



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

EXPEDIENTE N° : 4174-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de marzo de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de de de , emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° a , emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de julio, octubre y diciembre de 2007, y contra las Resoluciones de Multa N° y , giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° , notificados el de de (fojas 5178, 5179, 5304 y 5305), la Administración inició un procedimiento de fiscalización por Impuesto a la Renta de 2007, como consecuencia del cual emitió:

- Resolución de Determinación N° (fojas 5441 a 5484), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por los siguientes reparos: i) Ingresos no declarados determinados por aplicación de los precios de transferencia, ii) Gastos devengados en el ejercicio anterior, iii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad, y iv) Activos fijos cargados como gastos.
- Resoluciones de Determinación N° a (fojas 5492 a 5511), por pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007 por diferencias entre los ingresos declarados y los ingresos registrados en la clase 7 y por la disminución no acreditada de ingresos de la cuenta 75.
- Resoluciones de Determinación N° a por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de julio, octubre y diciembre de 2007, como consecuencia de una adición vía declaración jurada correspondiente a gastos sin sustento documentario (fojas 5485 a 5491).
- Resoluciones de Multa N° y , por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los mencionados valores se encuentran arreglados a ley.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que la recurrente sostiene que los productos importados, a pesar de ser similares o incluso en algunos casos ser el mismo producto, sufren variaciones de sus precios por diversas condiciones. En el caso de productos similares, existen diferencias en precios considerando la demanda de ciertas marcas, calidad del producto, servicio técnico, entre otros, lo cual genera distorsiones al momento de efectuar la comparación de precios para fines de análisis; y en el caso de productos iguales, en determinados casos presentan descuentos por parte del proveedor basados en el volumen de compra, tipo de pago, financiamiento, entre otros, lo cual genera valores de importación diferentes a pesar de tratarse del mismo producto y fechas similares, generando una distorsión en el precio pactado con el proveedor. Considera que los métodos de



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

determinación de precios a valor de mercado señalados en la OCDE no son aplicables a todos los negocios empresariales, principalmente por las características operacionales del sector antes descritas.

Que agrega que el importe determinado en cada análisis no es significativo frente al total de sus importaciones realizadas, por lo que considera que este se encuentra dentro de los rangos esperados.

Que considera, en relación con lo mencionado por la Administración respecto a que un mayor valor por la adquisición de productos habría determinado una menor utilidad y por lo tanto un menor pago del Impuesto a la Renta del periodo, que dicha conclusión no es correcta debido a que los precios se comercializan dentro del rango esperado.

Que mediante escrito de alegatos, solicita la nulidad de los valores impugnados por no estar debidamente motivadas, toda vez que la Administración no ha calculado correctamente el rango de los percentiles 75, y ha determinado que existen productos por encima del rango percentil 75, habiendo tomado como base la mediana cuando debía tomar los importes del percentil 75, señalando que el rango intercuartil representa el intervalo de resultados comprendidos entre el cuartil superior y el cuartil inferior. Cita el inciso b) del artículo 115 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que toda vez que el Impuesto a la Renta grava la utilidad de la empresa, la Administración equivocadamente ha determinado el impuesto a pagar respecto del total de los productos importados cuando debió determinarlo solo sobre los productos importados y vendidos en el ejercicio.

Que por su parte, la Administración considera que es correcta la aplicación de las normas de precios de transferencia para determinar el valor de mercado en las operaciones de importación de la recurrente con su proveedor no domiciliado , compañía con la cual se encuentra vinculada económicamente. Precisa que el método del Precio Comparable No Controlado es el más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación y que si bien la recurrente no está de acuerdo con el método elegido debido a que no considera todas las características de este mercado; tal observación es incoherente, dado que la misma recurrente presentó el Estudio Técnico de Precios de Transferencia que determina que dicho método es el mejor para el análisis de las operaciones de importación.

Que agrega que realizó el análisis de comparabilidad a partir del soporte documentario del Estudio de Precios de Transferencia brindado por la recurrente, para efectos de la selección de transacciones analizadas, y si bien la recurrente señala que existen casos en los cuales se generan valores de importación diferentes entre una y otra operación del mismo producto, se pudo evidenciar que para el proceso de análisis sí se tomaron los parámetros de comparación para efectos del análisis realizado. Indica que pudo identificar 259 productos cuyos precios se ubicaron por encima del valor de mercado y de acuerdo con la normativa vigente, realizó el ajuste a la mediana del rango de precios, resultando una diferencia en el valor de compra de S/3 685 918,38, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que previamente al análisis de la procedencia del reparo, corresponde analizar la nulidad alegada por la recurrente.

NULIDAD

Que la recurrente solicita se declare la nulidad de los valores impugnados en cuanto al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta por aplicación de las normas de Precios de Transferencia, por cuanto la Administración ha determinado que existen productos por encima del rango percentil 75, habiendo tomado como base la mediana cuando debía tomar los importes del percentil 75 y porque equivocadamente ha determinado el impuesto a pagar respecto del total de los productos importados cuando debió determinarlo solo sobre los productos importados y vendidos en el ejercicio.

Que al respecto cabe indicar que según el artículo 103 del Código Tributario, los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Asimismo, conforme con el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 de su artículo 6, que la motivación debía ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que justifican el acto adoptado, y que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, y que no son admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que en el presente caso se verifica que en los valores impugnados, con relación con el mencionado reparo, se consignó, entre otros, la base legal respectiva, los motivos determinantes del reparo y los fundamentos que lo amparan, para lo cual se alude, entre otros, a los Requerimientos N° , y , los descargos y la documentación presentada y/o exhibida por la recurrente en atención a aquellos, así como a los resultados de tales requerimientos, en los cuales se aprecia que se dieron cuenta de los escritos y documentación presentada y/o exhibida por la recurrente y la evaluación y conclusiones realizadas por la Administración respecto de aquellos, que sustentan la formulación del mencionado reparo.

Que por tanto, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, los valores impugnados se encuentran debidamente motivados, toda vez que contienen las razones y fundamentos que sustentan el mencionado reparo, así como la evaluación de los descargos y documentación presentada y/o exhibida por la recurrente, haciéndose referencia para ello a los aludidos requerimientos y sus resultados, siendo cuestión distinta el hecho que la recurrente no esté de acuerdo con el análisis efectuado por la Administración y los argumentos que sustentaron su decisión de efectuar el reparo, siendo que se aprecia de lo planteado por la recurrente con relación a que la Administración ha determinado que existen productos por encima del rango percentil 75, habiendo tomado como base la mediana cuando debía tomar los importes del percentil 75 y que equivocadamente ha determinado el impuesto a pagar respecto del total de los productos importados cuando debió determinarlo solo sobre los productos importados y vendidos en el ejercicio, que dichos argumentos no corresponden a una indebida motivación sino a la discrepancia de la recurrente con lo resuelto por la Administración, lo cual no es causal de nulidad de los valores emitidos, a lo que se debe añadir que tales argumentos serán evaluados en esta instancia con ocasión de la evaluación de fondo del reparo en mención, en tal sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, se concluye que los mencionados valores se encuentran debidamente motivados, por lo que no resulta amparable la nulidad alegada, correspondiendo analizar la procedencia de los reparos impugnados.

i) Ingresos no declarados determinados por aplicación de los precios de transferencia

Que según se desprende del Anexo N° 2 y punto 4 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 5591 a 5615, 5631 y 5632), la Administración determinó que el valor de adquisición de diversos productos importados por la recurrente de su vinculada se encontraba por encima del rango intercuartil de su correspondiente valor de mercado como resultado de la aplicación de los precios de transferencia, por lo que determinó como valor de mercado la mediana de dicho rango y reparó la base imponible del Impuesto a la Renta por S/3 685 918,00, de acuerdo con el artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta y los artículos 24, 110, 113, 114 y 115 de su reglamento.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 5163) la Administración solicitó presentar el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, con relación a su proveedor , de acuerdo con lo indicado en el inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, ello en línea con los artículos 116 y 117 de su reglamento.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 5160) la Administración da cuenta que la recurrente presentó un escrito el 30 de abril de 2009 en el que presentó, entre otros, el Informe de Precios de Transferencia con relación a .



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4175) se solicitó a la recurrente que presente en medio magnético la documentación que sustente el Estudio Técnico de Precios de Transferencia que señalan los artículos 110 y 116 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, con escrito presentado el 8 de setiembre de 2009 (fojas 4149 a 4150), la recurrente señala que envía los CD con información de la base de datos de los anexos según Estudio Técnico de Precios de Transferencia.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4167 a 4169), la Administración da cuenta que la recurrente presentó el escrito de 20 de julio de 2009 (fojas 4159 y 4160) donde manifiesta que el estudio fue realizado a fin de demostrar que los precios pactados en las operaciones de importación realizadas con su vinculada se encuentran a valor de mercado, ello a partir de su comparación con aquellas realizadas entre partes independientes en condiciones comparables. Adicionalmente, señala que las operaciones comparables corresponden a empresas que desarrollan actividades en el mismo sector económico en el que se desenvuelve la recurrente, siguiendo los criterios establecidos en los artículos 110 y 116 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; que dicha información fue anexada en los CD con información de enero a diciembre de 2007, y que el método utilizado es el Precio Comparable No Controlado, precisando que los resultados de los cálculos efectuados se presentaron como parte anexa en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia.

Que como resultado de la evaluación del Estudio Técnico de Precios de Transferencia, respecto a su proveedor vinculado, la Administración determinó diferencias entre el importe de la transacción (importación) y la mediana de aquellas transacciones que superan el percentil 75, lo que originó un reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta por S/3 685 918,38 (\$1 229 869,33), tal como lo señala en el punto 3 y Anexo N° 3 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 4175 y 4161 a 4165).

Que en el Punto 1 del Anexo 1 al Requerimiento N° (fojas 2929 a 2931), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente las observaciones determinadas en el proceso de fiscalización conforme se detalla en el Anexo 2 al referido requerimiento (fojas 2927 a 2928), entre otras, por las diferencias entre el importe de la transacción (importación) y la mediana de aquellas transacciones que superan el percentil 75, lo que originó un reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta por S/3 685 918,38 (\$1 229 869,33).

Que mediante el Anexo N° 2 al Resultado de Requerimiento N° (foja 2905) la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del proceso de fiscalización correspondiente al ejercicio 2007, manifestándole las observaciones y las infracciones que se le imputan, entre ellas, el reparo por ingresos no declarados determinados por aplicación de los precios de transferencia por S/3 685 918,38, de acuerdo con la aplicación del artículo 114 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Anexo 4 del Anexo 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5441 a 5465) la Administración observa que el valor de mercado pactado por la recurrente con su parte vinculada se encuentra fuera del rango intercuartil, conforme al Estudio Técnico de Precios de Transferencia presentado y, como consecuencia de ello, determina un menor Impuesto a la Renta en el ejercicio respectivo, conforme lo siguiente: a) determinó que es parte vinculada del, debido a que la recurrente realiza aproximadamente el 82% de sus compras a dicha empresa, de acuerdo con la información que fluye del Estudio Técnico de Precios de Transferencia (foja 5127); y a que, presidente de, ha sido director en el año 1999 del, tal como consta en los antecedentes de la ficha RUC de la empresa; b) confirmó que el método del Precio Comparable No Controlado es el más apropiado para ser usado por la contribuyente para determinar el valor de mercado de los productos importados adquiridos a su parte vinculada debido a que: i) compatibiliza con operaciones de compra de productos sobre los cuales existe información pública de precios de mercado nacionales e internacionales (Base de datos de Aduanas); y ii) se pueden obtener productos que importan otras empresas que son analizables y comparables con los productos adquiridos del, descartando aquellos que no tienen parámetros de comparación o aquellos que no tienen comparables, pues solo los importa la contribuyente; c) después de determinar los comparables se



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

hallaron diferencias entre las transacciones celebradas entre partes vinculadas y transacciones celebradas entre terceros independientes; y d) al determinarse que el valor de mercado es la mediana para aquellos productos importados por el y cuyo valor convenido con se encuentra por encima del rango intercuartil, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta por S/3 685 918,38, tal como se detalla en el punto 3 del Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N°

Que en el presente caso, las transacciones materia del reparo al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia corresponden a la importación de diversos productos por parte de la recurrente de su empresa vinculada no domiciliada durante el ejercicio 2007.

Que para sustentar que dichas transacciones se realizaron a valor de mercado según las normas indicadas, la recurrente presentó el «Estudio Técnico de Precios de Transferencia - Ejercicio Fiscal 2007» el cual fue elaborado por (fojas 5038 a 5153).

Que en el mencionado documento se analizaron las transacciones observadas teniendo como parte analizada a la recurrente. Asimismo, en dicho estudio se seleccionó el método del Precio Comparable No Controlado como el mejor método para evaluar si el precio acordado en las transacciones cumple el principio de libre concurrencia o *arm's length*, efectuando una comparación de precios entre aquellos pactados por en una operación controlada, respecto de aquellos pactados en operaciones comparables no controladas, bajo circunstancias similares. Para ello, el Estudio de Precios de Transferencia señala que realizó el análisis de 3 086 productos comercializados en el ejercicio 2007 por un total de \$52 931 116,00. En relación con el proceso de búsqueda, el estudio aplicó filtros cuantitativos y cualitativos, estableciendo como comparables aquellas operaciones realizadas por dos empresas no vinculadas, las cuales desarrollan actividades de importación y distribución de productos tecnológicos, similares a las de (mercado, productos, clientes y servicios).

Que de acuerdo con lo indicado por el estudio, para realizar el análisis se tomó el precio FOB de los productos importados (tanto de la empresa analizada como de las comparables) para luego ser promediados anualmente y comparados con el rango intercuartil de valores de mercado. Como resultado, el estudio indica que los valores acordados por en sus transacciones con su compañía vinculada, no son diferentes de aquellos que hubieran pactado con empresas independientes en condiciones comparables, concluyendo que se encuentran a valores de mercado (fojas 5080 a 5082).

Que el estudio concluye que durante el ejercicio 2007 la recurrente importó 62 ítems cuyo valor unitario se encuentra dentro del rango de valores de mercado. Por otro lado, señala que se identificaron 121 productos importados que se encuentran por debajo del rango intercuartil de valores de productos importados.

Que asimismo, señala que la recurrente importó 233 productos cuyo valor unitario se ubicó por encima del rango intercuartil de valores de mercado. En estos casos, la diferencia de precios respecto al valor de compra (mediana) determinado por la empresa fue \$1 022 580,00.

Que es del caso señalar que el estudio reconoce la existencia de riesgo por un *“eventual pago del Impuesto a la Renta, debido a que al considerar la empresa un mayor valor para la adquisición de sus productos habría determinado una menor utilidad y, por lo tanto, un menor pago del Impuesto a la Renta del periodo”*. Asimismo, concluye que *“el importe determinado no es significativo frente al total de importaciones que el ha realizado, por lo que del importe calculado vs el rango intercuartil determinado, la empresa se encuentra dentro de los rangos esperados”*, agrega que *“Toda vez que este resultado ha sido evaluado de conformidad con los estados financieros del periodo, la diferencia determinada no es relevante para la información tomada en su conjunto”* (fojas 5080 y 5081).

Que se aprecia que la recurrente proporcionó información en medios magnéticos, como parte del sustento de los análisis realizados e incluidos en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia (foja 4150).

Que de la evaluación a la documentación presentada en el considerando anterior la Administración determinó que existe un listado de productos importados por la recurrente cuyos valores de adquisición se



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

encuentran por encima del rango intercuartil de valores de mercado. De manera similar a lo señalado por el estudio, en estos productos se origina un menor Impuesto a la Renta en el país por el ejercicio 2007, debiendo considerarse la mediana de dicho rango intercuartil como valor de mercado.

Que en este sentido, se tiene que en el presente caso ambas partes coinciden en que las operaciones bajo análisis se han realizado entre empresas vinculadas, por lo que resultan aplicables las normas de precios de transferencia, siendo que la controversia se centra en establecer si la Administración realizó el procedimiento de cálculo del valor de mercado con arreglo a ley.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 32¹ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante 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 agrega en su numeral 4 que, para los efectos de la referida ley, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, se considera valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, conforme lo establecido en el artículo 32-A.

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada ley, recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o "*arm's length principle*", según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

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

Que por su parte, el inciso a) del artículo 32-A referido disponía² 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 concurren 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 el inciso b) del artículo 32-A considera que dos o más personas, empresas, o entidades son vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección control o capital de varias personas, empresas o entidades. En esta línea, el segundo párrafo del artículo 24 del Reglamento señala que también se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable anterior, el 80% o más de sus acciones de venta de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones con una persona, empresa o entidad vinculada entre sí (...) siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el 30% de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo periodo.

¹ Según texto aplicable al caso bajo análisis.

² Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 de junio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

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 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. Asimismo, el artículo 113 del Reglamento de Ley de Impuesto a la Renta establece pautas que deben considerarse para establecer el método de valoración que resulte más apropiado y refleje la realidad económica de la operación. Por tanto, el mejor método deberá: i) ser compatible con el giro de negocios, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; ii) cuente con mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; iii) contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; y iv) requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

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 para la determinación del método intercuartil y cálculo de la mediana, el artículo 115 de la ley, se entenderá como "precios calculados" a los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad para la aplicación de los métodos señalados en el inciso e) del artículo 32-A.

Que según el inciso h) del citado aludido 32-A, para la interpretación de 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, el numeral 2 del inciso a) del artículo 108 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta³, según texto aplicable al caso de autos⁴, señala 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 cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32-A de la ley.

³ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

⁴ Texto del referido artículo 108 incorporado por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF.



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

Que el artículo 110 del citado Reglamento⁵, dispone en el inciso c) de su numeral 1 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 las características de las operaciones en el caso de transacciones que impliquen la enajenación, arrendamiento, o cualquier otra modalidad de cesión en uso de bienes tangibles, elemento tales como: i) las características físicas, ii) calidad y disponibilidad del bien y iii) volumen de la oferta.

Que es de consideración lo mencionado en los numerales 2, 3, 4 y 5 del aludido artículo 110, los cuales señalan que también se debe tener en cuenta: 2) las funciones o actividades económicas, considerando las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos en el desarrollo del negocio; 3) Términos contractuales; 4) circunstancias económicas que pueden ser relevantes para calificar como comprables a dos mercados y 5) estrategias de negocios.

Que en relación con los artículos 114 y 115 de Reglamento hacen referencia a la construcción de un rango de precios, así como la aplicación del rango intercuartil. En efecto, el artículo 114 del Reglamento establece que: "se deberá obtener un rango de precios (...) cuando existan dos o más operaciones comparables y cuando de la determinación del precio que hubiesen utilizado partes independientes, no resulte un precio (...) exacto, sino solo se produzca una aproximación a esas operaciones y circunstancias comparables". Adicionalmente, dicho artículo señala que "si el valor convenido entre las partes vinculadas se encuentra dentro del referido rango, aquel se considerará como pactado a valor de mercado. Si, por el contrario, el valor convenido se encontrara fuera del rango y, como consecuencia de ello, se determinará un menor impuesto a la renta, en el país y en el ejercicio respectivo, el valor de mercado será la mediana de dicho rango". Por tanto, el rango será ajustado mediante la aplicación del método intercuartil. Por otro lado, el artículo 115 de dicho reglamento brinda las pautas para el cálculo de la mediana y del rango intercuartil a partir de la información suministrada.

Que las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" publicadas por la OCDE en julio de 1995⁶, y aplicables para la interpretación del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto al análisis de comparabilidad, indican que (párrafo 1.15): "La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una empresa 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 que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias. Para determinar el grado de comparabilidad y qué ajustes son precisos para lograrla, es necesario comprender cómo evalúan las sociedades independientes las operaciones potenciales".

Que dichas directrices (párrafo 1.15) mencionan que: "Las empresas independientes, al evaluar las condiciones de una posible operación, las comparan con otras opciones disponibles de modo realista y sólo participarán en ella si no ven una alternativa claramente más atractiva. (...) Este punto es relevante en la cuestión de la comparabilidad ya que las empresas independientes, con carácter general, tendrán en cuenta cualquier diferencia con trascendencia económica que se aprecie entre las opciones disponibles a la hora de valorarlas (tales como diferencias en el grado de riesgo u otros factores de comparabilidad que se mencionan más adelante). Por tanto, cuando se proceda a las comparaciones que implica la aplicación del principio de plena competencia, las administraciones tributarias deberán tener en cuenta también estas diferencias para determinar si hay comparabilidad entre las situaciones comparadas y cuáles son los ajustes que pueden resultar necesarios para lograrla".

Que tales directrices (párrafo 1.16) añaden que: "Todos los métodos que aplican el principio de plena competencia giran en torno a la idea de que las empresas independientes consideran las opciones que tienen disponibles y, al compararlas entre sí, atienden a cualquier diferencia que pudiera afectar a su valor

⁵ Según texto antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF.

⁶ En adelante Directrices OCDE.



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

de manera significativa. Por tanto (...) 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”.

Que indican dichas directrices que (párrafo 1.17): “(...) 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 activos o de los servicios”, las citadas directrices (párrafo 1.19) refieren que: “Las diferencias en las características específicas de los activos o de los servicios explican a menudo, al menos en parte, las diferencias en su valor en el mercado libre. En consecuencia, la comparación de estas características puede ser útil en la determinación de la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas. En general, la similitud en las características de los activos (...) será más relevante cuando se comparen precios de operaciones vinculadas y no vinculadas y menos relevante cuando se comparen márgenes de beneficios”

Que en cuanto al factor “cláusulas contractuales”, las referidas directrices (párrafo 1.28) anotan que: “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 beneficios entre las partes. En ese sentido, el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional (...)”.

Que en relación al método del Precio Comparable No Controlado, las directrices (párrafo 2.6) consideran que dicho método: “ (...) consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios de una operación con una empresa vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Asimismo, señala que en caso hubiera diferencias entre los precios, es decir entre el pactado con vinculados y no vinculados, ello puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la vinculada tendría que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada”.

Que en la Resolución N° 00652-3-2019, este Tribunal ha indicado que para determinar el valor de transacciones realizadas entre partes vinculadas, corresponde considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros independientes o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo en todo caso tratarse de transacciones comparables, que serán tales cuando se hayan llevado a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar, por lo que las diferencias que existan entre las operaciones objeto de comparación, no pueden afectar materialmente el precio, y en caso existan, deberán poder ser eliminadas a través de ajustes.

Que conforme con lo actuado en la etapa de fiscalización, la determinación del reparo se encuentra explicada en la resolución de determinación impugnada (fojas 5441 a 5450). En primer lugar, se realizó la comparación del precio de cada producto respecto el rango intercuartil correspondiente elaborado a partir de transacciones comparables. Como resultado se estableció que los precios se ubicaron por debajo, dentro o por encima del rango de valores de mercado. Solo en aquellos casos cuyo resultado se ubicó por encima del rango se llevó a cabo el ajuste respectivo, tomando como referencia la mediana del rango



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

intercuartil estimado. Para ello, se obtuvo la diferencia entre el valor de la transacción y la mediana, multiplicándose luego por la cantidad de productos vendidos. Dado que las operaciones se realizaron en dólares se multiplicó dicho valor por el tipo de cambio al cierre de 2007, obteniendo de esta manera el reparo a la base imponible de cada producto, en moneda nacional.

Que según se aprecia la Administración efectuó el procedimiento antes citado en función de las normas de precios de transferencia y al Estudio Técnico de Precios de Transferencia así como su sustento proporcionado por la recurrente; por lo que seguidamente se analizará dicho procedimiento.

Que teniendo en consideración lo señalado por las normas del Impuesto a la Renta referidas a precios de transferencia, en el presente caso, corresponde llevar a cabo la verificación de las operaciones e identificación de las comparables en función de la constatación de la base de datos y la idoneidad del método utilizado.

Que para efecto de la verificación de las operaciones, se tiene que la Administración observó que 1 942 códigos correspondientes a productos importados fueron adquiridos por la recurrente de su vinculada y que posteriormente fueron comercializados por esta (foja 5087). Es importante señalar que el valor de estos productos ascendió a \$49 503 104,00, monto que representó el 93,67% de las ventas de la recurrente. Es en este punto que se descartaron ciertos productos por tres razones: i) por no tener parámetros de comparación al no tener código de fabricante; ii) por ser productos adquiridos únicamente por y, en consecuencia, no tener competencia en el mercado; y iii) por tratarse de productos comercializados solo por una empresa y, por tanto, por no tener competencia.

Que ahora bien, se advierte que se efectuó el proceso de identificación de las potenciales comparables, la que se basó en información brindada por la recurrente identificando, en primer lugar, a dos empresas potencialmente comparables: e, empresas competidoras que también desarrollaron actividades de importación y distribución mayorista de mercadería (equipos de cómputo, suministros y accesorios) durante el ejercicio 2007. Es importante señalar que también se observaron similitudes relacionadas a mercados, productos, clientes y servicios⁷ entre la recurrente y las empresas comparables (fojas 5667/reverso y 5083 a 5086).

Que habiendo identificado las empresas comparables, se seleccionó las operaciones de importación de productos de tales empresas, filtrando para ello los mismos productos seleccionados para la recurrente.

Que para tal efecto la Administración utilizó la información brindada por la recurrente, la cual, a su vez, la obtuvo de la base de datos de Aduanas publicada por la SUNAT (foja 4152). De esta información se tomó como parámetro de estudio el precio FOB de los productos comercializados.

Que a partir de la información señalada en el considerando anterior, fue posible observar el detalle del total de productos importados por la recurrente tanto de la empresa vinculada como de terceros no vinculados. Seguidamente se identificaron los productos sujetos a análisis, así como las variables utilizadas para llevar a cabo el proceso de selección, como por ejemplo el puerto de procedencia, fecha de llegada, tipo de transacción, proveedor, entre otros. En función de lo actuado, se evidencia que la Administración aplicó correctamente las normas de precios de transferencia (artículo 110 del reglamento) al establecer los parámetros de comparación para efectos de la selección de las transacciones analizadas. De esta manera, se sustenta el análisis de comparabilidad realizado.

Que sobre este punto, la recurrente señala que existen casos en los cuales se generaron valores de importación diferentes entre operaciones del mismo producto. Refiere, por ejemplo, la existencia de descuentos por parte del proveedor, por volumen de compra, tipo de pago, financiamiento, entre otros factores que pudieron haber distorsionado los resultados del análisis realizado; sin embargo, no se aprecia que haya presentado información adicional que sustente tal situación en las operaciones bajo análisis, con lo cual no es posible validar el argumento en este extremo.

⁷ El proceso de selección fue validado por la recurrente a través del Estudio Técnico de Precios de Transferencia, el cual fue brindado a la Administración durante el proceso de fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

Que dado el tipo de operaciones analizadas, las características de similitud de las empresas comparables y la información pública de precios FOB de la base de datos proporcionada por la recurrente, se advierte que eligió el método más adecuado para determinar si los valores pactados en las operaciones de importación con la empresa vinculada se realizaron a valores de mercado.

Que de la evaluación realizada en autos, se puede concluir que el método del PCNC es aquel que mejor se adapta a la realidad de la recurrente, debido a que se trata de una empresa cuyo giro de negocio consiste en realizar actividades de importación de productos de cómputo y accesorios, por lo cual es posible contar con información de operaciones de venta de productos y sus características; es posible identificar operaciones comparables con las cuales establecer los valores de mercado; y es posible contar con información pública confiable, la cual permite identificar y detallar los precios pactados tanto en las operaciones analizadas como en las comparables.

Que en la medida que se ha determinado idoneidad del método del PCNC es posible concluir la inaplicabilidad de los otros métodos señalados en el inciso e) del artículo 32-A, como son: i) el método del costo incrementado; ii) el método del precio de reventa; y iii) los métodos basados en utilidades, lo cual ha sido incluso corroborado en el mencionado estudio proporcionado por la recurrente (fojas 5090 a 5101).

Que si bien la recurrente señala que los métodos de determinación de valor de mercado referidos en el inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta no son aplicables a todos los tipos de negocios empresariales, principalmente por las características operacionales del sector, no se advierte que haya presentado evidencia que sustente su afirmación. Incluso, debe considerarse que fue la misma recurrente quien presentó el Estudio Técnico de Precios de Transferencia, respaldando de esta manera la aplicación del referido método.

Que habiéndose definido la idoneidad del método y las transacciones comparables seguidamente corresponde verificar la aplicación de la metodología empleada para elaborar el rango de precios de mercado y evaluar si el precio pactado con la empresa vinculada se ubicó dentro de dicho rango.

Que de acuerdo con lo señalado por la Administración, el proceso de depuración efectuado consistió en identificar aquellos códigos de productos que serían objeto de análisis, para luego depurar aquellos productos que no presentaron código de fabricante o aquellos que no contaban con códigos comparables. Posteriormente se promediaron de manera anual los precios FOB de los productos, tanto de los analizados como de los comparables, para finalmente compararlos a través del rango intercuartil (foja 5664/reverso).

Que producto de la aplicación del método del rango intercuartil se determinó un exceso en el valor de compra de 246 productos importados por la recurrente. En consecuencia, el valor de mercado de aquellos productos que se encontraban por encima del rango respectivo sería la mediana de dicho rango, resultando una diferencia en el valor de compra del total de productos importados de S/3 685 918,38. Seguidamente, se muestra, a título ilustrativo, dicho procedimiento con algunos de los productos observados:

Código de Producto	Posición frente al rango intercuartil	Precio - Producto (\$) A	Rango intercuartil			Cantidad del producto E	Precio Producto - mediana (Si transacción >percentil 75) F=A-C	Reparo a la base imponible del IR (\$) G=E*F	T/C prom. Pond. venta al 31/12/07 H	Reparo a la base imponible del IR (S/) I=G*H
			Percentil 25 (\$) B	Mediana (\$) C	Percentil 75 (\$) D					
HDI160SMHD161HZ	Arriba	51,69	45,83	46,31	46,80	32 917	5,38	177 093,46	2,997	530 749,10
PRHPLJ1020	Arriba	92,76	82,60	83,17	83,73	13 690	9,59	131 287,10	2,997	393 467,44
CPIL630	Arriba	107,70	73,44	73,94	74,45	3 450	33,76	116 472,00	2,997	349 066,58
KBPSSPMSZG7	Arriba	12,62	8,44	8,70	8,96	21 200	3,92	83 104,00	2,997	249 062,69

Que del cuadro anterior se aprecia que, por ejemplo, en el caso del producto con Código HDI160SMHD161HZ si bien su costo de adquisición unitario fue de \$51,69, este resultó superior al costo



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

ubicado en la mediana del rango intercuartil por \$46,31, lo que generó un exceso en dicho costo de \$5,38, diferencia que multiplicada por la cantidad total adquirida de dicho producto en el ejercicio fiscalizado (32 917 unidades) determinó el reparo de \$177 093,46 (S/530 749,10), habiéndose empleado la misma metodología con relación a todos los productos observados.

Que en consecuencia, se concluye que el procedimiento utilizado por la Administración para establecer el reparo por ingresos no declarados determinados por aplicación de los precios de transferencia, se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que no se ha calculado correctamente el rango de los percentiles 75, señalando que la Administración ha determinado que existen productos por encima del rango percentil 75, habiendo tomado como base la mediana cuando debía tomar los importes del percentil 75, cabe indicar que de conformidad con el artículo 114 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto vigente a la fecha de ocurridos los hechos, para la determinación del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad que habría sido utilizado entre partes independientes, en transacciones comparables y que resulte de la aplicación de alguno de los métodos señalados en el inciso e) del artículo 32-A de la ley, se deberá obtener un rango de precios, monto de contraprestaciones o márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables y cuando de la determinación del precio que hubiesen utilizado partes independientes no resulte un precio o margen exacto sino sólo se produzca una aproximación a esas operaciones y circunstancias comparables. Agrega el referido artículo que si el valor convenido entre las partes vinculadas se encuentra dentro del referido rango, aquél se considerará como pactado a valor de mercado. Si por el contrario, el valor convenido se encontrara fuera del rango y, como consecuencia de ello, se determinara un menor Impuesto a la Renta en el país y en el ejercicio respectivo, el valor de mercado será la mediana de dicho rango. En consecuencia, resulta ajustado a derecho que la Administración haya tomado como valor de mercado la mediana del rango, en tal sentido, lo alegado por la recurrente en el sentido que debió tomar el percentil 75 no resulta atendible.

Que cuanto a lo alegado en sentido que la Administración equivocadamente ha determinado el impuesto a pagar respecto del total de los productos importados cuando debió determinarlo solo sobre los productos importados y vendidos en el ejercicio, cabe indicar que conforme se verifica de los actuados, la Administración efectuó el reparo por ingresos no declarados determinados por aplicación de los precios de transferencia en función al Estudio Técnico de Precios de Transferencia y el sustento presentado por la recurrente. En el Estudio Técnico de Precios de Transferencia se señala expresamente que para el análisis y resultado del Método del Precio Comparable No Controlado (CUP) se realizó el análisis de todos los productos comercializados en el año 2007 por la recurrente, siendo un total de 3 086 y luego se cruzó los códigos del fabricante de los productos importados, con lo cual se obtuvo un total de 1 942 códigos para ser analizados y comparados (foja 5087), así, utilizando la información presentada por la propia recurrente la Administración verificó si las operaciones observadas se encontraban dentro del valor de mercado, siendo así desde la etapa de fiscalización la recurrente y la Administración coincidieron en que las adquisiciones observadas habían sido comercializadas en el ejercicio 2007, en tal sentido, de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización se advierte que la Administración no sustentó su reparo solamente en los productos importados, sino en que los productos también habían sido vendidos en el ejercicio, no habiendo discutido la recurrente tales aspectos ni durante el procedimiento de fiscalización, ni durante la etapa de reclamación, y siendo que el artículo 147 del Código Tributario señala que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la administración, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación, situación que no se da en el presente caso, se concluye que lo alegado por la recurrente en este extremo no resulta atendible.

Que adicionalmente, tal como se ha indicado, el propio Estudio Técnico de Precios de Transferencia señala que en el caso de las unidades que superan el importe del rango determinado existe un riesgo por eventual pago del Impuesto a la Renta, debido que al considerar la recurrente un mayor valor para la adquisición de sus productos habría determinado una menor utilidad y, por tanto, un menor pago del Impuesto a la Renta del periodo (foja 5081), en tal sentido, contrariamente a lo señalado por la recurrente en esta instancia, el propio Estudio Técnico de Precios de Transferencia presentado, advierte acerca de la incidencia en un menor pago del Impuesto a la Renta en el ejercicio observado.



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

Que en consecuencia, de acuerdo con las normas y hechos expuestos, corresponde mantener el reparo por ingresos no declarados determinados por aplicación de los precios de transferencia y confirmar la apelada en este extremo.

ii) Gastos devengados en el ejercicio anterior

Que del Anexo N° 2 y punto 1 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5475 a 5478 y 5482), se aprecia que la Administración reparó los gastos registrados por la recurrente en el ejercicio 2007 correspondientes a servicios prestados y devengados en el ejercicio 2006, compuestos por: i) Gastos por intereses - Pagaré año 2006 por S/21 466,00, ii) Gastos de energía eléctrica año 2006 por S/586,00, iii) Gastos por servicio de intermediación comercial del 2006 por S/18 170,00 y iv) Gastos por Liquidaciones de Fondos Marketing 2do semestre 2006 por S/16 407,00.

Que respecto de los citados reparos, se aprecia que en sus escritos de reclamación y apelación la recurrente no formuló argumento alguno a fin de desvirtuarlos (fojas 5518 a 5538 y 5708 a 5732), en tal sentido, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

iii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad

Que la recurrente sostiene que el servicio de asesoría legal reparado corresponde a un informe que hace mención a un análisis de las implicancias tributarias de defraudación en el país, enfocadas al servicio de equipos de cómputo, que es el sector donde realiza sus actividades económicas; a lo que agrega que el cumplimiento del principio de causalidad no se visualiza en el momento de la emisión del informe, sino a través del tiempo, cuando como consecuencia de su análisis y exposición del informe, inició otro tipo de negocios por sectores, considerando las precauciones señaladas por la asesoría en el citado informe.

Que la Administración señala que no se acreditó la vinculación que haya tenido el servicio prestado por la asesoría legal con la generación de renta gravada de la recurrente, así como el mantenimiento de su fuente.

Que del Anexo N° 2 y punto 2 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5470 a 5474 y 5482), se aprecia que la Administración reparó los gastos registrados por la recurrente en el ejercicio 2007 compuestos por: i) Compra de licores varios por S/1 772,00 debido a que no presentó y/o exhibió documentación que acreditara la entrega o destino de dichos licores a sus trabajadores, no acreditándose la vinculación de éstos con la generación de la renta gravada y el mantenimiento de su fuente, y ii) Gastos por recibo de honorarios por asesoría por S/53 050,00 al considerar que no se había acreditado que cumpliera con el principio de causalidad, en tanto que se sustentaba en un informe tributario del cual no se acreditó su utilidad debido a que la recurrente no presentó qué nuevos negocios inició o qué problemas legales o tributarios enfrentó para que el citado informe sea aplicado a su realidad y sea deducible por servir al mantenimiento de la fuente productora; consignándose como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto del reparo por compra de licores varios por S/1 772,00, se aprecia que en sus escritos de reclamación y apelación la recurrente no formuló argumento alguno a fin de desvirtuarlo (fojas 5518 a 5538 y 5708 a 5732), por lo que dado que de su revisión se aprecia que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a los gastos por recibo de honorarios por asesoría que no cumpliría con el principio de causalidad se tiene que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 4966), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la documentación correspondiente, los gastos registrados, entre otras, en la cuenta 63201, detallado en el Anexo N° 2 del citado requerimiento (foja 4965).

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 4954), la Administración dejó constancia que por el Recibo por Honorarios Profesionales N° emitido por concepto de asesoría legal, la recurrente no presentó contrato ni el informe del servicio prestado documentado; por lo que reparó dicho gasto registrado en la cuenta 63201 por S/53 050,00.

Que mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (foja 3691), la Administración solicitó a



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

la recurrente que presente sus descargos a las observaciones descritas en el Resultado del Requerimiento N°

Que en respuesta, mediante escrito de 18 de setiembre de 2009 (foja 3637), la recurrente señaló que adjuntaba la carta remitida por el proveedor, el informe del servicio prestado y el contrato suscrito.

Que en el punto 3.2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3667 y 3668), la Administración dio cuenta de los medios probatorios presentados y sostuvo que de la evaluación del informe advirtió que estaba referido a un análisis académico de la defraudación tributaria en el Perú, sin embargo, dejó constancia que la recurrente no había sustentado por escrito con la documentación sustentatoria que hubiera sido un gasto necesario para generar renta gravada o conservar la fuente; por lo tanto, mantuvo el reparo efectuado respecto del Recibo por Honorarios Profesionales N° registrado en la cuenta 63201 por S/53 050,00.

Que mediante el punto 10 del Anexo N° 2 del Requerimiento N° (foja 2928), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el reparo que se detalló en los Resultados de los Requerimientos N° y , a fin que la recurrente sustentara las observaciones respecto del reparo efectuado.

Que en respuesta, mediante escrito de 20 de noviembre de 2009 (fojas 2900 y 2901), la recurrente señaló que el servicio de asesoría legal reparado corresponde a un informe que hace mención a un análisis de las implicancias tributarias de defraudación en el país, enfocadas al servicio de equipos de cómputo, que es el sector donde realiza sus actividades económicas y que el cumplimiento del principio de causalidad no se visualiza en el momento de la emisión del informe, sino a través del tiempo, cuando como consecuencia de su análisis y exposición, inició otro tipo de negocios por sectores, considerando las precauciones señaladas por la asesoría en el citado informe.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2908 a 2910), la Administración dio cuenta del escrito presentado y sostuvo que la recurrente no sustentó con la documentación correspondiente cuál es el hecho económico, jurídico y/o tributario que siendo necesario para generar renta gravada o mantenimiento de fuente, requiera de una asesoría legal; por lo tanto, mantuvo el reparo efectuado respecto del Recibo por Honorarios Profesionales N° registrado en la cuenta 63201 por S/53 050,00.

Que cabe precisar que el reparo materia de análisis está referido a la causalidad del gasto, es decir, a su vinculación con la producción de la renta o mantenimiento de la fuente, por lo que corresponde centrar el análisis en tal aspecto.

Que de conformidad con el artículo 37 del Texto único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no se encontrara expresamente prohibida por dicha ley.

Que el último párrafo del citado artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 945⁸, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de dicho artículo; entre otros.

Que estas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse

⁸ Posteriormente, la modificación efectuada por Ley N° 28991, precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberían ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 11869-1-2008, 02463-2-2009 y 10813-3-2010, entre otras.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que de autos se aprecia que el Recibo por Honorarios Profesionales N° (foja 3146), emitido por el de de por asesoría legal, fue registrado por S/53 050,00.

Que a fin de acreditar el cumplimiento del principio de causalidad respecto de tal gasto, la recurrente presentó en la etapa de fiscalización: i) Carta de 27 de marzo de 2007 remitida por , mediante la cual le hacía de su conocimiento que adjuntaba el Informe Legal con el Recibo por Honorarios Profesionales N° (foja 3144), y ii) Contrato suscrito el 15 de setiembre de 2006 entre la recurrente y como asesor legal (foja 3134), detallándose en su cláusula primera que la recurrente requería efectuar el planeamiento tributario, contractual, de cobranzas y otros dentro del marco legal existente, para lo cual requería de los servicios legales de gestión, asesoría y consultoría legal preventiva y sobre casos existentes, en forma idónea, en relación a las diversas actividades materia de su giro comercial.

Que asimismo, presentó el Informe Legal de de de remitido por (fojas 3135 a 3143), que teniendo en cuenta las consultas realizadas por la recurrente, realizó el análisis jurídico sobre operaciones no reales bajo el Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria, su eventual vulneración a los principios de reserva de ley y non bis in ídem, definición de operación no real en la Ley del Impuesto General a las Ventas, definición de defraudación tributaria y sus componentes, así como citas a Resoluciones del Tribunal Fiscal y diversa doctrina referida a los citados temas.

Que si bien en el referido documento se hace referencia a la normatividad, jurisprudencia y doctrina relativa a ilícitos tributarios, no se advierte que la recurrente hubiera explicado o acreditado cómo es que tales análisis le eran necesarios o servían para la generación de su renta gravada o mantenimiento de su fuente, a pesar de haber sido requerida por la Administración a efecto que acredite la causalidad del gasto, no acreditándose tampoco qué nuevos negocios inició teniendo en cuenta el análisis jurídico del citado informe, como afirma la recurrente en sus escritos impugnatorios.

Que por lo tanto, al no haberse demostrado que el gasto observado por honorarios profesionales materia de reparo cumpla con el principio de causalidad, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta Código, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

iv) Activos fijos cargados como gastos

Que la recurrente sostiene que el referido reparo se refiere a la implementación, construcción y/o diseño de 22 stands instalados en su local comercial y que considerando la naturaleza de los objetos adquiridos que se constituyen en tableros individuales que unidos entre varios forman una base para exhibición, que son trasladados para fines de exposición, lo que trae consigo un deterioro por desgaste, envejecimiento o pérdida, motivo por el cual la duración de estos módulos son de corto o mediano plazo, no pudiendo ser considerado como parte del activo fijo .

Que por su parte la Administración sostiene que lo deducido por la recurrente como gasto correspondió a la implementación y construcción de 22 stands instalados en su local comercial para la exhibición y posterior comercialización de sus productos, por tanto, los referidos stands califican como activo fijo al ser mobiliarios utilizados con el fin de comercializar sus productos, los mismos que son bienes durables, medibles y otorgan beneficios económicos derivados de su uso.

Que del Anexo N° 2 y punto 3 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5465 a 5470 y 5482), se aprecia que la Administración reparó la deducción del gasto del ejercicio 2007, por



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

S/90 561,00, contabilizado en la cuenta 63701, debido a que corresponden a la implementación, construcción y/o diseño de 22 stands, que califican como activos fijos, consignándose como base legal el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 4966), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación correspondiente, los gastos registrados, entre otras, en la cuenta 63701, detallado en el Anexo N° 2 del citado requerimiento (foja 4964).

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 4959), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la Factura N° emitida por registrado por S/90 560,60, Contrato de Locación de Servicios suscrito con dicha empresa y Orden de Compra N°, y señaló que de la revisión de la documentación presentada como sustento de la cuenta 63701, la recurrente no sustentó los motivos por los cuales cargó al gasto y no a una cuenta de activo fijo, las obras y/o trabajos efectuados en su domicilio que califican como activo fijo, debido a que representan estructuras sujetas al piso y/o paredes idóneos para la exhibición de bienes destinados a la venta; por lo que reparó la Factura N° registrada en la cuenta 63701 por S/90 560,60.

Que en el punto 1.2 del Requerimiento N° (foja 3691), la Administración solicitó a la recurrente que presente sus descargos a las observaciones descritas en el Resultado del Requerimiento N°.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 18 de setiembre de 2009 (fojas 3645 y 3646), la recurrente señaló que los módulos fueron cargados a gastos debido a que corresponden a bienes muebles desarmables que se adquirieron para la presentación y difusión de equipos de las diferentes marcas en los eventos programados por el área de marketing y publicidad, los que al ser trasladados a las diferentes actividades que se realizaban se fueron deteriorando, por lo que su duración fue de corto plazo, motivo por el cual no calificaban como activo fijo.

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 3679), la Administración dio cuenta del escrito presentado y sostuvo que los bienes instalados en el Show Room de Marcas ubicado en el domicilio de la recurrente son utilizados para la exhibición de mercaderías, calificando como activo fijo por tener una vida útil relativamente larga y por representar muebles necesarios para la exhibición de mercaderías; por lo tanto, mantuvo el reparo efectuado respecto de la Factura N° registrada en la cuenta 63701 por S/90 560,60.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 2 del Requerimiento N° (foja 2928), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el reparo por activo fijo cargado al gasto que se detalló en los Resultados de los Requerimientos N° y , a fin que la recurrente sustentara las observaciones respecto del reparo efectuado.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 20 de noviembre de 2009 (fojas 2902 y 2903), la recurrente reiteró lo señalado en su escrito de 18 de setiembre de 2009 en donde señaló que los bienes muebles eran desarmables y que se adquirieron para la presentación y difusión de equipos de las diferentes marcas en los eventos programados por el área de marketing y publicidad, los que al ser trasladados a las diferentes actividades que se realizaban se fueron deteriorando, por lo que su duración fue de corto plazo, motivo por el cual no calificaban como activo fijo.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2912 a 2916), la Administración dio cuenta del escrito presentado y sostuvo que del contrato suscrito entre la recurrente y la empresa se desprende que lo deducido por la recurrente como gasto correspondió a la implementación y construcción de 22 stands instalados en su local comercial para la exhibición y posterior comercialización de sus productos, por tanto, los referidos stands califican como activo fijo al ser mobiliarios utilizados con el fin de comercializar sus productos, los mismos que son bienes durables, medibles y otorgan beneficios económicos derivados de su uso.

Que asimismo agregó que de acuerdo con los argumentos expuestos por la recurrente en su escrito de 20



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

de noviembre de 2009, se aprecia que lo deducido se trató de mobiliarios de oficina que eran trasladables y que a raíz de dicho traslado sufrieron de desgaste, lo que confirma la naturaleza de activo fijo otorgada a dichos bienes; por lo tanto, mantuvo el reparo efectuado respecto de la Factura N° registrada en la cuenta 63701 por S/90 560,60.

Que de lo actuado se tiene que la controversia consiste en establecer si la operación reparada por la implementación, construcción y/o diseño de 22 stands instalados en el local comercial de la recurrente para la exhibición de productos, constituye gasto o califica como activo fijo.

Que el inciso e) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, disponía que no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 23 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un ¼ de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo aplicable cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un periodo, añadiéndose que éstos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que asimismo el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la Clase 3 a la Cuenta 33 "Inmuebles, Maquinaria y Equipo" conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.

Que en las Resoluciones N° 11792-2-2008 y 00697-2-2014, se ha indicado que los bienes del activo fijo son aquellos bienes durables, usados por la empresa en el desarrollo de sus actividades, por lo que a efecto de determinar si un bien califica como activo fijo es imprescindible evaluar dos aspectos: i) El uso al que está destinado el bien, y ii) El tiempo por el que se espera usarlo.

Que según se aprecia del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 5757), su actividad económica principal es la venta mayorista de otros productos - CIU 51906.

Que la Administración sustenta el reparo respecto de la factura relacionada a la implementación, construcción y/o diseño de 22 stands, porque tales bienes generaban la probabilidad de obtener beneficios futuros, al ser usados para exhibir sus productos, y porque por los materiales con los que fueron fabricados era razonable suponer que tendrían un uso prolongado.

Que según se aprecia de autos, la Administración reparó la Factura N° (foja 4722) emitida por por remodelación de 22 stands en el Show Room de Marcas para equipos informáticos según contrato de 2 de abril de 2007 registrado por S/90 560,60.

Que obra en autos el Contrato de Locación de Servicios de 2 de abril de 2007, suscrito entre la recurrente e (fojas 4718 y 4719), en cuya cláusula primera se acordó que dicha empresa se obligaba a prestar sus servicios de ejecución de obra a favor de la recurrente, a fin de remodelar e implementar el "show room" de marcas para equipos informáticos ubicados en el tercer piso del local comercial de aquella, señalando que el citado servicio comprende la implementación, construcción y/o diseño de 22 stands, que conforme al detalle suscrito en el Anexo 1 (foja 4720), los stands comprendían tableros aglomerados para estructuras, tableros de melamine con cortes especiales y post formados,



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

planchas de lamitech para estructuras, pinturas al duco tekno, tubos de aluminio pesada de 2", luminarias y alfombras.

Que de la evaluación conjunta de la documentación presentada se tiene que la recurrente celebró un contrato para la implementación, construcción y/o diseño de 22 stands para la exhibición de productos y que si bien la recurrente señala que dichos bienes observados debieron ser reconocidos como gastos, invocando la NIC 16, no se aprecia en autos que hubiese presentado prueba alguna, que de manera fehaciente demostrara que los módulos de exhibición de productos observados se utilizaron en un plazo menor a un año como alegó, ni que éstos fueron retirados y/o reemplazados por otros o destruidos.

Que cabe precisar que se encuentra acreditado que tales bienes se usaron en las actividades generadoras de renta —aspecto no cuestionado— lo que generaba la probabilidad de obtener beneficios futuros, por lo que, de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales anteriormente citados, permite calificarlos como activos fijos, salvo que la recurrente demuestre que debía ser deducido como gasto, lo cual no hizo.

Que en efecto, en autos no obra prueba que acredite el tiempo en que fueron usados los indicados bienes, al no haberse demostrado que fueron retirados y/o reemplazados por otros o destruidos con pruebas fehacientes, siendo que correspondía a la recurrente la carga de la prueba, más aun tomando en cuenta que ella tenía acceso a toda la documentación y medios probatorios relacionados a dichos bienes, por lo que es quien se encontraba en mejor posición de probar el tiempo en que fueron usados los bienes señalados a fin desvirtuar el reparo formulado por la Administración. En consecuencia, corresponde mantener el reparo respecto de dichas facturas y confirmar la apelada en dicho extremo.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

A

Que de los Anexos N° 2 y 5 de las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 5492 a 5494 y 5498), se aprecia que la Administración determinó reparos a las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 por diferencias entre los ingresos declarados y los ingresos registrados en la clase 7 y por la disminución no acreditada de ingresos de la cuenta 75.

Que respecto de los citados reparos, se aprecia que en sus escritos de reclamación y apelación la recurrente no formuló argumento alguno a fin de desvirtuarlos (fojas 5518 a 5538 y 5708 a 5732), en tal sentido, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

A

Que de los Anexos N° 1 a 3 de las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 5485 a 5488), se aprecia que la Administración emitió dichos valores por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta por los períodos de julio, octubre y diciembre de 2007, consignando como base legal el inciso g) del artículo 24-A y artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento, el reparo por gastos sin sustento documentario adicionados vía declaración jurada del Impuesto a la Renta Anual del ejercicio 2007.

Que respecto de los citados reparos, se aprecia que en sus escritos de reclamación y apelación la recurrente no formuló argumento alguno a fin de desvirtuarlos (fojas 5518 a 5538 y 5708 a 5732), en tal sentido, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Y

Que las Resoluciones de Multa N° y (fojas 5437 a 5440), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2007, por los cuales se emitieron las Resoluciones de Determinación N° y

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por



Tribunal Fiscal

N° 02872-1-2021

Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, 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 dado que la sanción contenida en las referidas multas se sustenta en la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, la que ha sido confirmada en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la constancia que obra en autos.

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de _____ de _____.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/PM/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente