



Tribunal Fiscal

N° 06357-11-2020

EXPEDIENTE N° : 4314-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 13 de febrero de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07732-4-2017 de 1 de setiembre de 2017, dispuso rectificar las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y por aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración le notificó el Requerimiento N° a efectos de dar cumplimiento a la Resolución N° 07732-4-2017, siendo que en base a la información que proporcionó, aquella ha procedido a determinar como criterio de asignación de gastos el ratio de rentabilidad neta de ventas o margen neto, el cual se obtiene de dividir la utilidad neta operativa de la empresa entre las ventas netas de esta, a efectos de obtener un porcentaje de participación y aplicar dicho porcentaje para determinar el gasto de marketing de cada empresa; lo cual no cumple con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la citada resolución y vulnera el artículo 156° del Código Tributario, puesto que este planteó un fórmula de distribución basada en las ventas de los productos de la marca Lacoste realizados tanto por

Que añade que la resolución apelada es nula dado que la Administración no ha motivado la fórmula propuesta para recalcular el gasto observado utilizando el ratio de rentabilidad neta de ventas (o margen neto), sin explicar por qué dicho ratio ha sido seleccionado como el método idóneo para hallar el importe de gastos deducible por su empresa y cita la sentencia recaída en el Expediente N° 728-2008-PHC/TC y los artículos 6° y 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que agrega que el método seleccionado por la Administración utiliza márgenes operativos en los que influye la estructura de costos, lo que en ningún caso es comparable a una fórmula que utiliza ventas, además que son empresas que no solo venden los productos adquiridos a (la recurrente), sino a terceras empresas, por lo que utilizar un margen que incluya las operaciones totales de las mencionadas empresas no podría utilizarse para determinar la relación directa con los gastos de marketing observados.

Que refiere que la entrega de información relacionada a las citadas empresas no es su responsabilidad sino de la Administración, por lo que ello no debería influir en la asignación de los gastos de marketing que le corresponde deducir.

Que manifiesta que en su caso no corresponde basarse en las recomendaciones y pautas de la OCDE¹, puesto que estas no tienen la calidad de norma jurídica ni para sus propios miembros (precisando que Perú no lo es), no obstante indica que de considerarse la fórmula de la Administración, esta no cumple con los objetivos perseguidos por el referido organismo, ya que según su Estudio de Precios de Transferencia del ejercicio 2005, sus actividades de venta tiene un margen operativo sobre costos y gastos de 32,3%, el que está por encima de los rangos de mercado y que si la Administración desconoce

¹ La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.



Tribunal Fiscal

N° 06357-11-2020

la proporción de gastos de marketing acotados, dicho margen aumenta a 44,1%, siendo irracional que genere una rentabilidad casi 10 veces mayor a la de sus competidores directos; precisando que las tasas de impuestos a las rentas de Estados Unidos y Francia en el ejercicio 2005 fueron de 35% y en Perú de 30%, por lo que si su grupo empresarial hubiese querido erosionar la base imponible para generar un ahorro fiscal, lo lógico hubiera sido efectuar cargos corporativos en los citados países y no en Perú.

Que adicionalmente, indica que según nuestra legislación de precios de transferencia en los casos de actividades de producción y servicios el método de margen neto aplicable es el que resulta de relacionar las utilidades entre costos más gastos operativos, y no así el de utilidades entre ventas netas como propone la Administración en la resolución apelada para su empresa.

Que por su parte, la Administración señala que en cumplimiento de lo resuelto mediante la Resolución N° 07732-4-2017, ha procedido a recalcular el importe a deducir por la recurrente por gastos por servicios de marketing, utilizando como criterio de asignación de gastos el ratio de Rentabilidad Neta de Ventas o Margen Neto reconocido por la OCDE, determinando el importe de S/ 13 766 592,00 como gastos por servicios de marketing deducible por la recurrente, el cual ha sido obtenido al establecer un porcentaje de participación de las empresas (Francia) y (la recurrente) en relación con dicho margen neto, y reparando por dicho gasto el importe S/ 16 764 773,00; por tanto, ha procedido a reliquidar y rectificar los valores impugnados, según se detalla en los cuadros 5, 6 y 7 de la resolución apelada.

Que como antecedente del presente caso se tiene que mediante Carta N° y Requerimiento N° la Administración efectuó un procedimiento de fiscalización a la recurrente, por el cual reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por gastos por servicios de marketing prestados por (Francia) que no cumplen con el principio de causalidad, además aplicó la Tasa Adicional del 4,1% sobre dichos gastos, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N°

Que la recurrente formuló reclamación contra dichos valores, la cual fue declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia N° de 30 de abril de 2009 (fojas 2051 a 2066), siendo que contra esta última la recurrente presentó recurso de apelación, el que fue resuelto a través de la Resolución N° 07732-4-2017 de 1 de setiembre de 2017 (fojas 2245 a 2261).

Que este Tribunal en la citada Resolución N° 07732-4-2017, entre otros, revocó la Resolución de Intendencia N° respecto al reparo por gasto por servicios de marketing, a efectos que la Administración reliquide el monto que corresponde deducir a la recurrente por dicho gasto, efectuando la asignación en base a un criterio de razonable relación entre tal gasto y el beneficio recibido en el ejercicio acotado, criterio que en el caso de autos, corresponde al monto de las ventas realizadas de los productos de la marca *Lacoste*, por lo que para tal efecto la Administración deberá tener 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 domiciliadas 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; asimismo, revocó la determinación de dividendos presuntos, a efectos de estar lo que se determine respecto al cálculo de gastos por servicios de marketing.

Que en atención a lo dispuesto por este Tribunal, la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° (fojas 2426 a 2431), materia de apelación, por lo que la controversia se circunscribe a determinar si la resolución apelada ha sido emitida con arreglo a lo dispuesto en la Resolución N° 07732-4-2017.

 2



Tribunal Fiscal

N° 06357-11-2020

Que de acuerdo con el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF², modificado por Decreto Legislativo N° 1263³, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, precisando que en caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de noventa (90) días hábiles de notificado el expediente a la Administración Tributaria, debiendo iniciarse la tramitación de la resolución de cumplimiento dentro de los quince (15) primeros días hábiles del referido plazo, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto.

Que agrega que contra la resolución de cumplimiento se podrá interponer recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a aquél en que se efectuó su notificación. El Tribunal Fiscal resolverá la apelación dentro del plazo de seis (6) meses contados a partir de la fecha de ingreso de los actuados al Tribunal Fiscal.

Que este Tribunal ha interpretado en las Resoluciones N° 01973-8-2012 y 01451-3-2008, entre otras, que en la apelación contra una resolución de cumplimiento expedida por la Administración solo se puede discutir si esta última ha observado lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, y no impugnar lo establecido por este, correspondiendo por tanto verificar si aquella ha dado debido cumplimiento a lo ordenado en la resolución que es materia de cumplimiento, sin que proceda la emisión de un nuevo pronunciamiento sobre lo ya decidido.

Que en las Resoluciones N° 00887-5-2007 y 07176-3-2008, entre otras, este Tribunal ha señalado que, tratándose de la etapa de cumplimiento, la facultad para volver a determinar la deuda tributaria está limitada a los parámetros establecidos por este colegiado, debiendo la Administración limitarse a dar cumplimiento a lo resuelto por este.

Que según se ha establecido en la Resolución N° 04156-2-2010, una vez dictada la resolución mediante la cual la Administración señala dar cumplimiento a lo ordenado por este colegiado, el administrado tiene derecho a cuestionar tal resolución si considera que no se ha cumplido con lo ordenado por aquel, en tal sentido, dicha resolución es apelable en la medida que permitirá a esta instancia revisar si la actuación de aquella a través del acto emitido se enmarca dentro de los términos establecidos por este Tribunal.

Que como se ha indicado, mediante la Resolución N° 07732-4-2017 de 1 de setiembre de 2017 se dispuso, entre otros, revocar la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de abril de 2009, respecto al reparo por gastos de servicios de marketing, al considerarse que dichos gastos cumplen con el principio de causalidad, pues la demanda por las prendas de vestir de la marca *Lacoste* tendría incidencia en los ingresos de la recurrente (fabricante y exportador), así como de las empresas distribuidoras no domiciliadas, _____ (Francia), dado que la mayor o menor venta de las prendas de vestir de la referida marca, determinarán un incremento o reducción en sus ingresos; por lo que, el gasto por servicios de marketing beneficia directamente a las mencionadas empresas, así como a la recurrente, resultandó razonable que los gastos relacionados con dichos servicios sean asumidos por la recurrente, pero no en su totalidad.

Que en ese sentido, la citada Resolución N° 07732-4-2017 señaló que al que no apreciarse que la recurrente haya presentado documentación alguna que permita determinar que habría suscrito acuerdos de reparto de costos con las empresas no domiciliadas (distribuidoras) citadas en el párrafo precedente, correspondía revocar la 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 recibido en el ejercicio acotado, criterio que en el caso de autos, correspondería al monto por las ventas realizadas de

² Publicado el 22 de junio de 2013.

³ Publicado el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 06357-11-2020

los productos de la marca Lacoste, 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 domiciliadas en el ejercicio 2005, determinando la participación porcentual en dicho total y asignando este porcentaje al total de gasto a efectos de su deducción.

Que a efectos de dar cumplimiento a la Resolución N° 07732-4-2017, la Administración emitió el Requerimiento N° (foja 2422), mediante el cual solicitó a la recurrente indicar mediante un escrito fundamentado y adjuntar la documentación correspondiente, lo siguiente: i) el importe de las ventas anuales de los productos Lacoste correspondiente al ejercicio 2005, efectuadas por

(la recurrente) a las empresas no domiciliadas (Francia), la que debía ser detallada en unidades físicas y en unidades monetarias (soles y dólares), ii) el importe total de las ventas de los productos Lacoste efectuadas por

(Francia) en el ejercicio 2005, detallado en unidades físicas y en unidades monetarias, iii) los estados financieros, sus anexos, notas y memorias anuales de las citadas empresas vinculadas, correspondientes al ejercicio 2005 y iv) cualquier otra documentación que sustente y que permita verificar lo indicado por ustedes en respuesta a lo solicitado en el inciso b) del numeral 1 del referido requerimiento.

Que en respuesta a dicho requerimiento la recurrente cumplió con presentar la información que obra en autos (fojas 2335 a 2419), excepto la información de (Francia) sobre la trazabilidad que permita identificar el impacto que tuvo en sus ventas, las adquisiciones a (la recurrente), precisando que las referidas empresas (no domiciliadas) tienen otras líneas de servicios y otros proveedores, lo cual también se deja constancia en la resolución apelada (fojas 2428 a 2429).

Que de autos se verifica que si bien la recurrente no presentó la trazabilidad a que se refiere el párrafo precedente, sí cumplió con presentar la información sobre sus ventas (anuales) de los productos Lacoste a favor de las empresas (Francia), así como determinada información financiera del periodo 2005 de dichas empresas (no domiciliadas) y la declaración jurada del Impuesto a la Renta de (Francia) presentada a las autoridades tributarias de dicho país.

Que luego del análisis de la información presentada, y basándose en la vinculación de la recurrente con las empresas distribuidoras (no domiciliadas), la Administración en la resolución apelada utiliza como criterio de asignación del gasto observado el ratio de Rentabilidad Neta de Ventas o Margen Neto reconocido por la OCDE, a efectos de relacionar la utilidad neta y las ventas consignadas en los estados financieros de cada empresa para establecer la proporcionalidad de los gastos y costos incurridos por cada una de ellas, puesto que consideró que dicha metodología corresponde a un criterio razonable para determinar la asignación del gasto observado.

Que no obstante, si bien la Resolución N° 07732-4-2017 estableció que debe considerarse *un criterio de razonable relación entre el gasto observado y el beneficio recibido en el ejercicio acotado* (2005), de manera expresa también señaló que, en el caso de autos, dicho criterio correspondería al monto por las ventas realizadas de los productos de la marca Lacoste, para lo cual 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 domiciliadas en el ejercicio 2005, a efectos de determinar la participación porcentual de la recurrente en dicho total y asignando este porcentaje al total del gasto para efectos de su deducción, lo que no hizo la Administración.

Que en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada a efectos que la Administración proceda a verificar la documentación presentada por la recurrente mediante el Requerimiento N° y, de ser el caso, solicite a la recurrente otra documentación que estime necesario evaluar con el objeto de

   V 4



Tribunal Fiscal

N° 06357-11-2020

calcular el monto del gasto por servicios de marketing deducible por la recurrente en el periodo acotado, en los términos a que se refiere el párrafo anterior, lo cual tendrá incidencia en la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N°

Que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido que la resolución apelada es nula, cabe indicar que de su revisión no se advierte la falta de motivación alegada ni causal de nulidad en su emisión, no correspondiendo amparar la nulidad invocada.

Que asimismo, cabe señalar que esta instancia no es la vía para cuestionar lo resuelto por este Tribunal, por lo que no son pertinentes los alegatos planteados por la recurrente sobre el particular.

Que finalmente, cabe indicar que el Informe Oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, según constancia que obra en autos (foja 2474).

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Ramírez Mío, a quien se llamó para completar sala, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 13 de febrero de 2018, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
FB/SM/EM/rsc.