

DEDUCIBILIDAD DE GASTOS POR SERVICIOS INTRAGRUPU: ANÁLISIS DE CAUSALIDAD SOBRE GASTOS RELACIONADOS A SERVICIOS DE *MARKETING*

Autores:

Maria del Pilar Guerra
Pablo Huapaya
Francis Sebastián

RTF: 07732-4-2017 del 1-9-2017
Tributo: Impuesto a la renta de tercera categoría
Periodo: 2005

1. ANTECEDENTES

En el presente caso, la Administración Tributaria observó la determinación efectuada por el contribuyente con relación al impuesto a la renta del ejercicio 2005, específicamente en lo referido a la deducción de gastos por servicios de *marketing* prestados por su casa matriz (situada en Francia).

El motivo determinante del reparo se sustentó en que —a criterio de la Administración Tributaria— dichos gastos no cumplían con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que los mismos no guardaban relación directa con la generación de rentas ni resultaban necesarios para las actividades que realiza el contribuyente.

Cabe señalar que el objeto social del contribuyente es la fabricación y comercialización de prendas de vestir para el mercado local y de exportación. Su casa matriz tiene, en el ejercicio evaluado, una participación accionaria del 99.99 % y, además, posee las licencias para el diseño y la manufactura de productos de una determinada marca a nivel mundial. Además, el grupo cuenta con una subsidiaria en Estados Unidos, la cual realiza labores de distribución.

Como resultado de dicho reparo, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones de Determinación N.º 0120030016231 y 0120030016232 (impuesto a la renta del ejercicio 2005 y por la aplicación de la tasa adicional de 4.1 %), así como la Resolución de Multa N.º 0120020014369 por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Dichos valores fueron impugnados por el contribuyente a través de un recurso de reclamación, el mismo que fue declarado infundado por la Administración Tributaria. En contra de dicha resolución, el contribuyente interpuso un recurso de apelación, el cual es materia de evaluación en la resolución en comentario.

2. CUESTIÓN CONTROVERTIDA

La controversia consiste en determinar si los gastos por los servicios de *marketing* prestados por la casa matriz del contribuyente (ubicada en Francia) cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3. POSICIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria sostiene que en el presente caso no se encuentra acreditada la necesidad del servicio de *marketing*, ya que, al tener la casa matriz la licencia internacional para el uso exclusivo de la marca con relación a la creación, la fabricación, el *marketing* y la distribución de las prendas de vestir de dicha marca, el servicio deducido es una actividad de exclusiva responsabilidad de la casa matriz. Por lo tanto, le beneficia directamente, ya que, al ser la distribuidora de dichos productos, obtiene sus ganancias en función al número de prendas vendidas.

Agrega, además, que el contribuyente no se relaciona directamente con ningún consumidor final de los productos de dicha marca sino únicamente con sus distribuidores (o compradores mayoritarios), que son entidades vinculadas —sea la casa matriz ubicada en Francia o una subsidiaria en Estados Unidos—. Por ello, el servicio no es normal en tanto el contribuyente no participa directamente en los mercados en los cuales se brinda el servicio.

En esta línea, la Administración Tributaria indica que los servicios de *marketing* no guardan una relación directa con la generación de renta del contribuyente ni resultan necesarios para la fabricación de prendas de vestir a cargo del contribuyente, quien —según SUNAT— solo se limita a fabricarlas de acuerdo con las especificaciones técnicas proporcionadas por la casa matriz.

Como argumento adicional, se señala que la realidad económica demuestra que el mercado peruano no absorbe los ingresos por la venta de prendas de vestir; por lo tanto, no se puede asumir costos derivados de servicios de *marketing*, más aún si el contribuyente solo se dedica a su fabricación.

Por último, se cuestiona que el contribuyente asuma el íntegro de los gastos de *marketing*. El dictamen de auditores independientes considera como gastos de la casa matriz para la ejecución del contrato de *marketing* lo siguiente: creación, desarrollo, *marketing*, calidad y gastos indirectos sobre el total de la producción de prendas. Ello evidencia que el servicio facturado beneficia directamente a los distribuidores y, si bien tal gasto representa el 12 % de los ingresos del contribuyente, no resulta ser normal ni razonable, por lo que no cumple el principio de causalidad.

4. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente indica que los gastos por los servicios de *marketing* prestados por su casa matriz cumplen con los criterios de necesidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad del principio de causalidad.

Asimismo, argumenta que los servicios de *marketing* prestados consisten en lo siguiente: i) analizar los mercados internacionales para la colocación de las prendas de vestir; ii) seleccionar los modelos de la marca que tienen mayor aceptación en los mercados más importantes del mundo o que permitan que el contribuyente maximice sus ingresos en un área determinada; iii) realizar campañas de publicidad directas que favorezcan la introducción de las prendas de vestir de la marca, para que sean así comercializadas en los distintos mercados donde se exportan; iv) realizar actividades para promover la introducción de las prendas de vestir; y, v) preparar estadísticas y/o proyecciones de venta de las prendas de vestir que se venderán en los mercados que la casa matriz recomienda.

Asimismo, el servicio que le presta la casa matriz es únicamente de su interés debido a que a los distribuidores que comercializan las prendas en otros países no les incumbe: 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 elegir el tipo de prenda que puede tener un mayor impacto en un momento dado; iii) el incremento de la producción en **fábrica**; o, iv) que una empresa fabricante tenga un adecuado parámetro de producción (lo que genera un ahorro de costos y, por consiguiente, una mayor ganancia).

Si los distribuidores de cada país compran sus prendas y luego no tienen una adecuada rotación del producto o si las prendas que comercializan no siguen la tendencia de la moda —o no van de acuerdo

con la temporada—, puede perder presencia en el mercado y ello le perjudicaría¹. Es así que, al ser la beneficiaria directa de los servicios de *marketing*, asumió el íntegro de tales gastos.

De otra parte, la operación observada no busca obtener beneficio fiscal alguno. Esto es evidente si se piensa en las tasas del impuesto a la renta corporativo en Francia (33 %) y en Perú (30 %). Si fuese así, hubiera sido más beneficioso colocar los gastos en Francia, pero ocurre que el fisco peruano se beneficia con los ingresos por exportaciones y ello lleva consigo la deducción de los gastos relacionados con dicho ingreso.

Finalmente, contrariamente a lo señalado por la Administración Tributaria, el hecho de que no sean vendedores directos de las prendas en los países en los que se comercializan, no es determinante para establecer que el gasto no es causal.

5. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal señaló que los gastos por servicios de *marketing* prestados por la casa matriz del contribuyente son causales y, por tanto, son deducibles del impuesto a la renta. Dicha posición se sustentó en los siguientes argumentos:

- De la revisión de los documentos presentados por el contribuyente, se aprecia que la casa matriz tiene los derechos de exclusividad, a nivel internacional, para utilizar la marca en la fabricación, *marketing* y distribución. Es así que le da al contribuyente el derecho a fabricar prendas de vestir con su marca para ser comercializadas en el mercado extranjero (pero es la casa matriz quien las distribuye a nivel mundial).

En este sentido, una mayor demanda de prendas de vestir repercutirá en los ingresos del contribuyente. Si la exportación de su producción depende de los requerimientos que haga la casa matriz, resulta de especial interés mantener una demanda constante o creciente; por lo tanto, se justifica que haya incurrido en gastos de *marketing*.

El Tribunal Fiscal señala, además, que no es relevante que las ventas del contribuyente sean a distribuidores mayoristas. La RTF N.º 2324-5-2003 sostiene, en esta línea, que aun cuando la publicidad o el servicio de *marketing* no se haya realizado en una venta minorista, esta puede resultar necesaria para aumentar la demanda y generar mayores ventas a los distribuidores.

En ese orden de ideas, el incremento de las ventas en el mercado norteamericano de las prendas de vestir fabricadas por el contribuyente le beneficia, ya que ello supone un incremento de su producción y sus exportaciones. Es así que el gasto de *marketing* está vinculado con la generación de renta y cumple con el principio de causalidad².

- Por otro lado, el Tribunal Fiscal observa que los gastos de *marketing* de la producción anual de prendas que fabrica el contribuyente son asumidos íntegramente por él: 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 las ventas de dicha producción anual. Por ello, carece de sustento lo indicado por el contribuyente en el sentido de que no habría tal gasto si no se efectuara una venta efectiva.

Teniendo esto en cuenta, el Tribunal Fiscal dispone revocar la resolución apelada en este extremo a efecto de que la Administración Tributaria reliquide el monto que corresponde deducir a la recurrente por el gasto correspondiente a los servicios de *marketing*, aplicando el criterio de razonabilidad entre el gasto y el beneficio recibido en el ejercicio 2005.

Ello supone considerar el monto de las ventas realizadas, la sumatoria de las ventas declaradas por el contribuyente y las consignadas en los Estados Financieros u otros documentos que refle-

1 En un caso similar, la RTF N.º 1275-2-2004 señaló que resulta válido que los fabricantes del producto asuman la carga económica de los servicios de *marketing* y publicidad, ya que son quienes obtendrán un beneficio con la generación de un mayor número de órdenes de compras a sus distribuidores locales.

2 La RTF N.º 18285-1-2011 emitida en un caso similar sostiene que el gasto de *marketing* cumple con el principio de causalidad.

jen el monto obtenido por las ventas realizadas por las empresas distribuidoras no domiciliadas, determinando la participación porcentual del contribuyente en dicho total y asignando este porcentaje al total del gasto para efectos de su deducción.

6. COMENTARIO

En el presente caso, la Administración Tributaria cuestiona la deducción del gasto por el servicio de *marketing* recibido de su casa matriz bajo la consideración de que el mismo no cumple con el principio de causalidad. Entiende que tal servicio no guarda relación con las actividades del contribuyente (manufactura o fabricación de las prendas).

Para ello, se parte de la premisa de que el servicio de *marketing* solo puede estar vinculado con la venta directa a los consumidores: si el contribuyente solo vende prendas de vestir a distribuidores mayoristas no le corresponde deducir el gasto por servicios de *marketing*.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal reconoce que el alcance del servicio de *marketing* es amplio y que tal gasto puede ser necesario para el contribuyente en tanto que incide en la demanda del producto por parte de distribuidores mayoristas. Además, considera que, en este caso, la relación de causalidad entre el gasto y el ingreso obtenido es directa: una mayor o menor venta de las prendas de vestir supondrá un incremento o reducción, respectivamente, en los ingresos del contribuyente.

No obstante, la RTF fija un límite en la cuantía del gasto que debe ser considerado como deducible, el mismo que debe ser establecido según un criterio razonable que pondere el gasto y el beneficio recibido. Este criterio es recogido en otros pronunciamientos del Tribunal Fiscal en los que se prohíbe, por ejemplo, la deducción de gastos incurridos por la casa matriz, atribuidos a subsidiarias peruanas, en tanto no se correspondan con el beneficio recibido (por ejemplo, *overhead expenses*).

En esta línea, el Tribunal Fiscal advirtió que el contribuyente no presentó documentación en la que se pueda evidenciar la distribución de los gastos relacionados a los servicios de *marketing* entre los miembros del grupo empresarial (por ejemplo, acuerdos de reparto de costos), los cuales hubieran sido necesarios para demostrar que el contribuyente no asumió gastos mayores al beneficio recibido.

Este criterio de la asignación razonable de gastos ha sido recogido en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que su cumplimiento deviene ahora en una exigencia legal³. Es así que, a partir del 2017, debe observarse el cumplimiento de algunos requisitos adicionales para la deducción de los gastos intragrupo. Entre ellos, podemos mencionar el cumplimiento del “test del beneficio” (artículo 32-A.i de la Ley del Impuesto de la Renta) o la entrega de documentación e información que evidencie la prestación efectiva del servicio, naturaleza, costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como los criterios razonables adoptados para la asignación de aquéllos.

³ Modificación efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1312, publicado el 31 de diciembre del 2016 y vigente desde el 1 de enero del 2017.