido por ley, y por tratarse de un nuevo hecho imponible "creado" por una norma reglamentaria pese a tratarse de una materia reservada a la ley; agrega que el ajuste de precios no impide ni limita al posterior control tributario que pueda ejercer la Administración sobre las transacciones entre partes vinculadas.

Que concluye indicando con relación a la multa impuesta, que toda vez que se sustenta en la incorrecta determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, también debe ser dejada sin efecto. Añade que, en el supuesto negado que se confirme la resolución de determinación, debe tenerse en cuenta que la conducta que se le atribuye no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 de Código Tributario, dado que no cuenta con el requisito indispensable del tipo de infracción, esto es, el dolo o intención; sobre lo cual indica que el citado tipo infractor, por su propia naturaleza, requiere de la intencionalidad del sujeto al declarar cifras, datos falsos o al omitir circunstancias, y si bien el artículo 165 del Código Tributario establece que las sanciones serán determinadas de forma objetiva, ello solo constituye un principio general que se aplica a situaciones en las que no se requiere específicamente de la intencionalidad del sujeto para que se configure la infracción, no siendo este el caso del numeral 1 del artículo 178 de Código Tributario, al tratarse de un supuesto excepcional, en el que la objetividad no basta para aplicar la sanción, requiriéndose por la gravedad de la sanción, la intencionalidad o dolo del contribuyente, que en su caso no se ha producido. Cita a la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y

[6] En adelante, PCNC.

la sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la Republica recaída en el Expediente N°

Que además, señala que se debe aplicar el principio de retroactividad benigna, pues el Decreto Legislativo N° 1311, que modificó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, dejó sin efecto la conducta infractora por la que se emitió dicho valor, para lo cual invoca la aplicación del criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 2448-2014, y en ese sentido, debe dejarse sin efecto la multa impuesta.

Que también, solicita se acumule a esta apelación, la signada con el Expediente N° (Expediente N° debido a que ambos procedimientos se encuentran en trámite y existe una innegable conexión entre los valores emitidos por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la tasa adicional del referido impuesto de diciembre de 2012 y los pagos a cuenta del mismo tributo de enero a diciembre de 2012, al corresponder su determinación a un único tributo: el Régimen General del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, producto de un mismo procedimiento de fiscalización (Orden de Fiscalización N° 140011443440).

Que finalmente, solicita la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso y/o que devengan en indebidos, como consecuencia de dejar sin efecto el reparo, de corresponder; así como que se reconozcan los saldos a favor y demás créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores aplicables al ejercicio 2012, de acuerdo con los resultados de los procedimientos contencioso tributarios de dichos ejercicios, por lo que debe entenderse que su impugnación incluye el desconocimiento de saldos a favor y/o créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores (que resulten de aplicación al ejercicio 2012), que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalización distintos al presente periodo, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas.

Que mediante escrito de alegatos (folios 2710 a 2730), la recurrente reitera sus argumentos y agrega que el reparo debe ser revocado debido a que se ha transgredido el principio de legalidad, pues el 22 de agosto de 2014 se dio inicio al procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 con la notificación del Requerimiento N° cuyo plazo estipulado en el artículo 62-A del Código Tributario venció el 1 de octubre de 2015; no obstante, el 11 de diciembre de 2015 se le notificó la Carta N° con la cual se le comunicó su ampliación para revisar también la aplicación de normas de precios de transferencia, emitiéndosele los Requerimientos N° (11 de diciembre de 2015), (30 de setiembre de 2016) y (13 de diciembre de 2016), a través de los cuales se le solicitó documentación vinculada a tal aspecto, lo que no se encuentra permitido de conformidad con lo dispuesto en los numerales 1 y 4 del artículo 62-A citado. Al respecto, precisa que validar esta actuación de la Administración implicaría una alteración del plazo establecido para la fiscalización definitiva que debe llevarse a cabo en un año.

Que añade que en ningún resultado de requerimiento, la Administración ha efectuado una evaluación de las funciones, activos y riesgos asumidos en la operación materia de análisis a fin de sustentar su decisión de seleccionarla como parte analizada por tener un análisis funcional menos complejo que el de Agrograin y Agrograin Uruguay; asimismo, refiere que a pesar de reconocer en las páginas 10 y 11 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° que cuenta con un análisis funcional más complejo, decide elegirla por haber accedido supuestamente a información verificable de cada uno de sus segmentos de negocio, líneas de comercialización, productos, estructura organizacional, entre otros, lo cual evidencia una falta de congruencia entre la evaluación realizada y la conclusión arribada.

Que explica que con la documentación presentada por Agrograin y Agrograin Uruguay, tales como: (a) información financiera segmentada (archivo "PL Agrograin-Bras.xlx"), (b) facturas de compra del aceite crudo de soya por parte de tales empresas vinculadas a sus propios proveedores, (c) facturas de venta que le fueron emitidas por , por la venta de aceite crudo de soya, (d) estados financieros auditados de (e) Informe de que certifica la veracidad de la información financiera segmentada, la Administración pudo aplicar de manera fiable el método del MNT con ambas empresas extranjeras como parte analizada; sin embargo, no explica las razones por las cuales optó por elegirla a la recurrente; que únicamente se le consideró como parte analizada debido a

que era el sujeto fiscalizado, suponiendo que por ello podría accederse con facilidad a información de mejor calidad, lo cual resulta ser una presunción injustificada y que carece de sustento jurídico; y que es la Administración a quien le corresponde la carga de la prueba en materia de precios de transferencia, para lo cual invoca las Resoluciones N‘ entre otras.

Que señala que incluso en el supuesto que se le considere como parte analizada, el reparo formulado por la Administración no se ajusta a derecho, debido a que se han incorporado a otras empresas comparables que, a su criterio, debieron ser tomadas en cuenta en el ETPT, sin seguir el procedimiento reglado para determinar los efectos de la comparabilidad en el análisis de precios de transferencia, contemplado en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 110 de su reglamento respectivo, debiendo tenerse en cuenta: (i) las características de la operación, (ii) las funciones o actividades económicas, (iii) los términos contractuales, (iv) las circunstancias económicas o de mercado y (v) las estrategias de negocios. Cita el criterio expuesto en las Resoluciones N° entre otras.

Que con relación a la Tasa Adicional0 de 4,1% reitera sus argumentos y solicita se aplique los criterios establecidos en las Resoluciones N° entre otras. Precisa con respecto a la multa impugnada, que en materia de precios de transferencia la normativa y metodología para la aplicación de las disposiciones relacionadas a los ajustes que efectúa la Administración a las operaciones afectas no se encuentra bajo los alcances del tipo infractor tipificado en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en la medida que en estos casos no existe un “único” o “verdadero” importe ajustado acorde a la realidad, sino que se trata de aproximaciones razonables y estimadas vinculadas con el valor de mercado de las operaciones, lo que implica que un ajuste por precios de transferencia no supone que se haya declarado una cifra o dato falso.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, efectuado a la recurrente, formuló reparos a la base imponible de dicho tributo y periodo, por concepto de ajustes de precios de transferencia de las operaciones de compra de aceite crudo de soya efectuadas a las empresas Agrograin y Agrograin Uruguay. Asimismo, refiere que aplicó la Tasa Adicional del 4,1% sobre aquellas sumas que cumplen con las características detalladas en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiente al mes de diciembre de 2012, por el concepto reparado; y que también detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante escrito de alegatos (folios 2734 a 2736), la Administración se remite a parte del análisis efectuado en la apelada y solicita se tenga en cuenta la Resolución N° 08378-9-2022, emitida a la misma recurrente respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° , notificados a la recurrente el 22 de agosto de 2014 (folios 190, 191 y 1652), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, siendo que, posteriormente, mediante la Carta N° notificada a la recurrente el 11 de diciembre de 2015 (folio 2340), la Administración le comunicó que a través del referido procedimiento también se fiscalizaría la aplicación de normas de precios de transferencia, siendo que mediante la Carta N° (folio 2344), presentó a los funcionarios que realizarían la aludida fiscalización.

Que como consecuencia del referido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° y y la Resolución de Multa N° por dicho impuesto del ejercicio 2012, la Tasa Adicional del 4,1% del mismo impuesto de diciembre de 2012, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 2419 a 2476).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si el citado reparo y la infracción atribuida a la recurrente se encuentran arreglados a ley, considerando los argumentos esbozados por la recurrente[7]; sin embargo, previamente corresponde pronunciarse sobre las nulidades alegadas.

Nulidad de los valores y la resolución apelada

- **Por incluir la verificación de la aplicación de precios de transferencia**

Que la recurrente sostiene que los valores impugnados y la apelada son nulos, pues la Administración incluyó en un único procedimiento de fiscalización, dos materias que tienen distinto tratamiento, esto es, la aplicación de precios de transferencia y el Impuesto a la Renta General del ejercicio 2012, negando el carácter autónomo e independiente del procedimiento de fiscalización de precios de transferencia, el cual debió sustentarse en su propia carta de presentación. Precisa que diversos artículos del Código Tributario revelan claramente la aludida autonomía, y que resulta inviable que en una misma y única resolución de determinación se efectúen reparos por precios de transferencia y otros conceptos del Impuesto a la Renta, pues dicho valor se encontraría sujeto a plazos distintos para reclamar, apelar, entre otros.

Que conforme con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

Que dicho artículo agrega que la fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial; que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria y que en ella se deberá: a) comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión; y b) aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de 6 meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo. Añade el citado artículo 61 que iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de 6 meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva y que en este último supuesto se aplicará el plazo de 1 año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva.

Que los numerales 1 y 3 del artículo 62-A del mencionado código señalan que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de 1 año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización; siendo que el referido plazo no es aplicable en el caso de fiscalizaciones efectuadas por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que por su parte, el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, señala que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que el artículo 2 del mencionado reglamento, prevé que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, los que deberán contener los siguientes datos mínimos: a) nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) domicilio fiscal; c) RUC; d) número del documento; e) fecha; f) el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) objeto o contenido del documento; y h) la firma del trabajador de la SUNAT competente.

[7] Los cuales se desarrollarán en los acápites correspondientes de la presente resolución.

Que cabe destacar que a través de la Resolución N° 08460-9-2022, emitida a la misma recurrente, este Tribunal ha emitido pronunciamiento sobre el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 7 de 2 de marzo de 2018, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° a , giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012 y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (misma orden de fiscalización); asimismo, de su revisión se advierte que en dicho procedimiento contencioso tributario, la recurrente dedujo la misma nulidad, habiéndose dispuesto lo siguiente:

> *"(…) sobre el particular, cabe señalar que, en el caso de autos, conforme se indicó anteriormente, mediante la Carta N° y el Requerimiento N° notificados a la recurrente el 22 de agosto de 2014 (…), la Administración inició a esta un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, siendo que, posteriormente, mediante la Carta N° notificada a la recurrente el 11 de diciembre de 2015, la Administración le comunicó a esta que a través del referido procedimiento de fiscalización definitiva también se fiscalizaría la aplicación de las normas de precios de transferencia, habiendo procedido, mediante la Carta N° (…), a presentar a los funcionarios que realizarían la aludida fiscalización sobre precios de transferencia, y que, en virtud de ello, dicho procedimiento de fiscalización, en cuanto a la aplicación de las normas de precios de transferencia, se entendería exceptuado del plazo de un (1) año establecido por el numeral 3 del artículo 62-A de la Ley del Impuesto a la Renta.*
>
> *Que ahora bien, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° se tiene que ni de las normas procedimentales aplicables, tales como el Código Tributario y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, ni de la interpretación efectuada por este Tribunal a través de sus resoluciones, se desprende que la Administración, al efectuar un procedimiento de fiscalización definitiva, deba realizar una diferenciación de trámites procedimentales entre el valor de mercado de las operaciones de la recurrente con su vinculada y/o países de territorio de baja o nula imposición y otros aspectos del Impuesto a la Renta o que deba realizar la revisión de estos a través de procedimientos independientes, pues en este caso, la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 supuso una acción única, integral y definitiva. Al respecto, debe tenerse en consideración lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03500-Q-2017[8] respecto a que: "un procedimiento de fiscalización definitiva, a diferencia de una fiscalización parcial, comprende el íntegro de los elementos y aspectos del hecho imponible, con lo cual resulta posible que en el marco de una fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta, la Administración revise, entre otros, el aspecto referido a la aplicación de las normas de precios de transferencia".*
>
> *Que a mayor abundamiento, se tiene que en la misma Resolución N° se señala que: "en un procedimiento de fiscalización definitiva es necesario diferenciar el plazo de fiscalización aplicable a efecto de emitir requerimientos referidos a información o documentación vinculada con precios de transferencia, del plazo aplicable a los requerimientos relacionados con otros aspectos[9], lo que no constituye una desnaturalización de la facultad de fiscalización ni del procedimiento en tanto único e integral". Agrega esta resolución que: "el hecho que en un mismo procedimiento se apliquen distintos plazos a efecto de requerir documentación o información al*

---

[8] *Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de noviembre de 2017, y estableció el siguiente criterio de observancia obligatoria:*
"Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario solo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia".

[9] *"Lo expuesto es aplicable también a fiscalizaciones iniciadas como parciales por aspectos vinculados a precios de transferencia y que luego son ampliadas y convertidas en definitivas conforme con lo establecido por el artículo 61° del Código Tributario. En este escenario, transcurrido el plazo establecido por el numeral 1 del artículo 62°-A del Código Tributario, se podrá continuar emitiendo requerimientos referidos a documentación e información vinculada con la aplicación de normas de precios de transferencia, pero no referidos a aspectos distintos".*

administrado, según el aspecto que está siendo revisado, no implica que la fiscalización definitiva deje de ser única e integral puesto que dicha calidad no está referida al trámite procedimental sino al resultado de la labor de determinación que realiza la Administración y que se plasma en los valores que emite al finalizar el procedimiento. Por consiguiente, luego de hacer los requerimientos que sean necesarios, respetando los plazos aplicables según la materia, se emitirá el valor que contenga la determinación final e íntegra de la obligación tributaria".

Que en ese sentido, toda vez que no se advierte de las normas del Código Tributario invocadas por la recurrente ni de otra fuente del derecho tributario, que se haya establecido que el procedimiento de fiscalización deba tramitarse de forma separada, o diferenciarse trámites procedimentales, esto es, que por un lado se tramite lo relacionado a la aplicación de las normas de precios de transferencia y, por otro lado se tramite lo relacionado a los demás aspectos del Impuesto a la Renta, y que incluso a través de la jurisprudencia emitida por este Tribunal, se ha establecido que la inclusión de la revisión de la aplicación de las normas de precios de transferencia en el marco de un procedimiento de fiscalización definitiva, no implica que la misma deje de ser única e integral, puesto que dicha calidad no está referida al trámite procedimental, no se aprecia la vulneración al debido procedimiento que alega la recurrente, careciendo de sustento la nulidad pretendida por aquella."

Que por lo antes expuesto, dado que se trata del mismo procedimiento de fiscalización respecto del cual se ha deducido la misma nulidad y que esta ha quedado desvirtuada, corresponde emitir idéntico pronunciamiento.

- **Por exceder la facultad de reexamen e incluir argumentos que difieren de su motivación inicial**

Que la recurrente precisa que la Administración excede su facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario, al "modificar" el fundamento del reparo en instancia de reclamación, con la introducción de nuevos argumentos que no formaban parte de la controversia, por lo que, de conformidad con el acápite 56 del Glosario de Fallos aprobado por Acuerdo de Sala Plena N° 2010-06 y el criterio expuesto en las Resoluciones N° entre otras, la apelada y los valores impugnados son nulos.

Que sobre el particular, de la revisión del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 2437 a 2472), se tiene que la Administración realiza un ajuste por aplicación de normas de precio de transferencia, respecto de las adquisiciones de aceite crudo de soya, efectuadas con sus empresas vinculadas Agrograin y Agrograin Uruguay, durante el ejercicio 2012, toda vez que en su análisis segmentado por función (manufactura y distribución), en aplicación del MNT, considera que la selección de la recurrente como parte analizada, resultaba ser más idóneo, y así obtiene como resultado que la rentabilidad obtenida por la recurrente en el ejercicio 2012, medida por el ratio MO, se encontraba por debajo del rango intercuartil de mercado.

Que ahora bien, según se aprecia de la resolución apelada (folios 2581/reverso a 2588/reverso), en instancia de reclamación la Administración ha mantenido el referido reparo, bajo el mismo supuesto, descartando el análisis efectuado por la recurrente en su ETPT 2012, considerando a Agrograin y Agrograin Uruguay como las partes analizadas, en virtud de los mismos fundamentos expuestos a lo largo del procedimiento de fiscalización.

Que resulta pertinente anotar que si bien en la resolución apelada (folios 2585/reverso), la Administración menciona que los márgenes obtenidos de la recurrente no guardaban relación con los obtenidos por su casa matriz, así como que la información proporcionada no era confiable debido a que los domicilios de Agrograin y Agrograin Uruguay se ubicaban en Islas Caimán y Zona Franca de Uruguay, lo que podría implicar un incentivo para transferir beneficios a esas jurisdicciones; tales hechos también fueron mencionados por la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 2191/reverso y 2192/reverso), por lo que no se verifica adición de fundamentos que varíe el sustento del reparo, más aún cuando en la apelada se precisa que tales datos no son vinculantes para determinar el reparo, sino solo indicadores a tener en cuenta, tal como también se dejó constancia en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° folios 2125 y 2126/reverso), por lo que no resulta

amparable la nulidad invocada por la recurrente, ni son aplicables al caso de autos, lo expuesto en el Glosario de Fallos y las resoluciones citadas.

- **Nulidad de la resolución apelada**

Que la recurrente manifiesta que la Administración no efectuó una valoración conjunta, integral y razonada de todos los medios probatorios; así como tampoco se pronunció respecto de las copias de las facturas de compra y venta de aceite crudo de soya, debidamente legalizadas y apostilladas, por lo que la apelada vulnera el deber de debida motivación, regulado en el artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que precisa que la nulidad de la resolución apelada alcanza a los extremos en que: (i) desestima la nulidad invocada en su recurso de reclamación por la falta de motivación de los valores emitidos, (ii) descarta el valor probatorio del Estado de Ganancias y Pérdidas de Agrograin, por no haber presentado los saldos contables de las cuentas de existencias y cuentas por cobrar y pagar comerciales al cierre del ejercicio 2012, (iii) se limita a señalar que, de los anexos a los resultados de requerimientos, se desprende que existió un análisis conjunto de todos los medios probatorios presentados, y (iii) considera que el Estado de Ganancias y Pérdidas de Agrograin contiene inconsistencias a pesar que estas fueron absueltas en el punto 1.3 de su escrito de respuesta al Requerimiento N° argumento sobre el cual nunca obtuvo respuesta, afectándose además el principio de congruencia.

Que el artículo 129 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263[10], establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que de la revisión de la resolución apelada (folios 2578 a 2597), se advierte, que la Administración se pronunció sobre los aspectos controvertidos por la recurrente[11] y cuanto suscitaba el expediente, así como la infracción imputada, respondió los alegatos formulados, advirtiéndose que la resolución apelada contiene los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su fallo, consignando la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales la Administración mantuvo el reparo impugnado que implicaba considerar la documentación del procedimiento de fiscalización realizado, por lo que contrariamente a lo alegado por la recurrente, dicha resolución se encuentra motivada y no se advierte ninguna causal de nulidad que afecte su validez, situación distinta es que la recurrente no esté de acuerdo con los fundamentos expuestos o la evaluación de las pruebas, lo que no conlleva a la nulidad.

Que en consecuencia es materia de grado analizar si los reparos e infracción por los que se emitieron los citados valores se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N° - Impuesto a la Renta del ejercicio 2012

Que conforme se advierte de los Anexos N° 1 y 1.1 a la anotada resolución de determinación (folios 2474 y 2475), la Administración efectuó reparo a la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por el ajuste de precios de transferencia de las operaciones de compra de aceite crudo de soya efectuadas a las empresas por el importe total ascendente a S/ 10 801 989,00, citando como base legal, entre otros, el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

[10] Publicado el 10 de diciembre de 2016.

[11] Siendo que según se observa de la apelada (folios 2583 a 2585, 2588 y 2589), se ha emitido pronunciamiento sobre la nulidad de los valores invocada por la recurrente, así como sobre la valoración de los medios probatorios aportados, entre los que se encuentran las facturas de compra y venta de aceite de crudo de soya efectuadas por las empresas Agrograin y Agrograin Uruguay y del Estado de Ganancias y Pérdidas de Agrograin.

Que de conformidad con el artículo 32[12] del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que la norma citada en su numeral 4 establece que, para los efectos de la referida ley[13], para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se consideraba valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A.

Que es del caso señalar que dicha norma recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o *"arm´s lenght principle"*, según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que dicho principio encuentra su regulación en nuestra legislación en el artículo 32-A de la citada ley, en el cual se establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones del aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se conoce como "normas de precios de transferencia".

Que el inciso a) del artículo 32-A referido disponía[14] que en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32 citado, las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado, siendo que en todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: 1) cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurran dos o más países o jurisdicciones distintas, 2) cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria, o 3) cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios gravables.

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

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

[12] Según texto aplicable al caso bajo análisis.
[13] Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1381, publicado el 24 de agosto de 2018.
[14] Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 de junio de 2012.

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 citado artículo 32-A, que alude a los métodos utilizados, señala que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados que se mencionan en dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Que entre dichos métodos, el numeral 1 del inciso e) del citado artículo 32-A, se refiere al método del precio comparable no controlado (PCNC), que consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que asimismo, el numeral 6 del aludido inciso e), se refiere al método del margen neto transaccional (MNT), que consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Que el inciso g) del mencionado artículo 32-A, preveía que los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia deberán presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realicen con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT. Agrega este inciso que los contribuyentes deberán contar con un estudio técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia.

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

Que por su parte, los numerales 1 y 2 del inciso a) del artículo 108 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, según texto aplicable al caso de autos[15], señalaba que para efectos de determinar el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a que se refiere el inciso a) del artículo 32-A de la ley, estas normas se aplicarán: 1) Cuando la valoración convenida por las partes determine, en el país y en el ejercicio gravable respectivo, un Impuesto a la Renta inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado. Ocasionan una menor determinación del Impuesto, entre otros, la comprobación del diferimiento de rentas o la determinación de mayores pérdidas tributarias de las que hubiera correspondido declarar; y, 2) Cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1), 2) y 3) del inciso a) del Artículo 32-A de la Ley. La pérdida tributaria a que se refiere el numeral 3) del inciso a) del Artículo 32-A de la Ley, es la que resulta de las actividades comprendidas en el artículo 28 de la Ley, que se haya generado en cualquiera de los últimos seis (6) ejercicios gravables cuyo plazo para presentar la declaración jurada anual del impuesto ya hubiera vencido.

Que el artículo 110 del citado reglamento[16] 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 del Impuesto a la Renta, se tendrá en cuenta los elementos o circunstancias señalados en dicho artículo, esto es: 1. Las características de las operaciones, incluyendo, en el caso de transacciones que impliquen la enajenación de bienes tangibles, elementos tales como: (i) Las características físicas, (ii) Calidad y disponibilidad del bien, (iii) Volumen de la oferta; 2. Las funciones o actividades económicas, la comparación de las funciones llevadas a cabo por las partes está basada en un análisis funcional que tiene como objeto identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas por las partes independientes y por las partes vinculadas, con incidencia en su estructura y organización. En este análisis

[15] Texto del referido artículo 108 incorporado por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF.
[16] Según texto antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF.

se atenderá a la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y valor para las respectivas partes de la transacción. Deberán identificarse las principales funciones llevadas a cabo por la parte objeto de análisis, con la finalidad de efectuar los ajustes para eliminar cualquier diferencia material en relación con las funciones asumidas por cualquier parte independiente considerada comparable. Para identificar y comparar las funciones llevadas a cabo por las partes de la transacción, se tomará en cuenta, adicionalmente: 2.1. Los Activos utilizados, entre otros: (i) La clase de activos utilizados, (ii) Su naturaleza, (iii) Antigüedad, (iv) Valor de mercado, (v) Situación jurídica, y 2.2 Los riesgos de la operación, entre otros: (i) Riesgos de mercado, incluyendo fluctuaciones en el precio de los insumos y de los productos finales, (ii) Riesgos financieros, incluyendo fluctuaciones en tipo de cambio de divisas extranjeras y tasas de interés, (iii) Riesgos de pérdidas asociados con la inversión, (iv) Riesgo de crédito y cobranza, (v) Riesgos en la calidad del producto, (vi) Riesgos comerciales generales relacionados con la posesión de bienes, plantas y equipo, (vii) Riesgos relacionados con el éxito o el fracaso de las actividades de investigación y desarrollo. 3. Términos contractuales. 4. Circunstancias económicas, que pueden ser relevantes para calificar como comparables a dos mercados, entre otros: a) Ubicación geográfica, b) Nivel de mercado o fase de comercialización: Distribuidor, mayorista, minorista, c) Dimensión del mercado y grado de desarrollo económico de cada mercado, d) El nivel de competencia de los mercados, e) Las posiciones competitivas relativas a los compradores y vendedores, f) La participación en el mercado de los productos, bienes y servicios, g) La disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, h) La condición económica de la industria, incluyendo si está en contracción o expansión, i) Los costos de producción y los costos de transporte. j) La naturaleza y extensión de las regulaciones públicas que inciden en los mercados. 5. Estrategias de negocios, tales como: a) La innovación y el desarrollo de nuevos productos, b) El grado de diversificación, aversión al riesgo, valoración del impacto de los cambios políticos y de las leyes laborales existentes o previstas, c) Las estrategias de penetración, permanencia o ampliación de mercados. Adicionalmente, se podrá tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores. Asimismo, se podrá utilizar información de años anteriores con el fin de determinar el origen de las pérdidas declaradas, cuando las mismas son parte de otras pérdidas generadas en transacciones comparables o son el resultado de condiciones concretas de años anteriores.

Que el artículo 113 del citado reglamento disponía 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 precio comparable no controlado: *"Compatibiliza con operaciones de compraventa de bienes sobre los cuales existen precios en mercados nacionales o internacionales y con prestaciones de servicios poco complejas. No compatibiliza con aquellas operaciones que impliquen la cesión definitiva o el otorgamiento de la cesión en uso de intangibles valiosos".*

   - Método del margen neto transaccional: *"Compatibiliza con operaciones complejas en las que existen prestaciones o funciones desarrolladas por las partes que se encuentran estrechamente integradas o relacionadas entre sí, cuando no pueda identificarse los márgenes brutos de las operaciones o cuando sea difícil obtener información confiable de alguna de las partes involucradas en la transacción. No compatibiliza con aquellas transacciones que involucren un intangible valioso (…) Los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones: (i) Utilidades entre ventas netas. Generalmente útil en prestaciones de servicios y operaciones de distribución o comercialización de bienes. (ii) Utilidades entre costos. Generalmente útil en operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes"*

b) Cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación.

c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones.

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

Que para el desarrollo de la presente resolución, en los acápites correspondientes se hará referencia a los párrafos de las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" publicadas por la OCDE, identificándolas, en adelante, como "Directrices OCDE", las cuales, en atención a lo señalado por el inciso h) del citado aludido 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado, son de aplicación para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo.

Que obra en autos parte del Resumen Ejecutivo del ETPT 2012 (folios 2557 y 2558), elaborado por la firma EY, en el cual hace referencia a la compra de aceite crudo de soya indicando que durante el ejercicio 2012, la recurrente adquirió este de su empresa vinculada Agrograin, con el objetivo de manufacturar aceite refinado envasado de soya para su venta a clientes independientes, precisándose que, según se informó, esta última adquiría dicho aceite de proveedores terceros para su posterior reventa a ADM Inca; que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se decidió analizar las operaciones desde la perspectiva de Agrograin, toda vez que se dispuso de información suficiente para ello y que para efectos del estudio, esta última realizó una segmentación de sus estados financieros clasificando los ingresos, costos y gastos operativos relacionados a la reventa de aceite crudo de soya efectuada a la recurrente, esto es, la transacción objeto del ajuste de precios de transferencia, materia de reparo.

Que se agrega en el aludido Resumen Ejecutivo que a fin de determinar el cumplimiento del principio de libre concurrencia en la operación bajo análisis se aplicó el método del Margen Neto Transaccional (MNT) mediante el uso de comparables externos, toda vez que era el que proporcionaba la medida más confiable para determinar si la rentabilidad obtenida por Agrograin en la reventa de aceite crudo de soya a la recurrente era consistente con la rentabilidad obtenida por una muestra de empresas independientes seleccionadas como funcionalmente comparables, de modo que se pudiera deducir, de manera indirecta, si lo que la recurrente pagó por la adquisición del referido producto correspondía a lo que un tercero hubiese pagado en las mismas circunstancias. Asimismo, se menciona que se utilizó el indicador de utilidad operativa sobres costos y gastos (OITC, por sus siglas en inglés)[17], consistente en dividir la utilidad operativa entre el total de costos y gastos, pues en su denominador no se encuentra la operación evaluada.

Que ahora bien, conforme aclara la recurrente en su escrito de respuesta al Requerimiento N° (folio 2108), si bien en el ETPT 2012 se identifica a "Agrograin" como único proveedor de aceite crudo de soya, las compras se realizaron tanto a Agrograin Ltd. como a Agrograin Uruguay (sucursal), habiéndose utilizado la información financiera segmentada de ambas partes vinculadas del ejercicio 2012.

Que por lo tanto en el presente caso, corresponde verificar si, en atención a los cuestionamientos de la recurrente, el ajuste de precios de transferencia de las referidas operaciones de compra se encuentra arreglado a ley.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 2180 a 2192), la Administración señaló, entre otros, que de acuerdo al ETPT 2012 presentado por la recurrente, y de acuerdo con la información y/o documentación presentada en respuesta al Requerimiento N° , tenía observaciones a la aplicación del utilizando información financiera segmentada de ., tomando como parte analizada a dicho proveedor no domiciliado, ubicado respecto de las operaciones de compra de aceite crudo de soya; que según advertía de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 a 2013, el resultado de operaciones de la recurrente había disminuido significativamente, lo que no guardaba relación con la utilidad operativa obtenida por su matriz ubicada en el estado de en los Estados Unidos de america; que, tal como se podia apreciar del Cuadro 3 inserto (folio 2191), la compra de aceite crudo al proveedor y su subsidiaria

[17] "*Operating Income Over Total Cost*".

Sucursal Uruguay, fueron las transacciones más importantes, alcanzando un total de S/ 210 288 404,00, lo cual representaba el 61% de las operaciones que se encontraban dentro del alcance de los precios de transferencia; y, que era la compra de dicha materia prima, el inicio del ciclo operativo de la recurrente, ya que o bien la revendía (segmento de distribución), o la procesaba para su posterior venta como aceite refinado (segmento de manufactura), siendo por ello que identificó un riesgo de precios de transferencia en las transacciones realizadas por la recurrente con Agrograin.

Que sobre las transacciones a analizar indicó que, de la evaluación efectuada identificó: (i) la compra de aceite crudo de soya a . por S/ 44 685 145,30 (US$ 16 692 829,00), (ii) la compra de aceite crudo de soya a por S/ 165 603 258,48 (US$ 63 317 792,10) y (iii) la venta de aceite refinado envasado, a ubicada en Perú, por un total de S/ 118 343 628,00; que en el ETPT 2012 se aplicó el método de y precisó que se utilizó la información financiera segmentada de la vinculada . l. para evaluar si el precio pactado en la compra de aceite crudo de soya se dio en cumplimiento del principio de libre concurrencia, siendo justamente la elección de la parte analizada el aspecto por el cual presenta observaciones; que de la revisión de las facturas comerciales proporcionadas y de la información de las importaciones obtenidas de la base de datos de Aduanas, determinó que las empresas vinculadas del exterior a las cuales le compró dicho producto, el cual tiene como origen la República de Argentina, fueron Agrograin Ltd. y Agrograin Ltd. – Sucursal Uruguay; y que se encontraba domiciliada en Islas Caimán, considerado como un país de baja o nula imposición según lo establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que se encontraba ubicada en la antigua Zona Franca de Montevideo, denominada ahora como , caracterizada por ser de nula imposición, tal como se advertía del artículo 19 de la Ley de Zonas Francas del , por lo que, al tener tasas de impuesto muy inferiores a la que estaba gravada la recurrente en Perú, existía un incentivo de transferir beneficios desde el Perú hacia Islas Caimán o la zona franca de Uruguay.

Que con relación a la selección de la parte analizada en la evaluación de precios de transferencia realizada por la recurrente, la Administración cuestionó que si bien le había solicitado documentación sustentatoria correspondiente a Agrograin Ltd., no presentó los Estados Financieros Auditados de 2012, ni la documentación que habría servido de base para elaborar el referido ETPT; que si bien proporcionó los Estados Financieros Auditados de 2012, con sus respectivas notas, por Agrograin Ltd. – Sucursal Uruguay, la información contenida en el Punto 7.2 de dicho informe no guardaba relación con la información financiera segmentada utilizada en el ETPT 2012; que aun cuando la recurrente volvió a presentar en medio magnético en formato excel, el mismo cuadro que indicaba correspondería al Estado de Ganancias y Pérdidas Segmentado de 2012 de Agrograin, señalando que las ventas ascendían a la suma de S/ 82 581 913,00, tampoco presentó ni adjuntó información adicional sobre el sustento de los importes que componían el citado estado financiero entregado; y, que adicionalmente, no entregó los saldos de las cuentas existencias, cuentas por cobrar comerciales y cuentas por pagar comerciales segmentado de cada línea de negocio de la vinculada Agrograin Ltd. al cierre de 2012. En tal sentido, la Administración concluyó que la información proporcionada por la recurrente, respecto de Agrograin Ltd., no cumplía con los requisitos para ser considerada como información financiera, lo que no sucedía respecto de la suya, a la que había accedido a través de toda la fiscalización, y que sí cumplía con los requisitos mínimos para ser considerada como tal, pues estaba disponible en soporte impreso y digital, incluía información segmentada de sus principales clientes, así como toda la información que sustentaban los reportes o estados contables proporcionados.

Que en virtud de lo anterior, la Administración efectuó un análisis de precios de transferencia[18], exponiendo que, para ello, realizaría un examen de las funciones, activos y riesgos, a partir de la información a la que tuvo acceso en el procedimiento de fiscalización. De esta manera, la Administración expuso lo siguiente:

[18] Específicamente, en el acápite "IV. Análisis de Precios de Transferencia realizado por la SUNAT" del citado Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 2181 a 2187).

- Análisis Funcional: Describió que la recurrente se dedicaba al envasado (función de manufactura) y a la venta de aceite vegetal de soya y girasol bajo las marcas Ideal, Sao y Sabrosa, las cuales eran comercializadas en el mercado local a través de ADM Sao Perú; asimismo, que se dedicaba a la comercialización (función de distribución) de aceite crudo y refinado de soya y girasol a granel. Precisó que sus líneas de negocio eran: Aceite Crudo[19], Aceite Refinado a Granel[20], y Aceite Refinado Envasado[21]. Coincidía con lo expuesto en el ETPT 2012, al exponer que sus funciones realizadas eran: la manufactura y distribución, de la misma forma, en que no poseía intangibles valiosos ni realizaba actividades de investigación y desarrollo, siendo los riesgos más importantes asumidos los del tipo de cambio y riesgo de mercado.

- Parte Analizada: Para la evaluación de la operación materia de análisis (compra de aceite crudo de soya desde Agrograin Ltd. y Agrograin Ltd. – Sucursal Uruguay), la recurrente, en su ETPT, utilizó información financiera segmentada de la línea de exportación de aceite crudo de Agrograin Ltd., con compañías comparables a la misma en activos, funciones y riesgos. Por su parte, la Administración utilizó la información financiera segmentada por función (manufactura y distribución) de la recurrente y la información de compañías comparables a dichas funciones, las cuales además fueron las mismas seleccionadas por la recurrente en su ETPT 2012, sobre las cuales se efectuaron algunas modificaciones, siendo entonces la recurrente la parte analizada en la medida que era respecto de ella que se contaba con la mejor calidad y cantidad de información disponible, en comparación con su vinculada[22].

- Aplicación del MNT: Sobre el indicador de rentabilidad, consideró que el *ratio* de "retorno sobre ventas", también denominado "Margen Operativo" (MO), era el más adecuado puesto que en su denominador no se encontraba la operación evaluada. En cuanto a la selección de compañías comparables, consideró aquellas que la recurrente incluyó en su ETPT 2012 e incorporó otras que a

---

[19] Se indicó que este negocio se encargaba de la compra de la materia prima, la cual una vez importada era destinada tanto a la venta como a la transformación, para el caso del aceite crudo, y solo a la venta, para el caso de la Stearina de Palma. Asimismo, que estos inventarios eran depositados en almacenes de terceros.

[20] Se indicó que tal negocia recibía la materia prima y la enviaba a terceros para su refinación; que luego de la refinación se destinaba a la venta como al envasado y eran guardados en un almacén propio – Planta Inca. Productos que figuraban en esta división: Aceite Refinado de Soya, Aceite Refinado de girasol, Aceite Refinado de soya 200 Lt. y Aceite Refinado de Girasol 200 Lt.

[21] Se indicó que tal negocio recibía el aceite refinado a granel, el que era envasado en las diferentes presentaciones que sacaba al mercado; que para poder transformar el aceite refinado a envasado conjugaba la materia prima (aceite), los insumos (botellas, tapas y cajas), personal y planta (estos dos últimos constituían los costos de fábrica); que los inventarios se custodiaban en su almacén – Planta Inca y que los productos comercializados en el 2012 fueron: Aceite Ideal Natural (por 250, 500, 1000, 5000 y 18000), Aceite Ideal Girasol (por 1000), Aceite sabrosa (por 1000), Aceite Sao (por 200, 500, 900, 1000, 3000 y 5000), Aceite Sao PEAD (por 5000), Aceite Lizeth (por 1000), Aceite Doña Gumi (por 1000), Aceite Vega (por 1000 y 5000) y Aceite Precio Uno (por 900).

[22] Es menester precisar que, con anterioridad a la emisión del aludido Requerimiento N° , la Administración notificó a la recurrente, el Requerimiento N° de cuyo Anexo N° 01 (folios 2332 y 2333), se advierte que le solicitó proporcionar: **Punto 5:** en formato PDF los estados financieros auditados de del ejercicio 2012, con sus notas respectivas, en virtud de que en el ETPT se le consideró a tal empresa la entidad bajo análisis para examinar las compras de aceite de crudo de soya; **Punto 6:** en formato Excel el Estado de Ganancias y Pérdidas Segmentado, por líneas de negocio, de de los ejercicios 2011 y 2012 hasta nivel operativo, así como los saldos de las cuentas: existencias, cuentas por cobrar comerciales y cuentas por pagar comerciales de cada línea de negocio al cierre de 2011 y 2012 y **Punto 7:** la descripción cualitativa detallada del giro de negocio de Agrograin Ltd. durante 2012, precisando como mínimo: (a) giro de negocio y operatividad, (b) líneas de negocio, incluyendo una breve descripción cualitativa de cada línea y un cuadro estadístico con el monto de ventas en dólares americanos de cada línea, (c) descripción del desempeño de Agrograin Ltd. durante 2012, (d) principales clientes (especificando el país de los clientes y el monto de ventas en dólares americanos) durante 2012, (e) principales proveedores (especificando el país de los proveedores y el monto de compras en dólares americanos) durante 2012 y (f) domicilio de la empresa para efectos fiscales; siendo que, en el resultado de dicho requerimiento (folios 2314 y 2315), se dejó constancia que la recurrente: (i) no presentó los referidos estados financieros auditados, sino los que le corresponden a la empresa Agrograin Uruguay, emitido por la Firma , la cual solo es una sucursal de Agrograin Ltd., (ii) el Estado de Ganancias y Pérdidas Segmentado de Agrograin Ltd., correspondiente a 2012, aunque sin presentar los saldos de las cuentas existencias, cuentas por cobrar comerciales y cuentas por pagar comerciales de cada línea de negocio de Agrograin Ltd., bajo el argumento que " *no es una empresa pública*" y (iii) no presentó información respecto de las líneas de negocio, la descripción cualitativa de cada línea y el cuadro estadístico con el monto de ventas en dólares americanos de cada línea, correspondiente a señalando únicamente que tal información fue solicitada a dicha empresa.

su criterio mejorarían la comparabilidad, de acuerdo a las funciones desarrolladas. Por ello, expuso la descripción de cada una de las compañías comparables a la recurrente en su función de "Distribución" (grupo de 6 comparables elegidas por la recurrente y 3 incluidas por ella – total 9) y en su función de "Manufactura" (grupo de 9 comparables elegidas por la recurrente y 1 adicionada por ella – total 10)[23], las cuales son las siguientes:

CUADRO N° 1			
COMPARABLES A LA RECURRENTE EN SU FUNCION DE MANUFACTURA		COMPARABLES A LA RECURRENTE EN SU FUNCION DE DISTRIBUCIÓN	
COMPAÑÍA	DESCRIPCIÓN	COMPAÑÍA	DESCRIPCIÓN
	Es una empresa de alimentos que participa en el desarrollo, adquisición, fabricación, comercialización y distribución de una variedad de salsa de tomate, mayonesa, cremas para ensaladas, salsas especiales, así como otros condimentos y conservas.		La empresa se dedica a la importación, exportación y distribución de bienes de consumo de movimiento rápido en Singapur y en otros países. Se incorporó en marzo del 2004. Su sede central se encuentra en la ciudad de Singapur, Singapur. La compañía sirve como uno de los distribuidores líderes en el sector de productos secos en Singapur.
	La empresa se dedica la producción y comercialización de productos alimenticios congelados y refrigerados en los Estados Unidos. Fue fundado en 1978 y tiene sucede en Hayward, California.		Es la empresa líder en distribución y comercialización al por mayor de Australia que se especializa en la tienda de comestibles, productos frescos, licor, hardware y otros productos de gran consumo. La compañía tiene su origen en la década de 1920, como una empresa familiar. Constituida en 2004, era conocida anteriormente como Newco Proyecto X Limited (La). El domicilio social corporativo de la empresa se encuentra en Macquarie Park, Australia.
	Es una empresa de procesamiento de Verduras concede en Francia dedicada a la producción, comercialización y distribución de productos digitales procesados y frescos. Fue establecido en 1853. La compañía cotiza en la bolsa de París y tiene su dirección de oficina registrada en Renescure, Francia.		La compañía es el segundo mayor distribuidor mayorista de alimentos que cotiza en la bolsa en los Estados Unidos, en términos de ingresos, sirviendo a la industria de la alimentación al por menor y los servicios minoristas independientes. La empresa fue fundada en el año 1885. La oficina central registrada de la empresa se encuentra en Minneapolis, Minnesota
	La empresa industrial se dedica a la fabricación y venta de alimentos procesados, productos étnicos indios como encurtidos, pastas de especias, mezclas instantáneas, kétchup y salsas, principalmente en la India. La sede social de la empresa se encuentra en Pune, india.		Es el líder del mercado en la industria de distribución de foodservice de América del Norte. La sede corporativa de la empresa se encuentra en Houston, Texas, USA. La empresa ofrece una gama completa de suministros y equipos de servicio de alimentos para complementar su oferta de productos de alimentos amplios.
	La empresa se dedica a la producción y distribución al por mayor de productos alimenticios en el sector de procesamiento de vegetales y jugos. Fue fundada en 1953 por Deodato Ferriaioli. La oficina de negocios registrada de la empresa se encuentra en Angri, los productos de Italia.		La compañía es el principal distribuidor de productos de alimentos de especialidad en los Estados Unidos. La empresa opera como una holding de inversión para un grupo de entidades dependientes que participan en la distribución de productos alimenticios de la especialidad en los Estados Unidos y Canadá.
	La compañía se especializa en la producción y distribución de conservas de frutas, jugos de frutas y bebidas principalmente en Tailandia. La empresa fue fundada en el año 1964. Anteriormente era conocida como Malee Sampran Fábrica Company Limited. La compañía tiene su sede en Pathumthani, Tailandia. Además la compañía es reconocida como el líder en el mercado de los zumos de frutas, conservas de frutas y bebidas de cereales en Tailandia.		La empresa con sede en los Estados Unidos se dedica a la distribución mayorista de alimentos naturales y orgánicos y productos relacionados en los Estados Unidos. Tiene sucede central en Dayville, Connecticut, Estados Unidos.

[23] Precisó que, en cuanto al periodo a comparar, también coincidió con la recurrente en el hecho que se utilice el promedio de tres (3) años de las compañías comparables para construir los rangos intercuartiles de mercado, sobre los cuales se compararía la rentabilidad que esta alcanzó en el ejercicio fiscalizado.

	Es un fabricante a medida de los alimentos congelados preparados de alta calidad. Fundado en 1968. Su oficina central se encuentra en Vernon, California. La compañía proporciona una solución única que ofrece el desarrollo de nuevos productos o la réplica exacta de las recetas existentes, así como la fabricación y envasado de productos.			La compañía se constituyó como una empresa privada el 19 de agosto de 1960. Obtuvo el estatuto de público el 21 de enero de 1969. Estuvo establecida como una empresa de molienda de harina de trigo y de maíz de grano, ahora se dedica principalmente a la comercialización de harina de trigo y otros productos comestibles. También es una holding de inversión. El grupo opera en Singapur, Malasia, Hong Kong y China.
	La empresa se dedica la producción, transformación y venta de productos alimenticios en los Estados Unidos. Fue incorporado en enero de 2005 y lleva a cabo su negocio desde su oficina principal se encuentra registrada en Oak Brook, Illinois.			La compañía, con sede en Japón, se dedica a la comercialización y distribución al por mayor de productos de arroz y maíz. También cuenta con operaciones activas en Vietnam, los Estados Unidos y China.
	La empresa se dedica a la producción y distribución al por mayor de alimentos de fácil preparación y los ingredientes a los consumidores, los mercados industriales y de servicios de alimentos. Fue fundada en el año 1991. La oficina de negocios registrada de la empresa se encuentra en Dublín, Irlanda.			La compañía es una empresa vietnamita dedicada a la importación y exportación de diversos productos. También está involucrado en la prestación de servicios de alquiler y soluciones de la fotografía, así como la intermediación inmobiliaria. Además, la compañía opera en tiendas de empeño y los sitios de desguace de barcos antiguos y coches. Opera desde una sede de negocios registrada y Ho Chi Minh, Vietnam.
	La compañía, con sede social registrada ubicada en Ciudad de Buenos Aires, Argentina, se dedica principalmente la producción y distribución de cereales y productos a base de cereales en Argentina. También está implicado en el funcionamiento de un molino de grano. También está involucrado en el comercio internacional y el suministro de grano a los molinos de harina y los principales fabricantes de alimentos. La empresa se constituyó en 1923.			

Considerando lo señalado, y en base a la documentación proporcionada por la recurrente[24], se mostró la siguiente información financiera de esta:

Ejercicio Fiscal 2012	Líneas de Negocio			Total Manufactura (S/)	Servicios Administrativos (S/)	TOTAL (S/)
	Aceite Crudo (S/)	Aceite Envasado (S/)	Aceite Refinado (S/)			
Ventas netas	137 219 256,00	118 394 923,00	2 627 103,00	121 022 026,00	3 077 259,00	261 318 542,00
Costo de Ventas	136 950 232,00	115 748 924,00	2 719 819,00	118 468 743,00		
Gastos Operativos	655 399,00	1 734 297,00	12 548,00	1 746 845,00		
Total de Costos y Gastos Operativos	137 605 630,00	117 483 221,00	2 732 366,00	120 215 587,00	2 875 943,00	260 697 161,00
Utilidad Operativa	-386 374,00	911 701,00	-105 263,00	806 438,00	201 316,00	621 380,00
MO	-0,28%	0,77%	-4,01%	0,67%	6,54%	

Fuente: Información proporcionada por recurrente

La Administración precisó además que, a fin de relacionar las líneas de negocio de la recurrente con las funciones de distribución y manufactura, consideró que la línea de "Aceite Crudo" desarrollaba la función de distribución, en tanto que las líneas de "Aceite Refinado Envasado" y "Aceite Refinado a Granel", representaban la función de manufactura, no obstante, recalcó que para ambas funciones se empleaba el aceite crudo de soya importado de su vinculada Agrograin Ltd.

[24] Esto es: Libros y registros contables, cuadros de análisis, comprobantes de pago de ventas y compras, contratos, entre otros.

Luego, a partir de los dos grupos de compañías comparables seleccionadas para cada función desarrollada (Manufactura y Distribución), cuya información se detalla en el Anexo N° 3 adjunto (folios 2144 a 2178), efectuó la determinación del rango intercuartil de valor de mercado, medido a través del indicador MO, según lo siguiente:

Función	Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
Distribución	1,34%	2,79%	4,91%
Manufactura	3,64%	6,12%	8,76%
Rango de Mercado Ponderado	3,98%	6,07%	9,15%

Fuente: Elaborado por la Administración (folio 2182/reverso)

En atención a la anotada data, mostró los resultados obtenidos de la comparación de la rentabilidad operativa de la recurrente y de las compañías comparables, concluyéndose que el MO obtenido por la primera, en su operatividad en la función de distribución y función de manufactura (-0,28% y 0,67%), se ubicó por debajo del cuartil inferior obtenido por el mercado (1,34% y 3,64%), lo que ameritaba un ajuste de precios de transferencia a la rentabilidad obtenida por la recurrente a la mediana del rango intercuartil, ascendente a S/ 10 801 989,00 por las operaciones de compra de aceite crudo de soya efectuadas a las empresas

Que en virtud de lo expuesto, solicitó a la recurrente que, por escrito, con la base legal correspondiente y la documentación de sustento respectiva, señalara los motivos o razones por las cuales se habría originado la inconsistencia indicada (diferencia en el análisis de comparabilidad de las operaciones), que habría dado lugar a una omisión a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que en atención al citado requerimiento, la recurrente presentó escritos de 21 y 25 de noviembre de 2016 (folios 1983 y 2094 a 2110), en los que señaló lo siguiente:

- Sobre la disminución de los resultados operativos: es matriz de un grupo de empresas que operan en el mercado de granos y de procesamiento de productos agrícolas en más de 100 países del mundo, incluido el Perú; el grupo cuenta con una red de transporte mundial y opera más de 250 plantas de procesamiento y fabricación; y, el mercado más importante para el grupo se encuentra concentrado en los países de América del Norte y Europa. Considerando lo anterior, la rentabilidad obtenida por ella no necesariamente guardaba relación con la obtenida por su matriz.

- En cuanto a la supuesta transferencia de beneficios desde Perú hacia otros territorios: consolidaba resultados con por lo que su tasa del Impuesto a las Ganancias efectiva era del 35%, una mayor que la tasa de impuesto en el Perú.

- Respecto a la selección de la parte analizada: Si bien en su ETPT se identificó a Agrograin como único proveedor de aceite crudo de soya, las compras se realizaron tanto a como a , habiéndose utilizado la información financiera segmentada de ambas empresas vinculadas en el 2012; como se podía verificar de la Ley del Impuesto a la Renta, su Reglamento y las Guías de la OCDE, no existía una referencia ni prohibición explícita sobre la selección de una entidad extranjera o local como parte analizada, por lo que encontraba una contradicción importante en la interpretación realizada por la Administración al elegirla como parte seleccionada en lugar de sus vinculadas extranjeras; al seleccionarla como parte analizada, no era posible verificar de manera confiable el cumplimiento de libre concurrencia, pues existían factores comerciales derivados del nivel de competencia en el mercado peruano de aceites comestibles y ajenos a los precios de transferencia que afectaban sus resultados, sin embargo, sus partes vinculadas únicamente realizaban la función de comercialización del mismo tipo de productos, desarrollando un rol activo en la ejecución de la transacción bajo análisis y en un mercado altamente competitivo; contrató a una firma de auditores externos de reconocimiento internacional para que certifiquen la veracidad de la información financiera segmentada proporcionada, práctica que venía siendo utilizada y aceptada por Administraciones Tributarias en otras partes del mundo; cumplía con presentar documentación adicional que respaldaba el análisis efectuado y subsanaba las observaciones formuladas por la Administración, a fin que se considerara como información financiera la presentada por sus partes vinculadas, tales como: (a) información

financiera segmentada correspondiente a , por la venta de aceite crudo de soya, auditada por , y (b) copias de las facturas por las compras de aceite de soya realizadas por a sus proveedores (terceros independiente), debidamente legalizadas y apostilladas, que comprobaban que las operaciones existieron y soportaban la información financiera presentada por ambas compañías; y la información financiera presentada en el ETPT 2012, la cual reportaba ventas por US$ 82 581 913,00, incluía las ventas de a su favor, por US$ 16 692 824,00, de a favor de y por un total de US$ 2 571 296,00 y de y a su favor, por US$ 63 317 793,00.

- En cuanto a la presentación de un análisis complementario según el método PCNC: Adjuntó archivos denominados "*PCNC -Compra de aceite crudo de soya Agrograin-Proveedores*" y "*PCNC – ADUANAS 2012*", en los cuales verificaba: (a) el costo de adquisición del aceite de soya de adquirido de partes vinculadas, en función al método del PCNC con comparables externos, utilizando información disponible de cotizaciones diarias presentadas por el Chicago Mercantile Exchange (CME), referente a comparables externos, que sirvieron para demostrar que las compras efectuadas por ambos proveedores vinculados para su posterior venta a ella se encontraban a valor de mercado y (b) el precio de venta de los productos de a su favor, en función al PCNC con comparables externos, utilizando información disponible de la base de datos de Aduanas, ubicando así productos dentro de la misma partida arancelaria[25], habiéndose llegado a la conclusión que los precios pactados entre sus proveedores vinculados y ella, no fueron superiores a los precios FOB de importaciones de aceite crudo de soya pactados entre terceros independientes. A través de este análisis complementario pudo demostrar que no existía ninguna sobrevaluación en la compra de productos, por lo que no procedía ajuste de precios de transferencia alguno.

Que a través del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 2111 a 2126), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y de la documentación adjuntada por esta y, al respecto, mencionó lo siguiente:

- Sobre la inconsistencia de su rentabilidad, con la de su matriz: La metodología del MNT consistía en la comparación de márgenes operativos obtenidos por empresas independientes seleccionadas como funcionalmente comparables respecto de la utilidad operativa obtenida por la recurrente, en tal sentido, la rentabilidad obtenida por su matriz Archer Daniels Midland Company, solo tuvo un fin informativo y referencial, no habiéndose considerado para efecto de la aplicación del método y determinación del reparo.

- En relación con el domicilio de los proveedores Agrograin y Agrograin Uruguay: Solo se mostraron con el fin de poner en evidencia un hecho objetivo, referido a que ambas empresas se ubicaban en países y jurisdicciones de baja o nula imposición, con información obtenida de la propia documentación proporcionada, lo que no tenía efecto en la determinación de la observación.

- Respecto de la selección de la parte analizada: No se sustentó documentariamente la imposibilidad de verificar de manera confiable el principio de plena competencia de elegir a la recurrente debido a la existencia de factores comerciales derivados del nivel de competencia en el mercado peruano; si bien la recurrente tenía el segmento de comercialización (distribución) y manufactura (envasado), durante la auditoría se recogió información sobre los activos, funciones y riesgos de cada segmento de negocio, líneas de comercialización, productos y estructura organizacional, a través de una visita a la planta productora, entrevistas con los funcionarios de la empresa y la evaluación de la documentación presentada; la certificación de la información denominada "información financiera segmentada auditada", solo representaba la revisión específica con el único propósito de examinar el archivo "PL ', sobre cuya evaluación los auditores independientes EY Brasil no expresaron una opinión referida a su validez, verificándose en el segundo párrafo del "*Informe de auditores independientes sobre la aplicación de los procedimientos previamente convenidos*" que el trabajo realizado se efectuó en concordancia con la Norma Internacional 4400 "Encargos para realizar

[25] Partida Arancelaria 1507100000 – "Aceite de soya, en bruto, incluso desgomado".

procedimientos acordados sobre información financiera", el cual especifica que el auditor no expresa ningún tipo de opinión, dado que se limita a informar sobre los hechos concretos detectados, siendo los usuarios del informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos aplicados y los hechos concretos detectados por el auditor y extraen sus propias conclusiones sobre el trabajo de este último, en tal medida, al ser un servicio afín el prestado, su grado de confianza era mínimo (o nulo), por lo que tal documento no tenía valor tributario ni podía servir como sustento en la fiscalización; y no se adjuntó ninguna copia de la jurisprudencia internacional mencionada (Caso .), no pudiéndose emitir pronunciamiento al respecto. Por lo expuesto, la Administración se reafirmó en su posición sobre que la parte analizada con mayor información confiable y disponible (contable y financiera) es la recurrente y no la parte radicada en países o territorios de baja o nula imposición.

- En cuanto al análisis complementario según el método del PCNC: (i) La evaluación presentada por la recurrente, referida al costo de adquisición de los productos por parte de Agrograin y Agrograin Uruguay no requería pronunciamiento en la medida que se consideraba como parte analizada para la evaluación de precios de transferencia a dichas empresas del exterior, cuando era la recurrente respecto de la cual se contaba con la mejor calidad y cantidad de información disponible, (ii) la legislación de precios de transferencia no cubría las operaciones entre partes vinculadas no domiciliadas, por lo que el hecho de aplicar las normas peruanas en operaciones entre no domiciliadas invalida desde su perspectiva la evaluación complementaria, (iii) para la evaluación del precio de un producto como el aceite crudo de soya "*commodity*", se debía tener en cuenta tres componentes indispensables en la conformación del precio: prima o base[26], flete marino[27] y futuro[28], a los que no tuvo acceso, por lo que no podía verificar la fecha de fijación de prima, la fecha de fijación del futuro, el referente de mercado considerado para la fijación de los valores de la base y el futuro, los volúmenes negociados, las condiciones de pago, la fijación de las coberturas, entre otros[29], que son determinantes para la fijación del precio de un *commodity* sujeto a las variaciones del mercado en el que cotiza.

  Sobre el análisis complementario denominado "*VERIFICACIÓN DEL PRECIO DE VENTA DE LOS PRODUCTOS DE AGROGRAIN Y AGROGRAIN URUGUAY A ADM INCA*", reiteró lo expuesto en lo ítems (i) y (iii) precedentes; no se podía tener en consideración para su caso en particular la información obtenida de la base de datos de ADUANAS, toda vez que no recogía los elementos de comparabilidad para poder definir razonablemente las operaciones que se podrían seleccionar como comparables; y los precios obtenidos de la base de datos mostraban valores de importación de aceite crudo de soya de Alicorp S.A.A., Cargill Américas Perú Inc. y UCISA S.A., siendo de público conocimiento que las dos primeras pertenecían a grupos económicos que tenían vinculadas en el exterior por lo que la evaluación complementaria no debía incluirlas, en la medida que las operaciones de dichas empresas podrían haberse efectuado entre empresas vinculadas y no reflejarían valores de mercado.

Que de ese modo, la Administración mantuvo el ajuste de precios de transferencia por las compras de aceite crudo de soya desde respecto de las funciones de distribución y manufactura, por un total de S/ 10 801 989,00 (S/ 4 207 930,00 + S/ 6 594 059,00).

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 1949 y 1950), la Administración puso en conocimiento de la recurrente la observación antes indicada, detallada en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , a efecto que aquella presentara sus descargos.

Que en atención al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 20 de diciembre de 2016 (folios 1866 a 1924), en el que, además de reiterar lo antes expuesto, refirió en cuanto a la selección de la parte analizada que la Administración no se pronunció de manera específica respecto de las facturas

[26] Componente que asegura la compra de producto físico, periodo de embarque y especificaciones de calidad.
[27] Componente que determina el costo de transportar el producto del puerto de carga al puerto de destino.
[28] Componente del precio que hace referencia a una bolsa y mes determinado.
[29] Como la disponibilidad actual del producto en el mercado local, la situación logística de la competencia, el poder de negociación con el cliente, el volumen solicitado, la eficiencia logística, etc.

debidamente legalizadas que fueron presentadas para sustentar la información segmentada, por lo que entendía que, a su consideración, las operaciones de compra – venta realizadas por se efectuaron al valor señalado en tales comprobantes, más aún cuando los importes coincidían con la información financiera segmentada de ambos proveedores no domiciliados, también presentada el 21 de noviembre de 2016; que el "Informe de Procedimientos Previamente Convenidos" elaborado por contenía todos los elementos importantes para evidenciar y sustentar la asignación de los ingresos, costos y gastos de sus partes vinculadas, pues tenía como respaldo operaciones reales (facturas) y la revisión realizada fue practicada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (Norma Internacional 4000: Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera), cumpliendo con lo dispuesto en el "Código de Ética para Profesionales Contadores", emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), desprendiéndose que los hallazgos del informe eran objetivos y provenían de información confiable que permitía extraer conclusiones propias, por lo que la utilidad mostrada en los estados financieros segmentados de Agrograin y Agrograin Uruguay eran reales; y que a su parecer sí había probado, con información válida y confiable, que sus vendedores de aceite crudo de soya podían ser seleccionados como parte analizada.

Que añadió que, aun cuando del análisis efectuado por la Administración, tomándola como parte analizada, aquella concluía que sus segmentos de manufactura y distribución se encontraron por debajo del rango intercuartil de empresas independientes seleccionadas funcionalmente como comparables a dichos segmentos, del resultado de su análisis de comparabilidad, tomando como partes analizadas a de quienes contaba con información financiera segmentada de buena calidad, se verificaba que dichos proveedores nunca obtuvieron una utilidad superior a la del mercado, quedando con ello acreditado que si bien la Administración aplicaba la metodología del MNT asumiendo que su información era confiable, esta no era la que explicaba correctamente la realidad de la operación en su conjunto, lo que se contrapone con lo dispuesto en el inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1925 a 1946), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente, y precisó que si bien el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exponía como premisa explícita las condiciones para seleccionar el mejor método que reflejara la realidad económica de la operación, al precisarse que el método seleccionado debía contar con mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación, se interpretaba en todos sus extremos que podía preferirse como parte analizada, a la empresa que se encontraba en procedimiento de fiscalización, toda vez que respecto de esta es que se tendría facilidad de acceder a la mayor cantidad de información, y a su vez, de mejor calidad, tal como sucede en este caso, por lo que se reafirmaba en su posición de considerar a la recurrente como la parte analizada en su análisis.

Que manifestó sobre la denominada por la recurrente "información financiera segmentada", presentada respecto de que esta no reunía los requisitos establecidos por la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 8 - Segmentos de Operación, por lo que no podía calificarse como tal; que el archivo denominado "PL – Bras.xlsx", sobre la cual emitió el "Informe sobre la aplicación de procedimientos previamente convenidos", no reunía los requisitos señalados en la NIIF 8, en la medida que no se observaba del contenido de tal archivo, el segmento de operación por separado de cada empresa, a lo que precisó que si bien Agrograin Uruguay era subsidiaria de Agrograin, ambas entidades tenían personería jurídica propia y por ende, una autoridad responsable de su gestión, debiendo haberse elaborado la segmentación para cada entidad, señalando luego el criterio para hacer la segmentación (por productos, por zona geográfica, una combinación de ambos o cualquier otro que a juicio de la administración fuera acorde a su operatividad), más aún si del Dictamen de los Auditores Independientes de los Estados Contables de dvirtió que la misma comercializaba diversos productos (cereales, oleaginosas, harinas y aceites, cacao, azúcar y biodiesel), mientras que en Perú tiene operaciones en diversos países, tales como Brasil, Bolivia, Ecuador, Chile, Paraguay, Perú y Colombia; y que de la evaluación del archivo evaluado por los auditores independientes también observó que no contenía la conciliación efectuada entre la información financiera del segmento de operación y la información financiera de la entidad en su conjunto.

Que de otra parte, también acotó como inconsistencia que, en el informe de los auditores brasileros, se mencionaba que el archivo contenía información de ingresos, costos, gastos y márgenes de las empresas (periodo del 01/01/2012 al 30/04/2012) y (periodo 01/05/2012 al 30/12/2012), por lo que al tener la información agregada de ambas empresas y por periodos que no abarcaban un ejercicio contable, no podía verificar de manera individual a cada entidad, con la información presentada por la propia recurrente durante la fiscalización. En tal sentido, consideró que la información proporcionada respecto de no reunía los requisitos para ser considerada como información financiera segmentada, no cumpliéndose con lo establecido en el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que resultaba correcto que sea la recurrente quien se considere la parte analizada.

Que finalmente, mencionó que carecía de sustento el argumento de la recurrente con el que aseguraba que sus partes vinculadas generaron un margen de rentabilidad operativa negativa o dentro del valor de mercado, al vender el aceite crudo de soya, toda vez que la información sobre la cual la recurrente hizo su análisis de comparabilidad, no reúne los requisitos establecidos en las normas contables para ser considerada como información financiera segmentada.

Que por lo expuesto, la Administración mantuvo el ajuste de precios de transferencia a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por las operaciones de compra de aceite crudo de soya efectuadas a las empresas por el importe total de S/ 10 801 989,00.

Que ahora bien, en el presente caso, se tiene que la controversia se centra en verificar, en principio, la selección de la parte analizada a fin de efectuar el análisis de precios de transferencia, en aplicación del MNT, respecto de las operaciones de compra de aceite crudo de soya por parte de la recurrente a sus vinculadas Agrograin y Agrograin Uruguay; luego, corresponde examinar si la Administración verificó, durante el procedimiento de fiscalización, la comparabilidad de las compañías elegidas como comparables a la parte analizada que seleccionó la recurrente para la construcción de rango intercuartil de rentabilidades de mercado, sobre el cual se sustenta el ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 determinado por aquella; y, por último, si corresponde amparar el análisis complementario según el método PCNC presentado por la recurrente en el transcurso del procedimiento de fiscalización.

- **Selección de la parte analizada**

Que en este punto corresponde evaluar si, como sostiene la Administración, el análisis de precios de transferencia global, en aplicación del MNT, considerando la selección de la recurrente como parte analizada, resulta ser más idóneo que el análisis segmentado -considerando la selección de Agrograin como parte objeto de análisis-, que propuso la recurrente en su ETPT 2012.

Que al respecto, las Directrices OCDE, en relación a las ventajas del método de MNT, señalan que (párrafo 2.63): *"Otra ventaja práctica del método del margen neto operacional es que, como ocurre en los métodos unilaterales, sólo es necesario analizar el indicador financiero de una de las empresas asociadas (la parte "objeto de análisis"). (…). En la práctica esto puede ser muy ventajoso cuando una de las partes de la operación es compleja y realiza diversas actividades estrechamente relacionadas,* ***o cuando es difícil obtener información fiable sobre una de las partes****".*

Que indican tales directrices, en cuanto a la selección de la parte objeto de análisis, que (párrafo 3.18): *"Al aplicar los métodos del coste incrementado, del precio de reventa o del margen neto operacional (…), es necesario elegir la parte de la transacción respecto de la que se analiza un indicador financiero (margen sobre costes, margen bruto o indicador de beneficio neto).* ***La selección de la parte objeto de análisis debe ser coherente con el análisis funcional de la operación. Como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad*** *y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo".*

Que agregan dichas directrices que (párrafo 3.22): *"Cuando el método de determinación de precios de transferencia más apropiado atendiendo a las circunstancias del caso (…), sea un método unilateral,* ***es necesario contar con la información financiera relativa a la parte objeto de análisis*** *(…), con*

independencia de si la parte objeto de análisis es nacional o extranjera. Por tanto, ***si el método más apropiado es*** *el del coste incrementado, el del precio de reventa o* ***el del margen neto operacional, y la parte objeto de análisis es la entidad extranjera, es necesario contar con información suficiente para aplicar con fiabilidad el método elegido a la parte objeto de análisis extranjera, y para que el país de la parte que no constituye objeto de análisis pueda examinar la aplicación del método a la parte objeto de análisis extranjera.*** *Por otro lado, una vez que se elige un método unilateral como método más apropiado y que la parte objeto de análisis es el contribuyente nacional, la administración tributaria no tendrá, en general, razones para seguir solicitando datos financieros a la entidad asociada extranjera".*

Que en la doctrina nacional, sobre la selección de la parte analizada, se ha indicado que *"La OCDE establece en sus directrices sobre la materia que la parte a ser examinada en una transacción será la que conduzca las operaciones más sencillas de identificar y evaluar,* ***y la parte que cuente con mayor y mejor calidad de información****. A diferencia de países como Argentina, donde la legislación interna prescribe expresamente que la entidad a ser analizada es siempre la local, en el Perú, para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios podrá efectuarse directamente sobre la situación de la empresa local o sobre la entidad residente en el exterior indistintamente. Por supuesto,* ***siempre y cuando la empresa extranjera sea la que cuente con mayor y mejor calidad de información, y la misma sea de fácil acceso****. La realidad y experiencia sobre la materia demuestra que no es frecuente que se analice una transacción seleccionando a la empresa no domiciliada como la entidad sujeta a análisis. El motivo es obvio: no suele ser sencillo para las compañías locales obtener información financiera de sus vinculadas residentes en el exterior (…)"*[30].

Que asimismo, sobre el análisis global y segmentado de precios de transferencia, se ha mencionado que: *"Los precios de transferencia se pueden analizar en forma global o mediante un análisis segmentado".* Sobre la diferencia entre un análisis global y uno segmentado se señala que radica en el tipo de información a ser comparada con el mercado, siendo que en el análisis segmentado se compara el margen obtenido en una operación o tipo de operación puntual, mientras en el global, se compara el margen global extraído usualmente del estado financiero de la empresa sujeta a análisis[31].

Que de lo expuesto, se tiene que, de acuerdo con las Directrices OCDE y la doctrina nacional, la parte analizada debe ser la entidad, no solo más simple o que cuente con las operaciones menos complejas, sino también aquella de la que se disponga mayor información confiable y suficiente para efectuar el análisis de precios de transferencia, en aplicación del MNT, desde una perspectiva segmentada o global, de manera fiable y adecuada.

Que en el presente caso, respecto a la información de la que se dispone en torno a las compañías Agrograin y Agrograin Uruguay, que la recurrente propone como partes objeto de análisis, en primer término, se tiene que, a través de los Requerimientos N° emitidos en el procedimiento de fiscalización, la Administración le solicitó a la recurrente la información financiera de sus vinculadas[32], dado que estas habían sido consideradas como las partes objeto de análisis en su ETPT 2012. Así, se advierte que la Administración solicitó a la recurrente diversa información de ales como: sus Estados Financieros Auditados del ejercicio 2012, con sus notas respectivas, estados de ganancias y pérdidas segmentados, por línea de negocio, de los ejercicios 2011 y 2012, saldos de las cuentas existencias, cuentas por cobrar comerciales y cuentas por pagar comerciales de cada línea de negocio al cierre de los ejercicios 2011 y 2012; y una descripción cualitativa detallada del giro de negocio durante el 2012, con la precisión de su operatividad, líneas de negocio, estadísticas de ventas, desempeño de la empresa, principales clientes y proveedores durante el

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

[31] Ibidem.

[32] Nótese que si bien en el Requerimiento N° se hace referencia en su Punto 5 a "Agrograin Ltd." únicamente (folio 2333), ello se debió a que en el ETPT 2012 de la recurrente solo se hizo referencia a esa empresa como parte analizada y vendedora de aceite crudo de soya, en tal sentido, si la recurrente afirma que en realidad tal documento se elaboró en función de la información financiera segmentada de , estaba en la obligación de alcanzar la documentación pertinente por ambas empresas.

mencionado ejercicio, así como la documentación que sustentara las afirmaciones de la recurrente en torno a la información solicitada.

Que sin embargo, tal como se dejó constancia en los Resultados de los Requerimientos N° a recurrente entregó respecto de como "información financiera segmentada" y su soporte, lo siguiente: (i) Estados Financieros Auditados del 2012, con sus notas respectivas, por (ii) Estados de Ganancias y Pérdidas de 2012, en formato excel, por , (iii) breve descripción de giro de negocio, operatividad y descripción de desempeño de en 2012, (iv) cuadro de análisis en archivo excel denominado "PROVEEDORES DE AGROGRAIN" y "CLIENTES DE AGROGRAIN", precisando sobre que "(…) *no es empresa pública*", (v) Reportes impresos denominados "PCNC COMPRA DE ACEITE CRUDO DE SOYA AGROGRAIN – PROVEEDORES", "PCNC ADUANAS" y "COTIZACIÓN DE BASES 2012", con fotocopias de reportes de cotizaciones y futuros de ADM, (vi) fotocopias de facturas de compra y de ventas emitidas por (o giradas a) Agrograin y Agrograin Uruguay, e (vii) Informe sobre la aplicación de procedimientos previamente convenidos elaborado por la firma de auditores independientes EY Brasil.

Que cabe señalar que si bien la recurrente se refiere a la información adjuntada como "Información Financiera Segmentada" de Agrograin y Agrograin Uruguay, de acuerdo con lo observado por la Administración, dicha información era inconsistente, no cumplía con los requisitos establecidos por la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 8 - Segmentos de Operación, no conciliaba la información financiera del segmento de operación y la información financiera de la entidad en su conjunto y no estaba diferenciada de acuerdo a cada proveedor vinculado, en los términos descritos líneas arriba, lo que le impedía efectuar una verificación de cada empresa, según los Resultados de los Requerimientos N° Asimismo, destacó que, si bien la recurrente pretendía darle verosimilitud a la misma con el informe elaborado por EY Brasil, producto de tal revisión no se emitió una opinión respecto a su validez, siendo más bien una revisión específica del archivo "*PL AGROGRAIN-Bras.xlx*" y que, dado que la información proporcionada no calificaba como "información financiera segmentada", no procedía emitir pronunciamiento sobre esta, ni sobre su documentación de soporte.

Que de otro lado, respecto a la información de la que se dispone en torno a la recurrente, que la Administración propone como parte objeto de análisis, esta sustenta su posición indicando que ha tenido acceso a la información financiera segmentada de la recurrente a través de todo el procedimiento de fiscalización, información financiera que no solo cumple con los requisitos para ser considerada como tal, sino que también pudo ser verificada con la documentación de sustento, los libros y registros contables proporcionados, resultando tal información abundante en cantidad y calidad, siendo que esta no solo se encuentra en soporte físico (libros y registros contables), sino a nivel de soporte digital (medios magnéticos), la cual incluye información segmentada, información de principales clientes, así como documentación de soporte sobre cada uno de los reportes o estados contables que le fueron proporcionados (folios 1936, 1937, 2118 y 2119).

Que aunado a lo anterior, la Administración abunda indicando que, además de la documentación recabada a través de los requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización, relacionada a la operatividad de la recurrente, así como por las operaciones con sus partes vinculadas, información sobre los activos, funciones y riesgos de cada segmento, realizó diversas actividades tales como: visita a la planta productora y entrevistas con los funcionarios de la empresa, a efectos de conocer el proceso que realiza (folio 2119).

Que de lo actuado se aprecia que, en efecto, tal como se dejó consignado en los requerimientos y sus resultados, emitidos a lo largo del procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó mayor y mejor calidad de información financiera e información relacionada a su operatividad, la misma que pudo ser verificada por la Administración con la documentación de soporte, tales como sus libros y registros contables de los que dispuso. Así pues, en los Resultados de los Requerimientos N° y (folios 179, 2316 y 2317), se dejó constancia de la descripción de los estados contables,

[33] Bajo la Orden de Fiscalización N° 140011443440-01 SUNAT (folio 1650).

reportes contables y documentación sustentatoria que corresponde a la información financiera del ejercicio 2012, de la recurrente, a la que pudo tener acceso la Administración, tales como: (i) Análisis detallado por rubro mostrando la variación mensual de las Cuentas de Clase 6 Gastos y 7 Ingresos, (ii) Registro de ventas, compras y auxiliar de control de activos fijos, (iii) planillas electrónicas, (iv) Libros contables: Diario, Mayor, Caja Bancos, Inventarios y Balances, Balance de Comprobación Analítico, (v) Registro de Inventario Permanente Valorizado, (vi) Estados financieros Auditados con sus notas respectivas por el ejercicio fiscal 2012 de emitido por la firma ., (vii) Diversos contratos de prestación de servicios de administracion y logística para importación de productos, servicio industrial de producción de aceite comestible refinado envasado, licencia de uso exclusivo de marca y prestación de servicios varios, suscritos por la recurrente, (viii) Estado de Ganancias y Pérdidas Segmentado del ejercicio 2012, por las líneas de negocio: aceite refinado envasado, aceite refinado a granel, aceite crudo de soya, stearina de palma y servicios administrativos, (ix) Saldos de cuentas existencias, cuentas por cobrar comerciales y cuentas por pagar comerciales de cada línea de negocio al cierre del 2012, (x) un escrito en el que describe sus líneas de negocio del ejercicio 2012 y (xi) Cuadro de análisis en formato Excel denominado "CUADRO ESTADÍSTICO 2012", con el detalle de sus principales clientes por negocio.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la recurrente es la parte de la operación vinculada, respecto de la cual, en el caso de autos, se dispone de mayor y mejor calidad de información confiable y suficiente, a fin de tener la seguridad de poder comparar las funciones, activos y riesgos con los que cuenta dicha parte de la operación vinculada, y realizar así un correcto análisis de comparabilidad y, por ende, una adecuada aplicación del MNT, a diferencia de Agrograin y Agrograin Uruguay, cuya dificultad para obtener información financiera fiable y relativa a su operatividad impide contar con la información suficiente para considerarlas como partes analizadas, y aplicar con fiabilidad el método elegido.

Que por lo antes concluido, carece de sustento lo afirmado por la recurrente en relación a que la Administración no explicó las razones por las cuales optó por elegirla como parte analizada, a pesar de haber presentado abundante información sobre sus vinculadas Agrograin y Agrograin Uruguay; de igual modo, no procede lo argumentado en el sentido que únicamente se le consideró como parte analizada debido a que era el sujeto fiscalizado, suponiendo que por ello podría accederse con facilidad a información de mejor calidad, pues como se ha verificado de los actuados, en efecto fue respecto de ella que la Administración accedió a información confiable y suficiente para aplicar el MNT.

Que ahora bien, como se glosó precedentemente, en el Resumen Ejecutivo del ETPT 2012, que obra en autos, se dejó constancia que Agrograin realizó una segmentación de sus estados financieros clasificando los ingresos, costos y gastos operativos relacionados a la reventa de aceite crudo de soya efectuada a la recurrente, objeto de análisis, en aplicación del MNT. En ese sentido, habiéndose concluido en la presente resolución que la información correspondiente a -considerada en dicho ETPT como parte analizada-, de la que se dispone en autos, no resulta fiable y suficiente para que la operación objeto de examen sea analizada de forma segmentada desde la perspectiva de aquellas, correspondía, en la misma línea de lo sostenido por la propia recurrente en el citado ETPT, efectuar un análisis segmentado de la operación de su negocio, considerándola a ella como parte analizada, a fin de evaluar si la operación vinculada objeto de análisis se efectuó a valor de mercado.

Que por consiguiente, se tiene que, tal como sostiene la Administración, el análisis segmentado por función (manufactura y distribución), en aplicación del MNT, considerando la selección de la recurrente como parte analizada, resultaba ser más idóneo, que el análisis segmentado, considerando la selección de como partes objeto de análisis, que propuso la recurrente en su ETPT 2012.

Que cabe anotar que si bien la recurrente anota que son las partes cuyo análisis funcional resulta menos complejo y respecto de la cual existen comparables más sólidos, no habiendo limitación por su condición de entidad extranjera, cumpliendo así las condiciones establecidas en los párrafos 3.18 y 3.22 de las Directrices OCDE, para ser consideradas como la parte analizada y que, a pesar de reconocerse en las páginas 10 y 11 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° que ella cuenta con un análisis funcional más complejo, se decidió elegirla como parte analizada por supuestamente haber accedido a información verificable de cada uno de sus segmentos de

negocio, líneas de comercialización, productos, estructura organizacional, entre otros, lo cual evidencia una falta de congruencia entre la evaluación realizada y la conclusión arribada; cabe indicar que del análisis antes realizado se tiene que la parte objeto de análisis idónea debe ser la recurrente y no , siendo que si bien los citados párrafos 3.18 y 3.22 indican que la parte analizada es normalmente aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo, con independencia de si es nacional o extranjera, también señalan que la elección de dicha parte debe ser coherente con el análisis funcional de la operación, y que si dicha parte es extranjera se debe contar con información suficiente para aplicar el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad, por lo que, considerando las deficiencias en la presentación y acceso a la información financiera y relativa a la operatividad de Agrograin y Agrograin Uruguay, su elección como parte analizada dificultaría la aplicación del método de MNT, el cual examinaría el indicador de rentabilidad o beneficio neto de la parte analizada, en base a un análisis funcional poco fiable, según lo antes expuesto, por lo que la elección de la recurrente como parte analizada se encuentra debidamente sustentada.

Que además, es del caso indicar que a efectos de desconocer la elección de como parte analizada, la Administración no solo se basó en el hecho que la recurrente no habría presentado información financiera segmentada que, en efecto, califique como tal, aludiendo a la NIIF 8, pues como se aprecia de lo actuado y antes detallado, la Administración fundamentó su posición en diversos argumentos de hecho y de derecho, concluyendo que la recurrente y no era la parte de la transacción que debía considerarse como parte analizada, al tener acceso a mayor y mejor calidad de información, siendo que la alusión a la NIIF 8 sobre información segmentada, resulta ser un sustento adicional que, según la Administración, abona a desvirtuar la elección de Agrograin y Agrograin Uruguay como partes objeto de análisis, mas no el único fundamento y medular de su conclusión, no advirtiéndose que la cantidad y/o características específicas de la información financiera requerida por la Administración para validar la elección de haya vulnerado la razonabilidad, teniendo en cuenta que su observación relacionada a las deficiencias en la presentación y acceso a la información financiera y de la operatividad de dichas empresas surge de la selección que hizo la propia recurrente en su ETPT, al considerar a dichas empresas como "partes analizadas", por lo que resultaba razonable que la Administración solicitara a la recurrente la información fuente de cotejo suficiente para aplicar con fiabilidad el método elegido a la parte objeto de análisis extranjera.

Que con relación al Informe de presentado por la recurrente y que, a su consideración, tiene valor probatorio por haber sido realizado por un tercero independiente con la finalidad de acreditar que las transacciones descritas en la información financiera segmentada tienen soporte en los comprobantes de compra y venta del aceite crudo de soya; cabe resaltar que de su revisión (folios 1962 a 1981), se advierte que el trabajo realizado habría partido de la obtención y análisis del informe "PL Agrograin – Bras.xlsx", puesto a disposición por la recurrente; así como de las facturas de compraventa que respaldarían el control anteriormente mencionado (informe), y de las imágenes de "pantalla del sistema JDEdwards" de la empresa Agrograin, precisándose en su parte final que: *"(…) la aplicación de los referidos procedimientos no constituyó examen completo de auditoría de acuerdo con las normas brasileñas e internacionales de auditoría, cuyo objetivo sería la expresión de una opinión sobre la información contable y financiera constante en el presente informe relativa a la Empresa. Por consiguiente, no estamos expresando opinión sobre dicha información contable y financiera de la Empresa. Ninguno de los servicios o convenidos, constituyó opinión o asesoramiento jurídico (…)*", por lo tanto, tal como afirma la Administración, dicho informe, *per se*, no le da verosimilitud a la información contenida en los archivos entregados, aun cuando la recurrente alegue que la labor realizada por los auditores fue cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y con el "Código de Ética para Profesionales Contadores" emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Que carecen de fundamento los argumentos destinados a sustentar que las facturas de compraventa entregadas para acreditar las operaciones efectuadas por Agrograin y Agrograin Uruguay, respaldan la información financiera segmentada proporcionada respecto de ambos proveedores no domiciliados, pero es la Administración quien no las ha valorado correctamente u omitido pronunciarse sobre las mismas, en la medida que no corresponde asumir, solo bajo la premisa que la suma de los importes de los referidos comprobantes pudiera coincidir con los montos por ventas, costos de ventas, costos operativo y costos

administrativos, consignados en el archivo "PL Agrograin – Bras.xlsx", por los periodos enero a diciembre de 2012, que ello es suficiente para darle verosimilitud a los archivos elaborados por la recurrente y que sean considerados como "información financiera segmentada", también para utilizarla como fuente para efectuar el análisis de precios de transferencia, cuando a diferencia de Agrograin y Agrograin Uruguay, la Administración sí cuenta respecto de la recurrente no solo con toda la información financiera y contable pertinente, sino con la documentación de soporte que le permite verificar su idoneidad. Por lo tanto, en la medida que la Administración expresó los motivos por los cuales no consideraba la información proporcionada por la recurrente respecto de Agrograin y Agrograin Uruguay, como "información financiera segmentada", lo que constituye su base para no evaluar el contenido de las facturas entregadas, no existe una vulneración, por su parte, en la valoración de la prueba, como mal pretende afirmar la recurrente, ni vicio de nulidad por indebida motivación que pueda ampararse.

Que sobre lo señalado por la recurrente en el sentido que en ningún resultado de requerimiento de la fiscalización se ha realizado una evaluación de las funciones, activos y riesgos asumidos en la operación materia de análisis a fin de sustentar su errónea decisión de seleccionarla como parte analizada por tener un análisis funcional menos complejo que el de resulta pertinente mencionar que, según se aprecia del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 2180 a 2192), la Administración sí efectuó un análisis funcional de la operación, lo que le permitio elegirla como parte analizada, luego de tomar en cuenta el giro de negocio y las funciones asumidas por la recurrente, las líneas de negocio que manejaba, sus activos y riesgos, así como la documentación/información disponible sobre ella misma. Por tanto, carece de sustento lo planteado por la recurrente en este extremo, más aún porque se verifica de los actuados que no se descartó a las empresas vinculadas por la recurrente como parte analizada debido a que se haya concluido que su análisis funcional era más complejo, sino debido a que no se contaba con información suficiente de las empresas extranjeras para aplicar adecuadamente el MNT.

Que finalmente, en cuanto a que es la Administración a quien le correspondía la carga de la prueba en materia de precios de transferencia; no debe perderse de vista que el artículo 196 del Código Procesal Civil, establece que la carga de la prueba corresponde a quien afirma un hecho –de aplicación supletoria en materia tributaria en virtud de lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario–. Por tanto, en la medida que este Tribunal ha verificado que la selección de la parte analizada por la Administración, se ha realizado conforme a derecho, y que es la recurrente quien no ha presentado la documentación que respalde su propio análisis, ni los aspectos que han sido cuestionados durante el procedimiento contencioso tributario, no resultan amparables sus alegatos, así como tampoco es aplicable la jurisprudencia invocada, tal como las Resoluciones N°

- **Comparabilidad de las compañías seleccionadas como comparables**

Que en este punto corresponde evaluar si se verificó, durante el procedimiento de fiscalización, la comparabilidad de las compañías elegidas como comparables a la parte analizada seleccionada -la recurrente-, para la construcción del rango intercuartil de rentabilidades de mercado, sobre el cual se sustenta el ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 determinado.

Que al respecto, en relación con el desarrollo de un análisis de comparabilidad, las Directrices OCDE, indican que (párrafo 1.33): *"La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones efectuadas entre empresas independientes. Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables.* ***Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias"***. Agregan las aludidas directrices, que (párrafo 1.36): *"(…)* ***Las características o "factores de comparabilidad" que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son*** *las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las*

cláusulas contractuales, ***las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen"****.*

Que las mismas directrices señalan, sobre el desarrollo del análisis de comparabilidad que (párrafo 3.1): *"Por definición, una comparación implica la consideración de dos elementos: la operación vinculada objeto de revisión y las operaciones no vinculadas que se consideran potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituye solamente una parte del análisis de comparabilidad que no debe confundirse con el análisis en sí, ni desvincularse de él.* ***La búsqueda de información sobre operaciones no vinculadas potencialmente comparables y el proceso de identificación de comparables depende del análisis previo de las operaciones vinculadas que realiza el contribuyente y de los factores de comparabilidad pertinentes****".*

Que las citadas directrices, en cuanto a los ajustes de comparabilidad, refieren que (párrafo 3.47): *"La necesidad de ajustar los comparables y la exigencia de precisión y fiabilidad se subrayan en estas Directrices en distintas ocasiones, tanto en la aplicación general del principio de plena competencia como, más específicamente, en el contexto de cada método. (...)* ***ser comparable significa que ninguna de las posibles diferencias existentes entre las situaciones objeto de comparación puede influir significativamente en la condición examinada metodológicamente, o que pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de tales diferencias****".*

Que como se aprecia del acápite anterior, referido a la selección de la parte analizada, se ha concluido que la operación de compra de aceite crudo de soya por parte de la recurrente a sus vinculadas es una operación que corresponde medirse a través de un análisis segmentado por función (manufactura y distribución), de la operación de negocios de la recurrente, considerando a esta última como parte objeto de análisis, al igual que en la medición de las operaciones vinculadas señaladas en el referido ETPT.

Que en el presente caso, según se observa del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 2182 a 2185), la Administración, tanto para la función de distribución, como para la función de manufactura, utilizó algunas de las comparables seleccionadas por la recurrente en su ETPT 2012 (Distribución: Hosen

y adicionó otras cuatro que a su parecer no debieron ser rechazadas por la recurrente, pues las funciones que realizaban eran similares a las realizadas por ella, según la descripción de las mismas, y pertenecían a un nivel de mercado similar (Distrbución:

Que en esa línea, la muestra final quedó conformada por nueve (9) compañías comparables a la recurrente en su actividad de distribución, las cuales son:

así como por diez (10) compañías comparables a la recurrente en su actividad de manufactura, las cuales son: ,

y describiéndose la principal actividad de cada uno de dichas compañías en los mismos términos señalados en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° antes detallado, verificándose, entre otros, que: (a) para efectos del análisis se utilizó la información de los estados financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2012, (b)

[34] En los Anexos N° 01 y 03 al Requerimiento N° se encuentra la información financiera de las empresas independientes seleccionadas como comparables, así como la descripción de sus funciones, productos, clientes y nivel de mercado al que pertenecen (folios 2144 a 2178 y 2182 a 2185).

se recogió información sobre los activos, funciones y riesgos de cada segmento de negocio, líneas de comercialización, productos y estructura organizacional de la recurrente, a fin de realizar el análisis de comparabilidad más asertivo, (c) se utilizó el promedio de tres años de las compañías comparables para construir los rangos intercuartiles de mercado y (d) la recurrente no acreditó cuáles serían los factores comerciales derivados del nivel de competencia que la hacían la parte más compleja de la operación, y a su vez, necesarios los ajustes de exactitud (folios 2119, 2120, 2182/reverso y 2182).

Que ahora bien, cabe resaltar que la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización, no esgrimió argumento alguno a fin de discutir la comparabilidad de las empresas seleccionadas por la Administración, incluso respecto de aquellas adicionadas y que fueron rechazadas en su ETPT 2012, ni cuestionó la ausencia de ajustes de comparabilidad aplicados por la Administración con el debido sustento que los identifique y acredite.

Que de lo expuesto, se aprecia que, en principio, la mayoría de las compañías seleccionadas como comparables para evaluar la rentabilidad obtenida en la operatividad del giro de negocio de la recurrente, fueron calificadas como tales por la propia recurrente en su ETPT 2012, asimismo, a pesar que se puso en conocimiento de la misma los motivos por los cuales adicionaba las cuatro empresas rechazadas en su ETPT 21012, aquella no formuló objeción alguna durante la fiscalización.

Que también debe resaltarse que es recién en instancia de apelación que la recurrente discute que la Administración no haya "minimizado" las diferencias generadas por las funciones realizadas y las circunstancias económicas o de mercado, que tienen efecto en el análisis de comparabilidad, aunque sin precisar cuáles serían las mismas, ni sustentarlas; y que la Administración no siguió el procedimiento reglado para determinar los efectos de la comparabilidad en el análisis de precios de transferencia contemplado en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 110 de su reglamento respectivo, teniendo en cuenta: (i) las características de la operación, (ii) funciones o actividades económicas, (iii) términos contractuales, (iv) circunstancias económicas o de mercado y (v) estrategia de negocios, a pesar que durante el procedimiento de fiscalización se le comunicó el análisis efenctuado y no tuvo objeción alguna al respecto.

Que en tal sentido, se tiene que la Administración durante el procedimiento de fiscalización, verificó la comparabilidad de las compañías seleccionadas como comparables a la parte analizada -la recurrente-, sustentando debidamente las razones por las cuales consideraba que las referidas compañías, que habían sido seleccionadas en su mayoría por la propia recurrente en su ETPT 2012 como comparables, efectivamente tenían un nivel óptimo de comparabilidad que hacía posible la aplicación del MNT, a fin de utilizarlas para la construcción de rango intercuartil de rentabilidades de mercado, sobre el cual se sustenta el ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, materia de análisis.

Que cabe precisar que, en el presente caso, se verifica que la Administración a fin de efectuar el análisis de precios de transferencia, ha tenido en cuenta la comparabilidad de las compañías seleccionadas como comparables, la idoneidad de la aplicación del método de MNT desde la perspectiva de la recurrente, justificando el uso del indicador de rentabilidad empleado, y sustentando debidamente el ajuste de precios de transferencia planteado, atendiendo a los cuestionamientos esgrimidos por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, por lo que no resultan atendibles los argumentos esbozados por la recurrente en su apelación, ni aplicable la jurisprudencia invocada para respaldar su posición[35].

- **Análisis complementario según el método PCNC**

Que en este punto corresponde evaluar si procede amparar el análisis complementario según el método PCNC presentado por la recurrente en el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que al respecto, en relación con el método PCNC, las Directrices OCDE, señalan que (párrafo 2.13): *"El método de precio libre comparable consiste en* ***comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también***

[35] Tales como las Resoluciones N° ·

comparables". Añaden que (párrafo 2:15): *"**Puede resultar difícil encontrar una operación entre empresas independientes lo suficientemente parecida a una operación vinculada como para que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio**. Por ejemplo, una diferencia menor entre los bienes transmitidos en las operaciones vinculadas y no vinculadas podría afectar sustancialmente al precio, aunque la naturaleza de las actividades económicas emprendidas pueda asemejarse lo suficiente como para generar el mismo margen global de beneficio. De ser así debe procederse a practicar ajustes".*

Que en cuanto al análisis de comparabilidad, tales directrices indican que (párrafo 1.35): *"(…) el método de precio libre comparable, compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar, con el objeto de ofrecer una estimación directa del precio que las partes hubieran acordado en caso de haber optado por una operación ofrecida en el mercado como alternativa a la operación vinculada. **Sin embargo, si todas las características de las operaciones no vinculadas que influyen significativamente en el precio cargado entre empresas independientes no son comparables, el método pierde fiabilidad como sustitutivo de una operación de plena competencia**".* Prosiguen dichas directrices que (párrafo 1.36): *"(…) al efectuar la comparación se debe tener en cuenta las diferencias significativas entre las operaciones o entre las empresas comparadas. **Para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características de las operaciones, o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia** (o un rango de las mismas). Las características o "factores de comparabilidad" que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen".*

Que sobre el factor "características de los bienes o de los servicios" refieren las citadas directrices que (párrafo 1.40): *"Dependiendo del método de determinación de precios de transferencia debe concedérsele mayor o menor importancia a este factor. Entre los métodos descritos (…), **la exigencia de comparabilidad de los bienes y servicios es más estricta para el método de precio libre comparable.** Conforme a este método, toda diferencia significativa en las características de los bienes y de los servicios puede afectar al precio, por lo que exige la consideración de un ajuste*"; y en cuanto al factor "cláusulas contractuales", las referidas directrices anotan que (párrafo 1.52): *"En las operaciones efectuadas en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes. En ese sentido, **el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional** (…)".*

Que en principio debe recalcarse que, como se mencionó anteriormente, de la revisión del Resumen ejecutivo del ETPT 2012, el cual respaldó su cálculo de los precios de transferencia correspondiente al aludido ejercicio (folio 2557), se aprecia que en este se indicó que a fin de determinar el cumplimiento del principio de libre concurrencia en la operación bajo análisis, correspondía aplicar el método del MNT, mediante el uso de comparables externos, por ser aquel que proporcionaba la medida más confiable para determinar si la rentabilidad obtenida por Agrograin, en la reventa de aceite crudo de soya a la recurrente, era consistente con la obtenida por una muestra de empresas independientes seleccionadas como funcionalmente comparables, siendo así que, de manera indirecta, podía determinar si la recurrente pagó por la compra de aceite crudo de soya lo que un tercero hubiese pagado en las mismas circunstancias.

Que no obstante, como se aprecia de lo actuado, luego, en el transcurso del procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó dos "análisis complementarios" según el método PCNC (folios 2095 a 2102), a fin de reforzar su posición en cuanto a que la operación de compra realizada con Agrograin y Agrograin Uruguay, materia de análisis, se efectuó a valor de mercado, advirtiéndose que uno estaba destinado a verificar el costo de adquisición del aceite de soya de , a sus vinculadas y a terceros independientes, en el que se examina el valor de adquisición del aceite crudo de soya por parte de y, el otro se orientó a verificar el costo de adquisición por parte de la recurrente, a valuándose las importaciones que realizaron las empresas domiciliadas , quienes fueron seleccionadas como comparables externos

respecto de las citadas operaciones de compra de aceite crudo de soya por parte de la recurrente a Agrograin (folios 2092 y 2093). En cuanto al contenido de dicho análisis, se aprecian las siguientes conclusiones, la cuales también fueron advertidas por la Administración:

- Análisis económico por la compra del aceite crudo de soya por parte de Agrograin y Agrograin Uruguay, a sus vinculadas y terceros independientes: Se verifica que, como se aprecia del punto 4.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 2115), se toma como parte analizada en la evaluación complementaria, a , a pesar que como ya se ha analizado en esta resolución, respecto de dichas empresas no se ha presentado información financiera fiable y suficiente para que la operación objeto de examen sea analizada desde la perspectiva de aquellas.

  Asimismo, en el análisis económico por la compra del aceite crudo de soya por parte de Agrograin y Agrograin Uruguay a sus vinculadas y terceros independientes, se aplica la normativa peruana de precios de transferencia, como el artículo 101 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para analizar operaciones entre partes vinculadas no domiciliadas, esto es, entre Agrograin, Agrograin Uruguay y sus partes vinculadas no domiciliadas, pese a que dichas operaciones no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de las citadas normas nacionales.

- Análisis por la compra de aceite crudo de soya por parte de la recurrente a - se verificó que se utilizó la base de datos de Aduanas para efecto de seleccionar como operaciones comparables a las compras o importaciones realizadas por las empresas domiciliadas de proveedores no domiciliados (folios 2092 y 2093). Al respecto, la Administración advirtió que si bien las operaciones de importación correspondían a productos clasificados bajo la misma partida arancelaria (1507100000 – "Aceite de Soya, en bruto, incluso desgomado), era de público conocimiento que las dos primeras pertenecían a grupos económicos que tenían vinculadas en el exterior por lo que la evaluación complementaria no debía incluirlas, en la medida que las operaciones de dichas empresas podrían haberse efectuado con vinculadas y no reflejarían valores de mercado[36].

  Asimismo, la información extraída de la base de datos de Aduanas de las empresas no resulta suficiente para determinar la comparabilidad con las transacciones analizadas, a efectos de aplicar el método de PCNC, pues a través de dicha información no resulta factible determinar que las condiciones bajo las cuales se llevaron a cabo las importaciones de las empresas seleccionadas como comparables, en efecto, sean iguales o similares a la transacción analizada. Así pues, por ejemplo, a través de la base de datos de Aduanas, no es posible verificar las cláusulas contractuales que rigieron las importaciones efectuadas por dichas empresas, y si bien en el caso de la transacción analizada el producto importado es destinado tanto a la venta como a la transformación (folio 2187/reverso), en el caso de los productos importados por tales compañías, no se tiene certeza sobre si el producto ha sido importado para transformarlo, para utilizarlo en su consumo propio o para su inmediata reventa, por tanto, con la anotada información no se puede verificar la comparabilidad afirmada en el citado informe complementario, máxime si el método que se pretende aplicar a través de este es el PCNC, en el que la exigencia de comparabilidad de los bienes y otras condiciones, como las cláusulas contractuales[37] de la operación, es más estricta, pues de lo contrario este pierde fiabilidad, sin embargo, en el análisis efectuado por la recurrente no se acredita una debida comparación de operaciones iguales o similares a efecto de establecer de manera correcta el valor de mercado de la transacción analizada, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

---

[36] En efecto, el numeral 4 del citado artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que para los efectos de la misma 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.

[37] A través de dichas cláusulas es posible verificar las condiciones pactadas o negociadas por las partes, que podrían influir o afectar el precio de los bienes, tales como: plazo de pago, condiciones de entrega, entrega de garantías, entre otros.

Que por consiguiente, teniendo en cuenta que, en principio, la propia recurrente prefirió la aplicación del MNT para efectos de realizar el análisis de precios de transferencia de la operación de compra a sus vinculadas y que si bien, luego presentó un último análisis complementario basado en la aplicación de dicho método de PCNC, tal análisis complementario no acredita una comparación fiable de operaciones iguales o similares a efecto de establecer de manera correcta el valor de mercado de la transacción analizada, en el marco de la aplicación del citado método tradicional basado en las operaciones –PCNC-, por lo que resulta acorde a ley que la Administración no haya amparado el aludido análisis complementario.

Que habiéndose observado que, tal como sostiene la Administración, el análisis segmentado, en aplicación del método de MNT, considerando la selección de la recurrente como parte analizada resulta ser el más idóneo; y que la Administración efectuó la verificación durante el procedimiento de fiscalización en cuanto a la comparabilidad de las compañías, en su mayoría, elegidas como comparables a la parte analizada que seleccionó -la recurrente-, para la construcción de rango intercuartil de rentabilidades de mercado, sobre el cual se sustenta el ajuste a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 determinado por aquella; así como que no correspondía amparar el análisis complementario según el método PCNC presentado por la recurrente en el transcurso del procedimiento de fiscalización; procede mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que no resulta atendible lo argumentado por la recurrente en su escrito de alegatos (folios 2710 a 2730), en el extremo que el reparo por precios de transferencia debe ser levantado debido a que la Administración transgredió el principio de legalidad, por ampliarle el procedimiento de fiscalización para revisar también la aplicación de normas de precios de transferencia vencido el plazo de un año, a pesar que ello no se encuentra permitido según lo dispuesto en los numerales 1 y 4 del artículo 62-A del Código Tributario y que validar tal actuación implicaría una alteración de lo contemplado en la referida norma; toda vez que, según se verifica de la Carta N° (folio 2340), a través de ella la Administración no le comunicó a la recurrente la ampliación del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 que se le seguía a través de la Orden de Fiscalización N° en virtud de lo regulado en el artículo 61 del Código Tributario, toda vez que no se trataba de una fiscalización parcial que podía "ampliarse" a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial, sino que solo se le informó que en dicha fiscalización (única, integral y definitiva), también se revisaría la aplicación de las nomas de precios de transferencia, lo cual se encontraba plenamente permitido según lo concluido en la Resolución N° y glosado anteriormente en la presente resolución[38], advirtiéndose, en congruencia con ello, que mediante la Carta N° (folio 2344), solo se presentaron a los funcionarios que realizarían la aludida auditoría, en cuanto a la aplicación de las normas de precios de transferencia, misma que, por efecto de lo establecido en el numeral 3 del artículo 62-A del mencionado texto normativo, se encontraba por ese aspecto, exceptuado del plazo de un año aludido por la recurrente.

Resolución de Determinación N° - Tasa Adicional de 4,1 % del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012

Que como se advierte del Anexo N° 1 a esta resolución de determinación (folio 2435), la Administración procedió a aplicar la Tasa Adicional del 4,1% al importe de S/ 10 801 989,00, que constituye el reparo por ajuste por precios de transferencia a la mediana del rango intercuartil del ejercicio 2012, sustentándose en el inciso g) del artículo 24-A y en el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

[38] Al analizar la nulidad deducida por la recurrente por considerar inadecuado que se incluya en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 la verificación del régimen de precios de transferencia.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24-A, y que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en dicho párrafo debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

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

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

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

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

Que igualmente, en la Resolución N° entre otra, el Tribunal ha señalado que no corresponde considerar como dividendos presuntos al ajuste por subvaluación de ventas por aplicación de las reglas de valor de mercado, por cuanto no se puede afirmar que dicho ajuste signifique una disposición indirecta de renta.

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, toda vez que la referida tasa solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12078-3-2015 y 02487-4-2017, entre otras.

Que como se advierte del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (folio 2435), la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% como consecuencia de haber efectuado reparado por ajuste de precios de transferencia. En efecto, como se aprecia de dicho anexo, la Administración sustenta su reparo señalando lo siguiente: *"Se emite la presente resolución al haberse determinado reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por ajustes por precios de transferencia a las operaciones de compra de aceite de crudo de soya efectuados a sus empresas vinculadas Agrograin Ltd. y Agrograin Ltd. – Sucursal Uruguay, los cuales de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento se encuentran afectos a la tasa adicional del 4.1% por concepto de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades".*

Que en cuanto a la imposición de la referida Tasa Adicional respecto del ajuste de precios de transferencia, objeto del reparo antes analizado, la Administración, al emitir la resolución de determinación, materia de análisis, no ha fundamentado debidamente en qué supuesto se estaría para considerar que el ajuste por aplicación de precios de transferencia implica una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de conformidad con lo previsto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria, de lo que se tiene que en autos no se encuentra debidamente sustentada la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta[39].

Que considerando lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

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

Resolución de Multa N° - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario

Que la Resolución de Multa N° (folios 2419 y 2420), fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía 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 teniendo en consideración que la Resolución de Multa N° se sustenta en el reparo contenido en la Resolución de Determinación N° por ajustes por precios de transferencia, corresponde resolver en igual sentido; y, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente referido a la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que se le atribuye, debe indicarse, en primer término, que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178 del anotado código se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2012, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones

[39] Similar pronunciamiento se ha emitido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03049-4-2019, 06144-9-2019 y 08378-9-2022, esta última emitida a la misma recurrente por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011.

N° y asimismo, cabe indicar que la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema, citada por la recurrente, es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia N° 1731-2007 LIMA también invocada por ella. En ese sentido, no cabe amparar los alegatos de la recurrente sobre el particular.

Que respecto a la aplicación del procedimiento sancionador previsto por la Ley del Procedimiento Administrativo General, debe indicarse que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° / ntre otras.

Que a su vez, sobre el alegato de la recurrente en relación a que la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311[40] carece de validez constitucional al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, debe indicarse que el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° , dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que no resulta atendible lo argumentado sobre el particular en esta instancia.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la conducta infractora dejó de ser sancionable con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016, y en aplicación del principio de retroactividad benigna, a la fecha el supuesto que da origen a la multa impugnada no resulta sancionable, cabe señalar que el artículo 168 del Código Tributario establece la irretroactividad de las normas sancionadoras, para lo cual prevé que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, por lo que lo pretendido por la recurrente en este extremo no resulta amparable, así como los argumentos esgrimidos al respecto, conforme al criterio aplicado en la Resolución N° 05873-9-2018.

Que sobre lo sostenido por la recurrente en el sentido que un ajuste por precios de transferencia no puede suponer la declaración de cifras o datos falsos, pues en estos casos no existe un "único" o "verdadero" importe ajustado acorde a la realidad, sino que se trata de aproximaciones razonables y estimadas vinculadas con el valor de mercado de las operaciones; cabe señalar, que el reparo por ajuste de precios de transferencia ha sido confirmado en la presente instancia, estableciéndose que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 consignada por la recurrente en su declaración jurada no resultaba arreglada a ley, por lo que tal conducta configura la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, conforme ha sido determinado por la Administración; asimismo, es del caso enfatizar que conforme al artículo 165 del Código Tributario: *"La infracción será determinada en forma objetiva",* lo que excluye la posibilidad de atender a consideraciones subjetivas.

Que no resulta atendible el pedido de acumulación del presente procedimiento con el tramitado ante este Tribunal con el Expediente N° más aún si respecto de este último recayó la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08460-9-2022.

Que finalmente, con relación a la devolución solicitada por la recurrente en su recurso de apelación, en caso sea dejado sin efecto el reparo, resulta pertinente resaltar que en esta instancia se ha mantenido el reparo por ajuste de precios de transferencia con relación a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por lo que no es amparable tal pretensión en dicho extremo; asimismo, en cuanto a la tasa adicional del citado impuesto, no corresponde que dicha solicitud sea atendida en el presente

[40] La cual señala que la SUNAT se sujetará a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria realizada por el Decreto Legislativo N° 1272.

procedimiento contencioso tributario, quedando a salvo el derecho de la recurrente de presentarla en la vía del procedimiento no contencioso correspondiente, en caso así lo estime pertinente.

Que de otra parte, sobre la solicitud de reconocimiento de saldos, créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores (aplicables al ejercicio 2012) y lo alegado en el sentido que su impugnación incluye el desconocimiento de los mismos; cabe indicar que la recurrente no precisa cuáles son los saldos, créditos o pérdidas cuyo reconocimiento solicita, y que habrían sido desconocidos por la Administración en el ejercicio bajo análisis, pudiéndose indicar únicamente sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que mediante la Resolución N° este Tribunal ha confirmado la Resolución de Intendencia N° a través de la cual se declaró infundada la reclamación interpuesta, entre otros, contra la Resolución de Determinación N° manteniéndose la determinación contenida en tal valor, por lo que no puede ampararse su alegato en tal extremo.

Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia con la Constancia del Informe Oral N° (folio 2688).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de marzo de 2018, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor y, **CONFIRMARLA**, en lo demás que contiene.

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

GUARNÍZ CABELL	**TOLEDO SAGÁSTEGUI**	**HUERTA LLANOS**
VOCAL PRESIDENTE	**VOCAL**	**VOCAL**

Regalado Castillo
Secretario Relator (e)
GC/RC/ZL/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente