



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

EXPEDIENTE N° : 7722-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 1 de setiembre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° : _____ contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008204/SUNAT de 30 de abril de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016231 y 012-003-0016232, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y por aplicación de la tasa adicional de 4.1% al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y la Resolución de Multa N° 012-002-0014369, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que del resultado del Requerimiento N° 0122080000268, se observa que la Administración solo consideró los medios probatorios ofrecidos con motivo de los Requerimientos N° 0122080000787 y 0122080000538, mas no los presentados en el Requerimiento N° 0122080001123, toda vez que en el Anexo 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0016231 no existe una referencia a las pruebas entregadas con motivo de dicho requerimiento, por lo que los valores materia de impugnación emitidos en función al reparo por gastos por servicios de marketing que no cumplen con el principio de causalidad devienen en nulas.

Que agrega que los servicios de marketing que le prestó Devanlay Francia cumplen con los criterios de necesidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad del principio de causalidad, y que se ha exhibido la documentación sustentatoria que acredita la utilización del servicio de marketing reparado.

Que indica sobre los dividendos presuntos, que a través de la documentación presentada, ha cumplido con acreditar la utilización del servicio de marketing prestado por Devanlay Francia, no pudiendo considerarse a dicho gasto como no susceptible de posterior control tributario.

Que asimismo, señala que al no encontrarse conforme a ley el reparo por servicios de marketing, no puede imputársele la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que mediante escritos de 8 de abril de 2013 y 10 de diciembre de 2015, de fojas 2150 a 2158 y 2225 a 2231, la recurrente refiere que el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamiento con relación a los servicios de marketing que le prestó Devanlay Francia, validando a través de la Resolución N° 18285-1-2011 la deducción del gasto por tales servicios correspondientes al ejercicio 2003, al considerar que dichos gastos cumplen con el principio de causalidad.

Que agrega que no se encuentra obligada a presentar información que corresponde a operaciones de terceros, invocando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 986-2-2009, y que carece de sustento sostener que el incremento de las ventas puede ser atribuido solo al prestigio de la marca Lacoste, tal como erróneamente fue considerado por la Administración en su informe oral.

Que mediante escrito ampliatorio de fecha 7 de noviembre de 2016, de fojas 2241 y 2242, la recurrente señaló que la operación celebrada entre la casa matriz y la recurrente se encontraba dirigida a incrementar las ventas de la marca que produce, mas no ha tenido la intención de obtener algún beneficio

¹ Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

fiscal, siendo además que por la diferencia de tasas de Impuesto a la Renta de Francia (33%) y Perú (30%), le hubiese resultado más beneficioso colocar los gastos en Francia, agregando que el fisco peruano se beneficia con los ingresos provenientes de las exportaciones, asimismo, afirma que ha cumplido con presentar la documentación solicitada en el procedimiento de fiscalización, siendo que las operaciones fueron celebradas a valor de mercado y que las afirmaciones de la Administración consideran supuestos inexistentes.

Que por su parte, la Administración, en la resolución recurrida así como en los escritos ampliatorios señala que como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, determinó reparos al citado tributo y período por gastos por servicios de marketing prestados por Devanlay Francia que no cumplen con el principio de causalidad, determinando además que al no ser el gasto reparado susceptible de posterior control tributario existen dividendos presuntos, e indicando que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sustentándose en el referido reparo.

Que precisa que la efectiva prestación de los servicios de marketing pudo ser acreditada por la recurrente con la presentación de informes, encuestas de mercado, bocetos, entre otros, elaboradas por su proveedor Devanlay Francia, no resultando suficiente considerar el incremento de sus niveles de venta, el número de estilos de las prendas vendidas, los croquis de diseños y la documentación relacionada a la coordinación técnica realizada con Devanlay Francia respecto a la fabricación y/o producción de prendas de vestir, la que solo acreditaría el cumplimiento parcial de las obligaciones del proveedor en el extremo relacionado a la selección de modelos Lacoste, envío de diseños y elaboración de proyecciones de venta de prendas de vestir, mas no por las demás obligaciones convenidas por el servicio.

Que anota respecto al incumplimiento del principio de causalidad, que no se encuentra acreditada la necesidad del servicio de marketing, toda vez que al tener Devanlay Francia la licencia internacional para el uso exclusivo de la marca Lacoste con relación a la creación, fabricación, marketing y distribución de las prendas de vestir Lacoste, el servicio deducido es una actividad de exclusiva responsabilidad de Devanlay Francia, que le beneficia directamente a esta, al ser distribuidora de dichos productos, por lo que obtiene sus ganancias en función al número de prendas vendidas, asimismo, agrega que la recurrente no se relaciona directamente con ningún consumidor final de los productos Lacoste, y el servicio de marketing no resultaba necesario para la fabricación de las prendas de vestir; que el servicio no resulta normal en la medida que la recurrente no participa directamente en los mercados en donde el servicio se lleva a cabo, no resultando aplicable el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01275-2-2004 dado que en dicho pronunciamiento el apelante tenía como actividad principal la prestación de servicios promocionales; que no resulta razonable que la recurrente asuma el íntegro de los gastos de marketing, al no beneficiarse directamente del servicio, precisa que del "Dictamen de auditores independientes" presentado por la recurrente, Devanlay Francia consideró como grupo de gastos para la ejecución del contrato de marketing, conceptos de creación, desarrollo, marketing, calidad y gastos indirectos, sobre el total de producción de prendas, lo que evidencia que el servicio facturado no está destinado únicamente a la recurrente sino que beneficia directamente a los distribuidores; y que al representar el gasto el 12% de los ingresos de la recurrente, este resulta proporcional, sin embargo, al no resultar necesario, normal y razonable, no cumple con el principio de causalidad.

Que indica que los servicios de marketing materia del reparo no guardan una relación directa ni resultan necesarios para la fabricación de prendas de vestir Lacoste a cargo de la recurrente quien solo se limitaba a elaborar las prendas de acuerdo con las especificaciones técnicas proporcionadas por Devanlay Francia, es así que concluye que en el presente caso no se cumple con el criterio de necesidad, uno de los requisitos del principio de causalidad.



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

Que invoca la Resolución N° 01755-1-2006, resaltando que los gastos por servicios de marketing prestados por Devanlay Francia no cumplen con los principios de razonabilidad, proporcionalidad ni causalidad.

Que refiere que la realidad económica permite tener convicción que el mercado peruano no absorbe los ingresos por la venta de las prendas de vestir, por ello considera que no se puede asumir costos derivados de servicios de marketing, y por consiguiente que no se cumple con el principio de causalidad, agregando que al ser la recurrente solo el fabricante de las prendas, no resulta necesario que el gasto de marketing sea deducible para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta.

Que añade que el atribuir los gastos de marketing a la recurrente es una estrategia fiscal del grupo Devanlay, y que resulta indispensable que S.A. aportara documentación clara que permita sustentar la necesidad del gasto de marketing, lo que no ha ocurrido.

Que señala que el gasto de marketing que pretende deducir la recurrente, no resulta necesario según la jurisprudencia comparada, Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, República de Chile, en el RIT GR-12-00059-2014, Sentencia de Casación de 5 de febrero de 2015 del Tribunal Supremo Español, y la Sentencia en Casación emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° CAS 2579-2010, considerando que el grupo Devanlay pretende efectuar una recolocación de gastos de marketing en la recurrente para disminuir su base imponible tributaria, situación que beneficiaría a nivel global al grupo Devanlay y perjudicaría al fisco peruano.

Que en el caso de autos, mediante Carta N° 08001247490-01/SUNAT y Requerimiento N° 0122080000094, notificados el 28 de enero de 2008, de fojas 1080 a 1083 y 1135, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, como consecuencia del cual efectuó reparos al citado tributo y ejercicio por gastos por servicios de marketing prestados por S.A. (Francia) por no cumplir con el principio de causalidad, determinando además la aplicación de la tasa adicional de 4.1% al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, en base al reparo antes citado, emitiendo las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016231 y 012-003-0016232, y la Resolución de Multa N° 012-002-0014369, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia de controversia se centra en determinar si el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por gastos por servicios de marketing prestados por Devanlay S.A. (Francia) por no cumplir con el principio de causalidad, la aplicación de la tasa adicional de 4.1% al citado tributo y ejercicio, y la resolución de multa impugnada, se encuentran conforme a ley.

Gastos por servicios de marketing prestados por S.A. (Francia) por no cumplir con el principio de causalidad

Que del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0016231, de fojas 1319 a 1345, se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos por servicios de marketing prestados por Devanlay S.A. (Francia) por no cumplir con el principio de causalidad, invocando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° 0122080000268, 0122080000538, 0122080000787, 0122080001123 y 0122080001322.

Que efectivamente, según se aprecia del literal **C. Motivo Determinante del Reparó** del referido valor, de foja 1330, la Administración señaló que "de la evaluación a la documentación presentada como sustento relacionada al servicio de Marketing prestados por su vinculada S.A. (Francia), la Administración Tributaria considera que dichos servicios no cumplen con el principio de causalidad

 3



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta”, sosteniendo que el servicio no le era necesario a la recurrente al no relacionarse con los consumidores finales de sus productos, sino con los distribuidores (S.A. en Francia), a los que factura el 99.24% de sus exportaciones, lo que evidencia la falta de racionalidad y proporcionalidad del gasto, que al ser una empresa dedicada a la producción y exportación de prendas no le resulta normal que asuma dicho gasto, al no vincularse directamente a la obtención de mayores rentas, siéndole sí de importancia a Devanlay S.A. (Francia) al ser la licenciataria internacional de la marca de los productos que comercializa la recurrente, beneficiándose del servicio la recurrente y las empresas distribuidoras, por lo que “no basta mencionar que el servicio de marketing es sólo de interés para la empresa, sino de probarlo con la documentación que acredite la utilización del servicio, toda vez que [este] es más útil a S.A. (Francia)”.

Que por ello en el literal **C.3. Conclusiones** del mencionado valor, indicó que “...en base a todo lo expuesto en los párrafos anteriores y teniendo en cuenta que el contribuyente no presentó la documentación que acredite la necesidad y utilización del servicio de Marketing prestado por S.A. (Francia) se ha determinado que dichos gastos no son necesarios para producir y mantener la fuente, dado que no cumplen con los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad en función a la naturaleza de las operaciones que realiza la empresa. (...) Motivo por el cual, se procede a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005, el gasto correspondiente a los servicios de Marketing por un importe de S/.30'531,365.44, según las Invoice N° 00509779, 0510092, 00510360 y 00510762 por un total de US\$9'174,228.67”.

Que en el caso de autos, mediante Requerimiento N° 0122080000268, notificado el 5 de marzo de 2008, de fojas 1074 a 1076, la Administración solicitó a la recurrente le proporcione el contrato por servicios de marketing prestado por S.A. (Francia) por un importe de S/.30'531,365.44 para el ejercicio 2005, precisando que de encontrarse este en idioma extranjero, debía proporcionar la traducción oficial del mismo; asimismo, solicitó sustentar el detalle y la necesidad del servicio prestado.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 17 de marzo de 2008, de fojas 1071 a 1073, adjuntando el Contrato por Servicios de Marketing que celebró con S.A. (Francia) en el período 2005 y su respectiva traducción oficial, indicando que el gasto por servicios de marketing cumple con el principio de causalidad, y que adjunta además el Oficio N° 0089-2007-Defcon de 27 de junio de 2007, de fojas 1053 a 1057, emitido por la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero en virtud a una queja realizada por la recurrente, dirigido a la Administración, a través del cual la referida entidad destaca que según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, no se exige una relación directa del gasto con la generación de la renta o mantenimiento de su fuente.

Que del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122080000538, notificado el 8 de abril de 2008, de fojas 1038 y 1041, se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que explicara con documentación sustentatoria la organización de la distribución internacional dentro del Grupo Devanlay a nivel mundial, identificando cuáles son los centros logísticos en el mundo, el rol de S.A. (Francia) dentro del Grupo Devanlay, identificar y definir cuáles son las empresas, sus actividades, funciones y mercados de las distribuidoras subsidiarias, distribuidoras de sublicencias, manufactureras y distribuidoras de sublicencias, manufactureras y/o distribuidoras que hacen joint ventures, indicando en qué rubro se encuentra ubicada la recurrente. Asimismo, le solicitó que presentara los documentos que sustenten los servicios de marketing prestados por S.A. (Francia) y que se encuentran detallados en el Artículo III, Sección 3.1 del Convenio de Servicios de Marketing que suscribiera con Devanlay S.A. (Francia)².

² Presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 0122080000268.

V E P X 4



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

Que en atención al citado requerimiento, la recurrente presentó los escritos de 11 y 28 de abril de 2008, de fojas 1029 a 1034, indicando que cumple con entregar el organigrama y una descripción de las funciones que fueron desempeñadas por los trabajadores extranjeros en el ejercicio 2005, un informe elaborado por una empresa consultora respecto a la producción, distribución y ventas de las prendas que manufacturó durante el ejercicio 2005, que detalla las funciones que le corresponden así como de las empresas vinculadas en dichas operaciones, y un dictamen de auditores independientes de 11 de abril de 2006, que describe los costos en los que incurrió S.A. (Francia) a efectos de prestarle a la recurrente el servicio materia de autos.

Que agrega en relación a los servicios de marketing prestados por S.A. (Francia), que el servicio se sustenta en la factura emitida por la referida empresa y el contrato, que los servicios detallados en el artículo III, Sección 3.1 del Convenio de Servicios de Marketing son prestados por S.A. (Francia) en forma conjunta e integral, debiendo analizarse los mismos de igual manera, y que por el tipo de servicio que le presta esta, no necesita la entrega de documentación que pruebe la prestación de los servicios, debido a que éstos son medidos con los buenos resultados obtenidos en el incremento de sus ventas y en la incorporación de nuevos modelos de prendas para que sean comercializadas en los mercados internacionales. Asimismo, señala que su principal interés es el incremento de sus ventas a los mercados internacionales, por lo que le resulta irrelevante el tener que contar con la información que utilizó su proveedor para prestar sus servicios, toda vez que hubiera necesitado mayor sustento si el servicio no hubiera generado un beneficio directo (adjunta estadística de ventas y estadística de modelos producidos durante los últimos años), y que no obstante ello, presenta el informe emitido por KPMG Francia respecto del servicio prestado por el departamento de marketing de S.A. (Francia) a la recurrente.

Que refiere que en cuanto a la publicidad realizada en los mercados internacionales, como parte del servicio de marketing, adjunta folletos en los que se muestran las prendas, siendo que los comerciales y avisos publicitarios utilizados durante el ejercicio 2005 han sido solicitados a S.A. (Francia), puesto que al ser ellos quienes realizan directamente el servicio, no cuenta con copia de los mismos.

Que asimismo, mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122080000787, de foja 905, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los motivos por los cuales dentro de los gastos tomados en cuenta por S.A. (Francia) -en el marco de la ejecución del contrato de prestaciones de servicio de marketing durante el ejercicio 2005 cuyo dictamen ha sido efectuado por KPMG-, consideran gastos por concepto de creación, desarrollo, calidad y gastos indirectos como parte de los costos por servicios de marketing prestados a la recurrente, teniendo en cuenta que los gastos por marketing propiamente dichos equivalen a €3'366,491.10; precisando además que los conceptos de creación, desarrollo, calidad y gastos indirectos vinculados a los mismos, se encuentran incluidos dentro del tratamiento de asesoría técnica o en su defecto en el tratamiento de regalías, según lo indicado en el artículo 4-A inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, solicitó el Informe de Estados Financieros Auditados del ejercicio 2005 elaborado por KPMG.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 28 de mayo de 2008, de fojas 901 a 904, indicando que el servicio que Devanlay S.A. (Francia) le presta es únicamente de su interés, puesto que los distribuidores que comercializan las prendas en otros países no tienen interés en: i) determinar una programación de la producción con base a la publicidad realizada, ii) realizar un estudio de mercado (como parte de los gastos de marketing) para determinar el tipo de prenda que puede tener un mayor impacto en un determinado momento, iii) la producción de la fábrica se incremente y, más importante aún, iv) que una empresa productora (fabricante) tenga un adecuado parámetro de producción, lo que genera un ahorro de costos en la producción, y por consiguiente una mayor ganancia.

Que agregó que es por las consideraciones expuestas que asumió el íntegro de los gastos correspondientes a los servicios de marketing, al ser la beneficiaria directa de la prestación de dichos

 5



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

servicios, toda vez que el hecho que los distribuidores de cada país compren sus prendas y luego no tengan una adecuada rotación del producto, o que las prendas que están siendo comercializadas por los distribuidores no estén de acuerdo con la tendencia de la moda o con la temporada, origina perder presencia en el mercado, situación que no le resulta beneficiosa.

Que señala que en un caso similar, el Tribunal Fiscal a través de la Resolución N° 1275-2-2004, estableció que resulta válido que los fabricantes del producto asuman la carga económica de los servicios de marketing y publicidad, en tanto son finalmente éstos quienes obtendrán los resultados de su inversión con la generación de un mayor número de órdenes de compra de sus distribuidores locales.

Que en relación a los conceptos de creación, desarrollo, calidad y gastos indirectos, indica que corresponden a actividades vinculadas con la prestación de los servicios de marketing consistentes en: i) desarrollar un análisis de los mercados internacionales para la colocación de las prendas de vestir Lacoste, ii) seleccionar los modelos Lacoste que tienen mayor aceptación en los mercados más importantes del mundo o que permitan que Devanlay Perú maximice sus ingresos en un área determinada, iii) realizar campañas de publicidad directas que favorezca la introducción de las prendas de vestir Lacoste, de modo que las mismas sean comercializadas en los distintos mercados a los que exporta, iv) realizar actividades para promover la introducción de prendas de vestir Lacoste, y v) la preparación de estadísticas y/o proyecciones de venta de las prendas de vestir Lacoste que comercializará en los mercados que Devanlay Francia recomiende; precisando que los servicios de marketing no se refieren en ningún caso al proceso de producción y/o comercialización de prendas textiles a su cargo.

Que a través del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122080001123, de foja 894, la Administración solicitó a la recurrente en relación a los productos con código de Estilo L1212 y PF168E, proporcionar el croquis del diseño de la prenda y toda la documentación que la integre, enviada por S.A. (Francia), debiendo explicar el procedimiento de envío de la información desde Francia, explicar el procedimiento a seguir para el desarrollo de la prenda hasta llegar al prototipo con la documentación probatoria correspondiente, y presentar los documentos con los que se envía a S.A. (Francia) para su aprobación, así como para la elaboración de la colección a ser exhibida en los diferentes mercados. Asimismo, solicitó explicar la estructura de costos donde se detallen cada rubro que lo conforman, indicar el procedimiento de recepción de los pedidos de producción por parte de los clientes, adjuntando la documentación que sustente el pedido, especificando unidades, fechas y plazos de entrega, penalidades y formas de pago; explicar la estructura del precio de venta, detallando los márgenes de utilidad y todo rubro que lo conforma, señalando si existen variaciones en los precios dependiendo de los diferentes mercados donde se comercialicen, y el procedimiento de atención de los pedidos a los clientes hasta la entrega del producto, adjuntando la documentación que sustente la atención.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente indicó mediante escrito de 21 de julio de 2008, de fojas 878 a 888, que hace entrega de los croquis que son elaborados por Devanlay S.A. (Francia) como parte del servicio que le es prestado, detallando la creación de los mismos, y señalando que el croquis está sujeto a su análisis respecto a su viabilidad. En relación al croquis del modelo L1212, indica que debido a su antigüedad (año 2001), no cuenta con este, no obstante ello, proporciona los croquis de los modelos PF168E, PH8162 y TH6637.

Que señala que cumple con explicar y entregar toda la información vinculada al proceso de desarrollo del prototipo que elabora, así como la vinculada a las correcciones y cancelaciones de los croquis. En relación a la estructura de costos, señala que proporciona un cuadro resumen que es elaborado en cada una de las temporadas, precisando que los costos están compuestos por los TRIMS (avíos), el valor del servicio de producción de la prenda según factura de la empresa productora contratada, así como el costo del servicio de desarrollo, control de calidad y logística en el que incurre, adjuntando además una serie de

 6



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

documentación referida a su proceso de recepción de pedidos y atención de los mismos, y una explicación detallada de los procedimientos empleados. De igual forma, respecto al precio de venta de los productos, señala que éste se encuentra conformado por los costos totales en los que incurre más un margen de utilidad mínimo sobre dichos costos, consistente en un porcentaje del costo del producto, precisando que dicho margen es fijado luego de una reunión de las áreas de desarrollo, finanzas, compras y la gerencia, detallando el proceso a través del cual obtiene el precio final, así como los factores determinantes para ello. Finalmente, indica que las ventas a sus clientes son exportaciones que se realizan de manera directa y a valor FOB Callao, para lo cual adjunta ejemplos de DUAS de exportación emitidas, facturas a nombre del cliente y demás documentos relacionados a la exportación.

Que ahora bien, de los Anexos N° 01 a los Resultados de los Requerimientos N° 0122080000538, 0122080000787 y 0122080001123, de fojas 444 a 448, 897 a 899, y 909 a 911, se observa que la Administración dio cuenta de las respuestas y documentación proporcionada por la recurrente en relación a cada requerimiento, precisando en el rubro *Motivo Determinante del Reparó* que la información presentada será merituada en el Resultado del Requerimiento N° 0122080000268.

Que del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122080000268, de fojas 1042 a 1050, se observa que la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente al presente requerimiento, así como de las respuestas a los Requerimientos N° 0122080000538, 0122080000787 y 0122080001123, e indicó que correspondía analizar si el gasto por el servicio de marketing prestado a la recurrente por S.A. (Francia) facturados mediante los Invoice N° 00509779, 00510092, 00510360 y 00510762 por la suma de US\$9'174,228.67, cumplía con los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad en función a la naturaleza de las operaciones que realiza.

~~Que al respecto, indicó que no se revelaba la necesidad de contar con la prestación del servicio de marketing, toda vez que la recurrente no se relacionaba con ningún consumidor final de sus productos en los mercados americano, europeo, asiático u otro mercado, sino tan solo con un mayoritario comprador, que según lo manifestado por el propio recurrente posee la calidad de distribuidor, y que es su vinculada, ya sea Devanlay US Inc en Estados Unidos con 95.19%, o S.A. en Francia con 4.05%, siendo ésta última la que brinda el servicio de marketing y es su principal accionista.~~

Que asimismo, señaló que según la recurrente, ésta asumió el íntegro de los gastos correspondientes a los servicios de marketing al ser la beneficiaria directa de la prestación de dichos servicios, y que los distribuidores de cada país no tienen interés en los resultados obtenidos por la aplicación de los servicios de marketing que se brindan, no obstante ser empresas vinculadas a las que se les factura el 99.24% del total de las exportaciones, situación que demuestra la falta de racionalidad y proporcionalidad del mismo.

Que precisó que la realidad económica de las operaciones realizadas por la recurrente, es la producción y exportación de prendas de la marca Lacoste mayoritariamente a sus clientes vinculados Devanlay S.A. (Francia) y Devanlay US Inc. (Estados Unidos), siendo éstos distribuidores mayoristas de dichas prendas en los diferentes mercados, de ahí que la recurrente no participe en los mercados directamente como tal; en tal sentido, los servicios prestados podrían ser calificados como asesoría técnica por la transferencia y aplicación del conocimiento obtenido por S.A. (Francia), o en otro extremo, como regalías por la comercialización de las prendas de vestir Lacoste, toda vez que en el contrato de servicios de marketing, indica que los derechos de exclusividad para fabricar las prendas de vestir Lacoste en el territorio peruano, mas no menciona los derechos de comercialización de la marca Lacoste, que indudablemente tienen un alto valor comercial y que podría estar siendo incluido en la figura de los servicios de marketing. Añade que en ambos casos sea como Asistencia Técnica o como Regalías, el servicio estaría gravado con Impuesto a la Renta, a diferencia de los servicios de marketing que no se considera como asistencia técnica, de acuerdo con el artículo 4-A, inciso c) numeral ii) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

Que en tal sentido, considera que la asunción de gastos por campañas de marketing de productos cuya venta al consumidor final se realiza por una tercera persona, no resulta normal al giro del negocio de la recurrente, pues la causa de dichas campañas en las que se incluyen los productos manufacturados por ésta, no se encuentra vinculado directamente con la obtención de mayores rentas por parte de la recurrente ni al mantenimiento de la fuente al no constituir servicios que se hayan dirigido individualmente a ésta.

Que con sustento en ello, procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por el gasto por servicios de marketing por la suma de S/.30'531,365.44, relacionado a los Invoice N° 00509779, 00510092, 00510360 y 00510762 por un total de US\$9'174,228.67, en virtud a que no cumple con el principio de causalidad establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, a través del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122080001322, de foja 440, la Administración en virtud del artículo 75° del Código Tributario, solicitó a la recurrente presentar sus observaciones respecto a los cargos formulados durante la fiscalización por gastos por servicios de marketing prestados por S.A. (Francia) no aceptados tributariamente, consignando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de agosto de 2008, de fojas 436 a 439, indicando que la Administración no ha tenido en cuenta la información entregada durante la fiscalización ni la explicación realizada mediante escrito de 21 de julio de 2008, precisando que la Administración incurrió en imprecisiones en el cierre del Requerimiento N° 0122080000268, tales como que al momento de realizar el análisis de la causalidad del gasto, la Administración señaló que el reconocer que no son vendedores directos de las prendas en los países en los que comercializan las mismas, es determinante para establecer que el gasto no es causal, a pesar que ello no es relevante para determinar la causalidad del gasto. Asimismo, respecto al cuestionamiento de la Administración sobre que no le solicitó información a S.A. (Francia) por los servicios prestados, como consecuencia de orientar su análisis a un tema publicitario, considera que se confunde los servicios que S.A. (Francia) le presta, toda vez que dichos servicios son remunerados solo si las prendas son compradas en los mercados en los que se ubican sus clientes. De otra parte, aduce que la Administración cambia el sentido de su afirmación respecto a que la totalidad de los gastos originados por el servicio de marketing eran asumidos por ella, entendiéndose como si S.A. (Francia) le facturara todo el monto por el servicio de marketing de su empresa y de cualquier otro Devanlay que fabrique y comercialice prendas, lo cual queda desvirtuado con la forma en que S.A. (Francia) cobra sus honorarios por los servicios prestados, los cuales son remunerados en función a las prendas que logra vender, con lo cual resulta imposible que asuma los gastos de otras empresas si no hay una venta efectiva de prendas.

Que mediante el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122080001322, de fojas 431 a 434, la Administración dejó constancia de la respuesta de la recurrente, señalando que se ha tomado en cuenta toda la información proporcionada durante el procedimiento de fiscalización, y que ésta no puede afirmar que solo basta remunerar los servicios de marketing si sus prendas son compradas en los mercados en los que se ubican sus clientes, indicando que el motivo fundamental por el que se debió presentar sustento de los servicios de marketing prestados por Devanlay Francia y es que dicha comercialización de sus prendas en su mayoría (99.24%) los realiza a sus vinculadas Devanlay US Inc. (Estados Unidos) y S.A. (Francia), razón por la cual dicho servicio debe ser acreditado como utilización en el país, ya que como se ha comprobado de la inspección efectuada, si el desarrollo y fabricación de las prendas se realiza en el país, el servicio de marketing prestado por su vinculada S.A. (Francia) no justifica su utilización por parte de la recurrente, al llevarse a cabo en el exterior.

Que añadió que al no tener la documentación que acredite el servicio, puede presumir, salvo prueba en contrario, que el servicio de marketing es necesario para los distribuidores vinculados que soliciten los pedidos a la recurrente, dado que ellos necesitan conocer las necesidades del consumidor final, las

 8



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

tendencias, el nivel de calidad del producto y el servicio de atención para obtener los beneficios esperados; en ese sentido, concluyó que debe mantenerse el reparo por causalidad.

Que conforme ha sido detallado en los considerandos anteriores, de los resultados de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización y los fundamentos de la resolución de determinación impugnada, se aprecia que la Administración reparó los gastos por servicios de marketing prestados por S.A. (Francia), sosteniendo que no cumplían con el principio de causalidad, al no resultar necesarios para generar la renta gravada y/o mantener su fuente, toda vez que no se acreditó el cumplimiento de los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Que sin embargo, en instancia de reclamación, la Administración señala que la recurrente tampoco cumplió con acreditar la efectiva prestación de los servicios de marketing, señalando que solo cumplió con acreditar parte de los servicios que comprendían el contrato de servicios de marketing que suscribiera con S.A. (Francia), adicionando un nuevo fundamento al reparo.

Que si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF³, ello no la facultaba a adicionar un nuevo fundamento⁴; debiendo precisarse que el reparo formulado por la Administración en la etapa de fiscalización se encontraba sustentado en no haberse acreditado la causalidad de los servicios recibidos por S.A. (Francia), mas no en lo señalado respecto a la acreditación de la efectiva prestación de los servicios.

Que cabe indicar que si bien en las conclusiones del valor impugnado, que sustenta el reparo formulado por la Administración, se señala también que la recurrente no presentó la documentación que acredite la utilización del servicio de marketing, ello se hizo en relación a que la recurrente no sustentó su afirmación según la cual la utilización de dicho servicio le resultaba exclusivamente beneficiosa a esta, tal como se indicó en los considerandos anteriores al glosar los fundamentos del reparo, lo que se encuentra relacionado con el principio de causalidad, no advirtiéndose fundamento alguno en dicho valor ni en los resultados de los requerimientos antes citados, que se relacione al desconocimiento del gasto por no acreditar su efectiva prestación.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada adicionó tal fundamento del reparo bajo análisis, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127°, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que en tal sentido, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto a lo alegado por la recurrente en este punto, así como de la documentación ofrecida por la recurrente al respecto.

Que en este contexto, la materia de controversia se circunscribe a determinar si los gastos de marketing, reparados por la Administración, cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá

³ El artículo 127° del Código Tributario, establece que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

⁴ Criterio aplicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10007-4-2016.



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por Ley.

Que el citado artículo de la Ley del Impuesto a la Renta recoge el principio de causalidad, que ha sido definido por este Tribunal en las Resoluciones N° 657-4-97, 710-2-99, 1154-2-2000 y 8634-2-2001, como *"la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros"*.

Que en ese sentido, el "principio de causalidad", 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 a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que respecto del principio de causalidad, la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356 señala, con carácter de precisión, que este principio requiere que los gastos sean normales con relación a la actividad que genera la renta gravada; y razonables en cuanto a los ingresos del contribuyente.

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 en este orden de ideas, para que el gasto sea deducible, se requiere que exista una relación de causalidad entre éste y la renta generada; la que deberá ser evaluada y acreditada en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Que en el caso de autos, de acuerdo con el asiento de constitución de la recurrente anotado en la Partida N° 11271588 correspondiente a su inscripción en el Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral de Lima y Callao, de fojas 1279 a 1281, y del Informe de Planeamiento elaborado por la Administración de fojas 425 y 426, el objeto social de aquella es la fabricación y comercialización de prendas de vestir para el mercado local y de exportación, y con una participación en su capital del 99.99% por parte de S.A. (Francia) como accionista.

Que conforme con el documento Organización y Operaciones de S.A.C. de fojas 990 a 1001, presentado por la recurrente, esta se encuentra encargada del desarrollo, diseño y manufactura de las prendas de vestir de la marca Lacoste para su venta a mercados del exterior a través de distribuidores, en tanto S.A. (Francia) posee las licencias para el diseño y manufactura de productos en el ámbito mundial, y US Inc es una empresa ubicada en Estados Unidos de América que se encarga de la distribución de tales prendas.

Que obran a fojas 1058 a 1064 el Convenio de Servicios de Marketing de 1 de julio de 2004 (traducción certificada), del cual se aprecia que S.A. (Francia) y la recurrente celebraron un contrato para que aquella le preste servicios de marketing, fijando como contraprestación trimestral por el equivalente de US\$1.90 por cada prenda de vestir Lacoste que venda la recurrente.

Que en el citado contrato, se indicó que S.A., S.A. y S.A. (Francia) los derechos de exclusividad S.A. (en adelante el "Grupo Lacoste") le otorgaron a



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

a nivel internacional para utilizar la marca registrada Lacoste en relación a la creación, fabricación, marketing y distribución de las prendas de vestir Lacoste”, por su parte”(…) S.A. (Francia) le ha otorgado a su subsidiaria S.A.C. el derecho de exclusividad para fabricar las prendas de vestir Lacoste en el territorio peruano; (...) S.A.C. no está autorizada a comercializar las prendas de vestir Lacoste en el territorio peruano; (...) S.A.C. actualmente vende la totalidad de su producción exclusivamente a S.A. (Francia) y a :. (Estados Unidos)”.

Que el artículo III del referido contrato, señala que el alcance de los servicios de marketing son: a) Desarrollar un análisis continuo de los principales mercados internacionales para la colocación de las prendas de vestir Lacoste que comercializará la recurrente, b) seleccionar los modelos Lacoste que tengan mayor aceptación en los mercados más importantes del mundo o que permitan que la recurrente maximice sus ingresos, c) campañas de publicidad (por medios televisivos, radiales, periódicos, entre otros) que favorezca la introducción de las prendas de vestir Lacoste, comercializadas por la recurrente en los mercados americano, europeo, asiático y/u otros mercados expresamente establecidos por las partes, d) realizar todo tipo de actividades razonables para promover la introducción de las prendas de vestir Lacoste, a ser comercializadas por la recurrente con los principales mayoristas y/o minoristas en operaciones en los mercados más grandes a nivel internacional, e) preparar estadísticas y/o proyecciones de venta de las prendas de vestir Lacoste que ha de comercializar la recurrente en los mercados que Devanlay S.A. (Francia) recomiende. Asimismo, se precisa que los servicios de marketing se prestarán en los mercados americano, europeo y asiático, y en cualquier otro mercado que puedan acordar las partes, y que no se prestaran servicios en el Perú.

Que asimismo, a fojas 878 a 888 obra el escrito de 21 de julio de 2008, presentado por la recurrente en atención al Requerimiento N° 0122080001123 antes glosado, en el que señala que como parte del servicio de marketing contratado, S.A. (Francia) prepara una muestra de colección con los prototipos de prendas de vestir que le envía, realizando una convención y desfile de modas en Francia o Estados Unidos para la exhibición a los posibles compradores, los que generan los pedidos (cantidad y mes en que los necesita), efectuando una proyección de ventas que es remitida a la recurrente, tal como se aprecia de los documentos de previsión de ventas, de fojas 497 a 504, efectuando la venta casi de la totalidad de sus prendas de vestir producidas a US Inc (Estados Unidos), quien efectúa la distribución de las mismas, de acuerdo con el referido documento de Organización y Operaciones de la recurrente, presentada por la recurrente a fojas 990 a 1001.

Que obran a fojas 923 a 926 los Invoice N° 00509779, 00510092, 00510360 y 00510762, emitidos el 31 de marzo, 30 de junio, 30 de setiembre y 31 de diciembre de 2005, respectivamente, por Devanlay (Francia), por los importes de US\$2'220,233.00, US\$1'981,148.81, US\$2'710,252.00 y US\$2'262,594.86, a favor de la recurrente, consignando como glosa "Invoicing of marketing services-proportional (Perú)", que constituyen las facturas emitidas por su proveedor por el servicio contratado, las cuales han sido reparadas.

Que de los actuados se aprecia que S.A. (Francia) tiene los derechos de exclusividad a nivel internacional para utilizar la marca Lacoste en relación a la fabricación, marketing y distribución, habiéndole otorgado a la recurrente el derecho a la fabricación de prendas de vestir con dicha marca para su comercialización en el mercado extranjero (que constituye el objeto social y actividad principal de la recurrente), efectuando dichas ventas a quien las distribuye a nivel internacional.

Que de ello, se puede advertir que la demanda por las prendas de vestir de la marca Lacoste repercutirá en los ingresos de la recurrente, al dedicarse a la exportación de las prendas que confecciona, siendo que a mayor demanda sus ingresos pueden verse incrementados y por el contrario, a menor demanda verse reducidos, dado que los requerimientos de mercadería que le efectúe su distribuidor, dependerá de la demanda que tengan los productos manufacturados por la recurrente. En tal sentido, le resulta de

 11



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

especial interés a la recurrente, mantener una demanda constante o creciente por las prendas de vestir que produce, por lo que incurrió en gastos de marketing.

Que al respecto, y han definido al marketing como la función de negocios que identifica las necesidades y deseos de los clientes; determina los mercados meta que mejor pueden servir a la organización y diseña los productos, servicios y programas apropiados para servir a esos mercados, y que esta disciplina es mucho más que una simple función aislada de los negocios: es una filosofía que guía a toda la organización. Agrega que la meta del marketing es crear de forma rentable una satisfacción en los clientes al forjar relaciones cargadas de valor con los clientes importantes.

Que conforme se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21889-11-2012, el marketing es un sistema completo de actividades que incluye un conjunto de procesos mediante los cuales se identifica las necesidades o deseos de los consumidores para luego satisfacerlos de la mejor manera posible al promover el intercambio de productos y/o servicios con ellos, a cambio de una utilidad o beneficio para la empresa, siendo la publicidad una de sus herramientas.

Que del contenido del contrato de servicios suscrito entre la recurrente y S.A. (Francia), que sustenta las facturas reparadas, se aprecia que sus prestaciones corresponden a los servicios de marketing, al encontrarse destinada a identificar las necesidades o deseos de sus clientes, habiendo utilizado entre otras herramientas a las campañas publicitarias, por lo que carece de sustento lo señalado por la Administración de que parte de sus prestaciones corresponderían a servicios de asistencia técnica o regalías.

Que asimismo, en cuanto a la deducción de los gastos de marketing, publicidad y mercadeo, por parte de los diversos agentes de la cadena de producción o comercialización este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 02324-5-2003 "(...) que, si bien la actividad publicitaria no sucede en la etapa de venta a las tiendas minoristas, sino que se da en la etapa de post venta, la recurrente está asegurándose que los productos que ella distribuye (como distribuidora oficial) se vendan a los consumidores finales para de esa manera, aumentar sus propias transacciones con las tiendas minoristas, por lo que la causalidad del gasto por concepto de avisos publicitarios con el ingreso a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra acreditada."

Que en la misma línea, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01275-2-2004 se indicó que "(...) De lo expuesto se aprecia que la recurrente [encargada de la elaboración de la base y concentrado de las bebidas, así como del mantenimiento y fortalecimiento local de la marca], a lo largo del procedimiento habría acreditado la relación de causalidad entre los gastos incurridos para llevar a cabo la publicidad y la fuente productora de renta, en este caso, la prestación de servicios para contribuir a la venta de bebidas gaseosas, toda vez que según lo argumentando la mayor o menor venta de estas bebidas por parte del embotellador, determinaría el monto de la retribución de la recurrente por los servicios prestados".

Que en este orden de ideas, toda vez que el incremento de las ventas en el mercado norteamericano de las prendas de vestir de la marca Lacoste que produce la recurrente, le beneficia, puesto que deberá incrementar su producción y exportación para satisfacer la demanda, el gasto de marketing incurrido por la recurrente guarda relación con la generación de renta, satisfaciendo el principio de causalidad, debiendo señalarse como antecedente que este Tribunal en la Resolución N° 18285-1-2011, emitida a la recurrente respecto de similar reparo efectuado por la Administración por el ejercicio 2003, señaló que el gasto de marketing cumplía con el principio de causalidad⁵.

⁵ Kotler Philip y Armstrong Gary, Fundamentos de Marketing. Sexta Edición. Pearson Educación. México. 2003. P. 19.

⁶ Señaló "Que en este orden de ideas, toda vez que el incremento de las ventas en el mercado norteamericano de las prendas de vestir Lacoste que produce la recurrente, le beneficia, puesto que deberá incrementar su producción y exportación para satisfacer la demanda, el gasto de marketing incurrido por la recurrente guarda relación con la generación de renta, satisfaciendo el principio de causalidad, por lo que resulta lógico y razonable que sea asumido en parte por ésta"



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

Que por otra parte, conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, S.A. (Francia) tiene los derechos de exclusividad a nivel internacional para utilizar la marca Lacoste, lo que incluía las actividades de marketing de las prendas de vestir con dicha marca⁷, y que ésta le otorgó a la recurrente el derecho a la fabricación de las mencionadas prendas para su posterior venta a las empresas distribuidoras no domiciliadas, US Inc. (Estados Unidos de Norteamérica) y S.A. (Francia)⁸, es decir, la recurrente se encarga de la fabricación y exportación; mientras que las empresas distribuidoras no domiciliadas⁹ se encargan de la comercialización a nivel mayorista de dichas prendas. En tal sentido, se puede apreciar que la demanda por las prendas de vestir de la marca Lacoste tendrá incidencia en los ingresos de la recurrente; así como, de las empresas distribuidoras no domiciliadas, Inc. (Estados Unidos de Norteamérica) y S.A. (Francia); dado que, la mayor o menor venta de las prendas de vestir de la marca Lacoste, determinarán un incremento o reducción en sus ingresos, por lo que el gasto por los servicios de marketing beneficia directamente a las mencionadas empresas, así como a la recurrente.

Que de ello se aprecia que resulta razonable que el gasto relacionado con el servicio de marketing de las prendas de vestir Lacoste, sea asumido por la recurrente, de acuerdo con el criterio contenido en las Resoluciones N° 01275-2-2004 y 18285-1-2011¹⁰, mas no que ésta asuma la totalidad del gasto, dado que debía ser compartido con las empresas que se beneficiaron directamente del servicio¹¹.

Que al respecto, la Administración cuestionó que la recurrente hubiera deducido el total de los gastos de marketing de las prendas que fabrica, en tanto que la recurrente indicó en su escrito de 27 de agosto de 2008, de fojas 436 a 439, que se encuentra acreditado que S.A. (Francia) le cobra en función a las prendas que vende, por lo que resulta imposible que asuma gastos de otras empresas si no hay una venta efectiva.

Que del "Dictamen de Auditores Independientes" elaborado por la empresa auditora KPMG el 11 de abril de 2006, presentado durante la fiscalización por la recurrente en su escrito de 28 de abril de 2008, de fojas 917 a 921, se verificó en la contabilidad de S.A. (Francia), la asignación en sus centros de costos, el monto total de los costos incurridos en la prestación del servicio de marketing brindado a la recurrente, que ascendió a €22'806,991.67. Asimismo, se advirtió en la determinación del monto a facturar a la recurrente por dicho servicio, que al mencionado costo se adicionó un 5% como ganancia por el servicio, y procedió a dividir el monto a facturar por el servicio ascendente a €23'947,341.25 entre las 16'480,553 de prendas de vestir, que constituía la producción anual mundial de prendas de vestir de la marca Lacoste en dicho ejercicio, determinando con ello que por el servicio de marketing el importe por prenda ascendía a €1.45, esto es, US\$1.90, que de acuerdo con el contrato de servicios suscrito con la recurrente sería la base para determinar el monto total del servicio de acuerdo con el número de prendas vendidas por la recurrente.

Que de lo señalado en el mencionado documento, se puede apreciar que los gastos por marketing de la producción anual de prendas que fabrica la recurrente, son asumidos en su totalidad por esta, dado que el cálculo que se efectúa para determinar el valor de dicho servicio tiene en cuenta el total de la producción mundial, por lo que constituiría un gasto incurrido en dicho ejercicio para obtener los ingresos por la ventas de dicha producción anual, careciendo de sustento lo indicado por la recurrente en el sentido de que no habría tal gasto sino se efectuara una venta efectiva, habiéndose acreditado con los

⁷ Servicio que le brindó a la recurrente, según se advierte del Convenio de Servicios de Marketing, de fojas 1058 a 1064.

⁸ Las cuales adquieren el 95.19% y 4.05% de la producción de prendas con la marca Lacoste realizada la recurrente.

⁹ Devanlay US Inc. (Estados Unidos de Norteamérica) y S.A. (Francia)

¹⁰ Esta resolución fue emitida a la recurrente respecto a los mismos gastos y sujetos intervinientes, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

¹¹ Es oportuno indicar que en la mencionada Resolución N° 18285-1-2011, emitida a la recurrente respecto a similar reparo efectuado por la Administración por el ejercicio 2003, este Tribunal señaló que resultaba lógico y razonable que sea asumido en parte por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

documentos presentados por esta que asume el total de gastos por marketing necesarios para la venta de los productos que fabrica.

Que a su vez de la revisión de los actuados, no se aprecia que la recurrente hubiese presentado documentación alguna que permita determinar que habría suscrito acuerdos de reparto de costos¹² con las empresas no domiciliadas encargadas de la distribución de las prendas de vestir, a efectos de dividir entre ellas el desembolso realizado por el servicio de marketing, sino que por el contrario, tal como se indicó en la presente resolución, se encuentra acreditado que la recurrente asumió el total de dicho gasto; en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración reliquide el monto que corresponde deducir a la recurrente por el gasto correspondiente a los servicios de marketing, efectuando la asignación en base a un criterio de razonable relación entre dicho gasto y el beneficio recibido¹³ en el ejercicio acotado, criterio que en el caso de autos, correspondería al monto por las ventas realizadas de los productos de la marca Lacoste¹⁴, por lo que para tal efecto se tendrá en cuenta la sumatoria de las ventas declaradas por la recurrente y de las consignadas en los estados financieros u otros documentos que reflejen el monto obtenido por las ventas de dichos productos por parte de las empresas distribuidoras no domiciliadas¹⁵ en el ejercicio 2005, determinando la participación porcentual de la recurrente en dicho total y asignando este porcentaje al total del gasto para efectos de su deducción.

Que por otro lado, se aprecia que la Administración señaló que no resultaba razonable que la recurrente asumiera el gasto correspondiente a los servicios de marketing al no beneficiarse directamente del mismo ni que estuvieran destinados exclusivamente a los productos que fabrica, cabe indicar que tal como se señaló en los considerandos anteriores, conforme con la Resolución N° 18285-1-2011, emitida a la recurrente, el mencionado servicio le resultaba causal, dado que a través de este incrementaba sus ventas y con ello sus ingresos, advirtiéndose que lo estipulado en el contrato se relacionaba con la prestación de servicios de marketing que beneficiaban a la recurrente, por lo que carece de sustento la afirmación de la Administración.

Que cabe señalar que el cuestionamiento a la proporcionalidad del gasto fue levantado por la propia Administración en la resolución apelada.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos de la recurrente en este extremo.

Que respecto a lo sostenido por la Administración en cuanto a que el mencionado gasto no resulta causal,

¹² De acuerdo con el Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015), "los acuerdos de reparto de costes ("ARC") son acuerdos contractuales especiales entre empresas para compartir las contribuciones y los riesgos inherentes al desarrollo, producción u obtención conjuntos de servicios o activos tangibles o intangibles, entendiéndose que se espera que dichos servicios o activos tangibles o intangibles produzcan beneficios para los negocios de cada uno de los participantes". OCDE, p.177. Recuperado de <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2315354e.pdf?expires=1505250033&id=id&acname=guest&checksum=E44CB93D950A5A776A1E19A574467AF3>.

¹³ Debe advertirse que las prendas que fabrica la recurrente y comercializan las no domiciliadas, de acuerdo con los actuados, son por temporadas, por lo que las ventas de estas se esperan realizar en dicha temporada.

¹⁴ De acuerdo con el Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015), "las cuotas en los beneficios esperados pueden estimarse en función de la previsión de los ingresos adicionales generados o de los ahorros de costes u otros beneficios que obtenga cada participante como consecuencia del acuerdo. En la práctica, en el caso de ARC se utiliza frecuentemente un sistema que consiste en reflejar las cuotas proporcionales de los participantes en los beneficios esperados aplicando un criterio de asignación relevante. Entre los posibles criterios de asignación se encuentran las ventas (volumen de negocio), los beneficios, las unidades utilizadas, producidas o vendidas, el número de empleados" OCDE, p.185. Recuperado de <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315354e.pdf?expires=1505250033&id=id&acname=guest&checksum=E44CB93D950A5A776A1E19A574467AF3>.

¹⁵ Empresas que han sido identificadas por ambas partes.



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

al no acreditarse la necesidad y normalidad del mismo, corresponde indicar que de los considerandos anteriores, se concluyó que este resultaba causal, habiéndose acreditado tanto la necesidad y normalidad del mismo, expresando que en el caso de gastos de marketing, publicidad o mercadeo, este gasto le resultaba deducible a la recurrente al obtener sus ingresos por el incremento de las ventas de sus prendas de vestir, que es el fin por el cual se contrató el mencionado servicio.

Que en cuanto a que no resultaba aplicable el criterio contenido en la Resolución N° 01275-2-2004 dado que en aquella oportunidad el apelante tenía como actividad principal la prestación de servicios promocionales, corresponde señalar que ello carece de sustento, dado que en dicha resolución se concluyó que resultaban deducibles los gastos de publicidad, no solo a la empresa que obtenía directamente sus ingresos en las ventas de los productos sobre el que recaía el servicio, sino aquella otra que también obtuviera un beneficio directo relacionado con las ventas, siendo que el caso de autos, se ha advertido una situación similar, por lo que dicha resolución resulta aplicable al caso de autos.

Que respecto a lo alegado por la Administración sobre que la realidad económica permite tener convicción que el mercado peruano no absorbe los ingresos por la venta de las prendas de vestir, y que por ello considera que no se puede asumir costos derivados de servicios de marketing, y por consiguiente que no se cumple con el principio de causalidad, cabe indicar que ello no constituye un fundamento legal que permita amparar el reparo materia de autos.

Que en relación a lo alegado por la Administración sobre que al ser la recurrente solo el fabricante de las prendas, no resulta necesario que el gasto de marketing sea deducible para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, cabe indicar que de acuerdo con lo establecido en los considerandos anteriores, la recurrente sustentó la causalidad del gasto de marketing conforme a ley, por lo que lo alegado por la Administración carece de sustento.

Que respecto a lo alegado por la Administración sobre que el atribuir los gastos de marketing a la recurrente es una estrategia fiscal del grupo Devanlay, y que resulta indispensable que S.A.A. aporte documentación clara que permita sustentar la necesidad del gasto de marketing, lo que no ha ocurrido, cabe señalar que no se ha acreditado en autos lo alegado por la Administración, debiéndose añadir que la fiscalización se remite en el presente caso a las operaciones de la recurrente, y no a las operaciones de S.A. no siendo obligación de la recurrente proporcionar información adicional, cuando se había acreditado debidamente la causalidad de los gastos por servicios de marketing¹⁶.

Que finalmente, en relación a lo señalado por la Administración respecto a que el gasto de marketing que pretende deducir la recurrente, no resulta necesario según la jurisprudencia comparada, Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, República de Chile, en el RIT GR-12-00059-2014, Sentencia de Casación de 5 de febrero de 2015 del Tribunal Supremo Español, y la Sentencia en Casación emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° CAS 2579-2010, considerando que el grupo Devanlay pretende efectuar una recolocación de gastos de marketing en la recurrente para disminuir su base imponible tributaria, situación que beneficiaría a nivel global al grupo Devanlay y perjudicaría al fisco peruano, cabe señalar que tal como indica la Administración, la jurisprudencia citada, se refiere a casos en los cuales se ha acreditado la intencionalidad del contribuyente de disminuir su base imponible tributaria a través de recolocación de gastos, situación que no se da en el caso de autos, máxime cuando tal circunstancia no ha sido cuestionada por la Administración en la resolución de determinación impugnada, sino la causalidad de tales gastos.

Que respecto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01755-1-2006, citada por la Administración, ésta no resulta aplicable al caso materia de autos, pues versa sobre reparos diferentes al que es materia de

¹⁶ Similar criterio ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 986-2-2009.



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

controversia del presente procedimiento; pues en el presente caso la obligación de pago de la recurrente no se funda en un deber de tipo societario (informar a la casa matriz), como es el caso de la resolución invocada.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que este Tribunal en la Resolución N° 18285-1-2011 con relación al servicio de marketing que le prestó Devanlay Francia, validó la deducción del gasto de dicho servicio para el ejercicio 2003, al considerar que cumplía con el principio de causalidad, cabe indicar que en el mencionado caso se procedió a levantar el reparo al determinar que al asumir en parte la recurrente dicho gasto este resultaba deducible por cumplir el principio de causalidad¹⁷, supuesto distinto al de autos en el que si bien se aprecia que el gasto resultaría causal, al serle necesario, solo lo sería en parte, y no por la totalidad del mismo como pretende efectuar la recurrente, por tal motivo se ha dispuesto que la Administración proceda a determinar el monto deducible, de acuerdo con el criterio señalado para determinar el porcentaje deducible de dicho gasto.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto a que la resolución de determinación materia de autos no consideró los medios de pruebas ofrecidos con motivo del Requerimiento N° 0122080001123, es preciso indicar que la Administración si evaluó dicha documentación, la cual tenía como finalidad sustentar la prestación del servicio de marketing, motivo por el cual el valor impugnado no efectuó observaciones a la prestación del servicio, sino que conforme a lo señalado en la presente resolución, la Administración reparó la necesidad del gasto por servicio de marketing, por lo que no resulta amparable la nulidad solicitada por la recurrente.

Resolución de Multa N° 012-002-0014369

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0014369, de fojas 1379 y 1380, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, tipifica como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias 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; en base al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por servicios de marketing prestados por S.A. (Francia) que no cumplen con el principio de causalidad contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0016231.

Que en ese sentido, estando a que se ha dispuesto que la Administración determine el monto deducible por gastos de marketing, reparo contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0016231 en que se sustenta la resolución de multa impugnada, procede revocar la resolución apelada y estar a lo que se determine en dicho cálculo.

Tasa adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005

Que según se advierte de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0016232, de fojas 1350 a 1378, la Administración determinó que correspondía aplicar al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por servicios de marketing prestados por S.A. (Francia) que no cumplen con el principio de causalidad, esto es, S/.30'531,365.00, la retención de 4.1% por dividendos

¹⁷ En el cuadragésimo quinto considerando de la citada Resolución se afirmó que la Administración no ha indicado las razones por la que la distribución del gasto entre la recurrente y el distribuidor resultaría desproporcional, por lo que debe entenderse que en aquella oportunidad el gasto era compartido por las empresas que se beneficiaron del servicio de marketing esto es, entre la recurrente y la distribuidora.



Tribunal Fiscal

N° 07732-4-2017

presuntos, en aplicación de lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de esta ley.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-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 de lo expuesto, se tiene que la Administración determinó que el importe de S/30'531,365.00 reparado por servicios de marketing prestados por S.A. Francia que no cumplen con el principio de causalidad constituían dividendos presuntos, por lo que dicho monto se encontraba sujeto a la tasa de retención de 4.1%, sin embargo, estando a que en esta instancia se ha dispuesto que la Administración determine el monto deducible por gastos de servicio de marketing, reparo en el cual se sustenta la determinación de dividendos presuntos efectuada por la Administración, corresponde emitir similar pronunciamiento en este extremo, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y estar a lo que se determine en dicho cálculo.

Que finalmente cabe indicar que la diligencia de informe oral se llevó con la asistencia de ambas partes, según se advierte de la Constancia de Informe Oral N° 1111-2015-EF/TF, de foja 2197.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Sarmiento Díaz, a quien se llamó para completar Sala e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

DECLARAR NULA la Resolución de Intendencia N° 0150140008204 de 30 de abril de 2009, en el extremo en cuanto adiciona al reparo por no sustentar la causalidad de los servicios de marketing un fundamento; **REVOCARLA** en lo demás que contiene, y disponer que la Administración proceda conforme con lo señalado por la presente resolución.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaría Relatora
FB/SM/AD/mgp