



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

Sumilla: En atención a lo cuestionado por las recurrentes, respecto de si correspondía que un contribuyente asuma el total de los gastos efectuados por la prestación de un servicio de marketing de una empresa vinculada, a partir de lo cual se generan ingresos que benefician a varios agentes de su grupo económico; debe señalarse que no corresponde establecer métodos no previstos en la normativa vigente para la repartición de gastos de tal naturaleza, y ello no podría disponerse sobre la base del criterio de razonabilidad de los gastos establecidos en la tercera disposición final de la Ley N.º 27356, ya que el fundamento de esta figura radica en una cuestión distinta, que es la proporcionalidad entre los gastos efectuados y el volumen general de operaciones del contribuyente.

Lima, quince de junio de dos mil veintidós

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA
REPÚBLICA**

I. VISTA

La causa número quince mil seiscientos seis, guion dos mil diecinueve, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, con la participación de los señores Jueces Supremos González Aguilar (presidente), Rueda Fernández, Bustamante del Castillo, **Barra Pineda** y Dávila Broncano, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, se emite la siguiente sentencia:

II. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

Es de conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, mediante escrito del veinticuatro de mayo de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos veintisiete del expediente judicial electrónico – EJE) y, por otro lado, el recurso de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, mediante escrito del veintisiete de mayo de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos cuarenta y cinco del EJE), contra la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera —en adelante, Sala Superior— del diez de mayo de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos seis del EJE) , que revocó la sentencia emitida el nueve de octubre de dos mil dieciocho (foja doscientos setenta y siete del EJE), y reformándola declaró fundada la demanda en todos sus extremos.

III. ANTECEDENTES

3.1. La vía administrativa:

Mediante Carta N.º 080011247490-01/SUNAT y Requerimiento N.º 012208000000094, la Sunat comunicó a la contribuyente el inicio del procedimiento de fiscalización por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco. En la fiscalización se observaron los gastos por servicio de marketing prestados por Devanlay Francia a favor de la empresa fiscalizada, así se desconoció la deducción de la suma ascendente a S/. 30'531,365.44 (treinta millones quinientos treinta y un mil trescientos sesenta y cinco soles con cuarenta y cuatro céntimos), y se aplicó la tasa adicional del impuesto a la renta por 4.1% en el referido periodo.

A la conclusión de la fiscalización, la Sunat confirmó el reparo y emitió las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0016231 y N.º 012-003-



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

0016232 por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014369, expedida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

La empresa contribuyente, el trece de noviembre de dos mil ocho, presentó un recurso de reclamación contra los citados valores, el cual fue declarado infundado a través de la Resolución de Intendencia N.º 015014008204/SUNAT, decisión que fue apelada mediante escrito del veintisiete de mayo de dos mil nueve, y resuelta por el Tribunal Fiscal por medio de la Resolución N.º 07732-4-2017, que declaró nula la apelada, en el extremo que adiciona al reparo el no sustentar la causalidad de los servicios de marketing, y revoca en lo demás que contiene; y dispuso que la administración tributaria proceda a la reliquidación conforme a lo señalado en la resolución, extremo último que hoy es materia de revisión.

3.2. Demanda:

Mediante escrito del veintinueve de diciembre de dos mil diecisiete (foja cincuenta y tres del EJE) Devanlay Perú S.A.C. interpuso demanda contencioso-administrativa contra el Tribunal Fiscal y la Sunat.

La demandante solicitó como primera pretensión principal que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07732-4-2017, en el extremo de que no se pueden deducir totalmente los gastos por marketing, por lo que el Tribunal Fiscal ordena a la administración tributaria reliquidar el monto que les correspondería deducir por concepto de gastos de marketing, sobre la base del criterio correspondiente al monto por las ventas realizadas de los productos de la marca Lacoste, tal como se advierte en el segundo párrafo de la página catorce de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07732-4-2017. Y, como primera pretensión accesoria a la pretensión ya descrita, la demandante petitiona



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

que se declare la nulidad de la Resolución de Intendencia N.º 0150140008204/SUNAT.

Adicionalmente, como segunda pretensión accesoria a la primera pretensión principal, se declare la nulidad de las Resoluciones de Determinación N.º 012-003-0016231 y N.º 012-003-001 6232, emitidas por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco y por aplicación de la tasa adicional de 4.1% al mismo ejercicio; y, de la Resolución de Multa N.º 012-002-0014369, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Para tal efecto, precisó que tales actos reflejan el resultado de la fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco, los cuales dieron origen al procedimiento contencioso administrativo que conllevó a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07732-4-2017.

Finalmente, como segunda pretensión principal, la demandante solicita se le reconozca el derecho a deducir el íntegro de los gastos por servicios de marketing prestados por el proveedor Devanlay S.A. (Devanlay Francia) correspondientes al ejercicio dos mil cinco, en amparo a que cumplió cabalmente todos los requisitos legales que regulan el principio de causalidad estipulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.3. Fundamentos de la demanda:

A fin de sustentar las pretensiones de la demanda interpuesta, la contribuyente señaló que la regulación legal de los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad de los gastos proviene del tratamiento jurisprudencial del Tribunal Fiscal, que determina caso por caso los alcances del principio de causalidad, y ahora, habiendo sido plasmados en la propia ley del impuesto a la renta, la jurisprudencia ha mantenido el desarrollo conceptual de los mismos, tal como se verifica en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 16591-3-20 10 y N.º 8370-3-2015.



SENTENCIA
CASACIÓN N.° 15606-2019
LIMA

Por tanto, en ningún momento se ha incluido como un nuevo supuesto, o equiparable al de razonabilidad aquello que se refiere a si un gasto debe ser asumido por una, dos o tres sujetos de manera simultánea, ya que ello, finalmente, forma parte de la libertad negocial de los particulares.

Asimismo, la demandante sostiene que los gastos de marketing observados, al representar el 12% de los ingresos de la empresa, resultaban proporcionales; sin embargo, no eran necesarios, normales ni razonables, por lo que no cumplían con el principio de causalidad. Por otro lado, el Tribunal Fiscal, en el penúltimo párrafo de la página catorce de su resolución señaló: "Que cabe señalar que el cuestionamiento a la proporcionalidad del gasto fue levantado por la propia Administración en la resolución apelada". Es decir, el tribunal siempre entendió de la misma forma la proporcionalidad y/o razonabilidad, confirmando que el aspecto cuantitativo se acreditó, por lo que, por obvias razones, solo quedaría por confirmar el aspecto cualitativo, es decir, el criterio de normalidad.

Así, en el último párrafo de la misma página, el Tribunal Fiscal señala: "Que respecto a lo sostenido por la Administración en cuanto a que el mencionado gasto no resulta causal, 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". En consecuencia, han quedado acreditados los criterios de normalidad y de razonabilidad o proporcionalidad, por lo que, siendo ello así, los gastos por servicios de marketing son deducibles, y carece de sustento fáctico y legal que el Tribunal Fiscal disponga una



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

reliquidación del gasto, sobre la base de un criterio de repartición del gasto sin exponer razones por las que debía aplicarse, cuando ya ha concluido que el gasto es causal, lo cual es claramente contradictorio; si se ha acreditado que Devanlay Francia solo facturó por servicios de marketing en relación a sus productos, por lo que dicho gasto fue de su total interés y beneficio.

Con relación a la reliquidación de la administración tributaria, la demandante sostiene que la Sunat incurrió nuevamente en contradicción, al considerar que el criterio de razonabilidad incluye a una repartición del gasto en virtud al beneficio recibido, lo cual es sumamente grave, por ser ilegal, al crear un nuevo límite a un gasto plenamente causal. Por tanto, al no existir norma que regule un mecanismo de repartición de gastos, y que la fórmula sugerida deriva en más de un escenario de cálculo posible, se genera un escenario de grave inseguridad jurídica y económica en perjuicio para su empresa.

Indica que mediante escrito presentado el veintiocho de abril de dos mil cinco, se adjuntó el estudio técnico de precios de transferencia del ejercicio dos mil cinco, el cual es el documento idóneo donde puede apreciarse que los valores asignados al servicio de marketing prestado por Devanlay Francia, se encontraban dentro de los rangos de mercado, conforme se puede apreciar de la página cuarenta del citado documento. Por tanto, el reparo que pretende convalidar el Tribunal Fiscal no es discutible bajo las reglas de causalidad, que como se ha sustentado, y en palabras del propio tribunal, se ha cumplido, sino que la discusión solo sería posible en el marco de una fiscalización de precios de transferencia por haber tomado en exceso un gasto proveniente de servicios prestados por una vinculada, lo cual no ha sido el fundamento del presente reparo. En consecuencia, si en la fiscalización el fundamento del reparo era la causalidad del gasto, es totalmente ilegal que el Tribunal Fiscal pretenda



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

validar un reparo sobre la base de un fundamento diferente, en este caso, el valor de los precios de transferencia por una operación entre vinculados (Devanlay Francia y Devanlay Perú), que los pone en evidente situación de indefensión.

Adicionalmente, la demandante aduce que la empresa fue objeto de los mismos reparos por causalidad de gastos de marketing respecto del ejercicio dos mil tres; no obstante, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 18285-1-2011, se levantó el íntegro de tales reparos. Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07732-4-2017, al analizar dicho antecedente, el tribunal refiere que en la resolución emitida en el año dos mil once, lo que se había concluido es que se aceptaba la causalidad de los gastos de marketing porque estos habían sido deducidos en parte por Devanlay Perú, es decir, como si ello hubiese sido el condicionante para que el Tribunal resolviera a favor de la empresa. Sin embargo, lo mencionado por el tribunal es totalmente incorrecto, puesto que es evidente que el tribunal no condicionó su decisión al hecho de que la empresa haya asumido en parte los gastos de marketing, sino que solo reafirmó que la deducción era correcta, y que no debería asumirse que, por haber dicho la frase "en parte", ello implica que de haber deducido la totalidad de los gastos de marketing ya no se cumplía con la causalidad.

Asimismo, destaca que ha habido oportunidades en las que el Tribunal Fiscal no ha permitido la aplicación de procedimientos o metodologías distintas a las estrictamente reguladas en la norma tributaria, tal como se puede apreciar en los casos de las Resoluciones N^{os}. 11831-1-2015, 09100-10-2017 y 09395-3-2017, en relación a la aplicación de la prorrata del crédito fiscal cuando se realiza operaciones del sistema interlineal del transporte aéreo. Es en ese sentido, el Tribunal Fiscal, entendió que no es posible aplicar reglas que determinen obligaciones tributarias, reconocimiento de créditos o de gastos, sobre la base de procedimientos



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

que no estén estrictamente regulados, por más que responda a algún sentido de lógica o proporcionalidad, puesto que lo que prima es el principio de legalidad y reserva de ley. Por tanto, es inadmisibles establecer una metodología para asignar los gastos de marketing que son deducibles para la empresa y distribuidores de Estados Unidos y Francia, cuando ello no obedece a ninguna norma de la legislación tributaria.

En lo que atañe a los principios de legalidad, reserva de ley, predictibilidad y seguridad jurídica, así como el derecho a la debida motivación; la demandante sostiene que no se aplica correctamente el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al pretender exigirse requisitos adicionales no previstos en la norma y la jurisprudencia a manera de interpretación, por lo que incurre en causal de nulidad por falta de motivación, en virtud al numeral 4 del artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

De igual manera, alega que el Tribunal Fiscal ordena una reliquidación de los gastos de marketing, a partir de un criterio o decisión que contiene una motivación equivocada (principio de causalidad), pues la metodología propuesta no tiene respaldo legal, y existe ausencia de motivación en dicha reliquidación, en virtud al numeral 4 del artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En adición a ello, resalta que el Tribunal Fiscal no ha empleado, dentro de sus fundamentos, los antecedentes jurisprudenciales (Resoluciones del Tribunal Fiscal N^{os}. 01275-2-2004, 18285-1-2011, 11831-1-2015, 09100-102017 y 09395-3-2017). Respecto de las dos primeras resoluciones mencionadas, el tribunal, si bien los cita, no las aplica correctamente, mientras que respecto de los tres últimas, claramente, ni las considera, pese a que en ellas el órgano colegiado administrativo revoca el accionar de la Sunat por aplicar un procedimiento o metodología de reconocimiento



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

de crédito tributario no regulado en la norma tributaria. Así entonces, se vulneró el principio de predictibilidad o de confianza ilegítima, en virtud al numeral 1.15 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Finalmente, en lo que concierne al criterio de razonabilidad, la demandante parte de lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia del expediente N.º 01803-2004-AA/TC y el numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y señala que la decisión del Tribunal Fiscal implicaría que se efectúe el reparto de gastos por servicios de marketing entre Devanlay Perú y sus distribuidores para lo que se requeriría que la empresa cuente con documentación de terceros (Devanlay Francia y Devanlay USA), que data de un periodo de hace más de una década, lo cual generaría que un eventual reparo sea determinado sobre la base de información que no depende de la empresa y que los pone en un grave estado de indefensión, peor aún, en el escenario de que dicha información no pueda ser entregada por el tercero, por lo que, ante la incertidumbre de no tener una base objetiva podría conllevar a la administración tributaria a efectuar la reliquidación sobre presunciones que ni siquiera son previsibles, por no tener antecedentes normativos ni jurisprudenciales que podrían guiar hacia una decisión medianamente razonable. Por todo ello, cualquier determinación de los gastos bajo tales condiciones conllevaría una grave arbitrariedad por parte de la administración tributaria.

3.4. Sentencia apelada:

Ante la demanda interpuesta, el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima emitió la sentencia contenida en la resolución diez, del nueve de octubre de dos mil dieciocho, a fin de declararla fundada en parte, y en consecuencia nula la Resolución del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

Tribunal Fiscal N.º 07732-4-2017, solo en el extremo que ordena a la Sunat efectuar una reliquidación del gasto bajo determinados parámetros, por lo que corresponde que se ordene una reliquidación, previa evaluación de argumentos y pruebas que permitan determinar un mejor sistema de repartición del gasto; los mismos que deben ser analizados en forma oportuna en cada etapa del procedimiento administrativo, con el fin de que se dé una respuesta debidamente motivada. Por otro lado, se declaró infundada la demanda, respecto de los demás extremos de la pretensión principal y sus accesorias, así como la segunda pretensión principal, principalmente por las consideraciones siguientes:

***DÉCIMO:** En ese sentido, este órgano jurisdiccional concuerda con el criterio arribado por el Tribunal Fiscal, y comentado por un sector de la doctrina, en cuanto resulta lógico y razonable que el gasto de marketing que incurra una de las empresas del grupo (como es el caso Devanlay Perú) debe sujetarse al criterio de repartición de gasto, si del análisis del caso, se observa que no solo le beneficia a ella, sino también de manera directa a las otras empresas del grupo (Devanlay US y Francia), al beneficiarse con los gastos de marketing, la empresa que elabora y exporta las prendas (domiciliada) así como sus distribuidoras (no domiciliadas), no resultando coherente la exigencia de sustento legal, si la propia jurisprudencia que sustenta su aplicación advierte la falta de regulación en la norma y el reglamento en cuanto a una obligación de adopción de un criterio técnico para repartición de gasto, lo cual no implica necesariamente que se incumpla con el principio de causalidad, así como los criterios de necesidad, razonabilidad y proporcionalidad que se han desprendido al interpretarse jurisprudencialmente el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como afirma la propia demandante, es decir, dicho principio encuentra en la jurisprudencia su desarrollo, en la cual además se ha determinado que debe entenderse bajo una concepción amplia y no restringida: RTF N.º 689-5-2005 [...], RTF N.º 1601-3 -2010 [...].”*

3.5. Sentencia de vista:

La Sala Superior, mediante sentencia de vista del diez de mayo de dos mil diecinueve, contenida en la resolución número veintiuno, revocó la sentencia apelada y reformándola declaró fundada la demanda en todos sus extremos, en consecuencia nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07732-4-2017 del uno de septiembre de dos mil diecisiete, en el extremo que ordena la remisión a la administración tributaria para una reliquidación de los gastos derivados del servicio de marketing; nula la Resolución de Intendencia N.º 0150140008204/SUNAT que declaró infundada la reclamación formulada por Devanlay S.A.C.; y dispuso que se reconozca



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

el derecho de la recurrente a deducir los gastos por servicios de marketing prestados por Devanlay S.A. (Devanlay Francia) correspondiente al ejercicio dos mil cinco; asimismo, nulas las Resoluciones de Determinación N^{os}. 012-003-0016231 y 012-003-0016232, emitidas por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cinco, y la Resolución de Multa N.º 012-002-0014369, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Todo ello, sobre la base de las siguientes consideraciones:

OCTAVO.- *En ésta línea de pensamiento, el Tribunal Fiscal con el propósito de legitimar su decisión referida a la reliquidación de los gastos por servicio de marketing entre aquellas empresas que se habrían beneficiado con las ganancias derivadas del mismo, nos remite al procedimiento de reparto de costos establecido en el Proyecto de la OCDE y del G-20 referido a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Acciones 8 a 10- Informes finales 2015).*

Al respecto, resulta pertinente precisar que la OCDE- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – es un organismo de cooperación internacional, compuesto por 36 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Siendo de relevar que el Perú no es miembro de la misma. Mientras que el G-20 es el grupo de 20 países que representan el 85% de la economía mundial, que incluye potencias industriales y países con economías emergentes, constituyéndose en uno de los principales espacios de deliberación política y económica del mundo; sin embargo, nuestro país como en el caso anterior, no es miembro del mismo.

Ahora bien, de acuerdo al desarrollo de la argumentación sustentada por la Jueza de instancia, se puede apreciar que el criterio o tesis al cual realmente alude es “el test del beneficio”, instaurado en el año 2016, mediante la modificación realizada a la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N.º 1312 que modifica el artículo 32-A de la LIR, publicado el 31 de diciembre del 2016 y vigente a partir del 01 de enero del 2017, norma aprobada con la finalidad de adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalización internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria, conforme se advierte de su Exposición de Motivos. Hecho que evidencia la necesidad de normar aquellos criterios y recomendaciones compartidos con entidades internacionales especializadas que al no tener efecto vinculante con nuestro país, requieren de una norma que así lo establezca, a efectos de cumplir con los principios de legalidad y reserva de ley.

Dentro de éste contexto, a través de la modificación adoptada, se introdujo por primera vez este criterio (test del beneficio), como requisito para justificar la deducción del gasto para efectos de la determinación de la renta neta empresarial, el cual permitiría analizar los servicios prestados entre las partes vinculadas dentro de las operaciones de grupos multinacionales.

Sin embargo, conforme se ha explicitado en líneas que anteceden, este método no podía ser aplicado al caso de autos, pues el periodo materia de análisis data del ejercicio 2005, esto es, cuando son se encontraba normada las modificaciones y el criterio adoptada para la repartición del gasto, en el Impuesto a la Renta, con los requisitos exigidos con dichos propósito. Siendo así, una vez más se evidencia



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

que lo resuelto por el Tribunal Fiscal, vulnera el principio de legalidad y reserva de ley, al aplicar criterios sin sustento legal”.

3.6. Recursos de casación:

3.6.1. Mediante autos calificadorios del veintiuno de agosto de dos mil diecinueve, se declararon procedentes los recursos de casación interpuestos por el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y la Sunat.

Las causales invocadas en cada uno de los recursos serán detalladas en los siguientes acápite:

Del Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas:

i) Infracción normativa por Transgresión del artículo 139 numeral 5 de la Constitución

La parte recurrente sostiene que en los considerandos quinto, sexto y sétimo de la sentencia de vista se ha incurrido en indebida motivación. Precisa que en el considerando quinto, la instancia de mérito señaló sin mayor análisis, que el Tribunal Fiscal habría asumido que los gastos de marketing en el presente caso cumplían con el principio de causalidad, sin embargo, refiere que no se ha pronunciado ni ha tomado en cuenta que justamente el sustento de lo resuelto por el Tribunal Fiscal se justifica en que dichos gastos no cumplen con el criterio de razonabilidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y conforme a la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356, ya que en el presente caso se encuentra acreditado que la contribuyente dedujo la totalidad de gastos de marketing que no solo la beneficiaban a ella sino también a las comercializadoras no domiciliadas Devanlay Sociedad Anónima (Francia) y Devanlay US Inc.

También arguye, que en el considerando sexto de la sentencia recurrida, la Sala Superior señala que los criterios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01275-2-2004 y N° 18285-1-2011 no debieron ser aplicadas para resolver el presente caso, por existir diferencias con el caso concreto; sin embargo, la entidad recurrente expone que, si bien hay diferencias entre los casos cuyos criterios fueron utilizados por el Tribunal Fiscal para resolver el presente, alega que el órgano colegiado administrativo solamente se ha remitido a las partes pertinentes para dar solución a la controversia materia de autos, lo que se encuentra conforme a ley; y no ha sido tomado en cuenta en la sentencia de vista.

Asimismo, añade que en el considerando sétimo de la sentencia recurrida, la Sala Superior ha señalado que no existe sustento legal para ordenar que el gasto debe ser deducido en partes proporcionales con las empresas beneficiadas por la actividad de marketing, porque vulneraría los principios de legalidad y reserva de ley; no obstante, la impugnante, sostiene que el Colegiado Superior omite analizar que el principio de causalidad, también se encuentra conformado por el criterio de razonabilidad en cuanto a los ingresos y beneficios a obtenerse por la



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

contribuyente y que ello estaría precisado en la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N°27356.

*De la revisión de los argumentos del recurso de casación se aprecia que la parte recurrente cumple el requisito de precisión y claridad al haber fundamentado las razones por las que arguye que en los considerandos quinto, sexto y séptimo de la sentencia de vista se habría incurrido en indebida motivación, y también se observa que ha expuesto cómo es que se ha debido fundamentar a fin de no incurrir en el vicio de motivación denunciado. A su vez el impugnante ha demostrado la incidencia directa de la infracción que invoca, toda vez que refiere que al haberse incurrido en el referido vicio de motivación se ha vulnerado el debido proceso. Asimismo, la entidad recurrente precisa que su pretensión principal en sede de casación es anulatoria y como subordinada revocatoria. Por tales razones, la causal del recurso casatorio, supera las exigencias de procedibilidad del modificado artículo 388 numerales 2, 3 y 4 del Código Procesal Civil, deviniendo en **procedente**.*

ii) Infracción normativa por inaplicación de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N°27356 (entiéndase, como Tercera Disposición Final)

La parte recurrente sostiene que en la sentencia de vista no se ha aplicado la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356, la cual resulta aplicable al caso de autos, toda vez que a fin de determinar si un gasto es causal, adicionalmente, a su vinculación con la generación de renta a fin de su deducción, se requiere tomar en cuenta, entre otros, el criterio de razonabilidad. Añade, que en el presente caso correspondía, que el Tribunal Fiscal disponga, que en aplicación del criterio de razonabilidad para la deducción de los gastos de marketing, se reliquide el importe de los gastos de marketing, toda vez que la contribuyente habría deducido la totalidad de los mismos, cuando dichos gastos también beneficiaban a las no domiciliadas Devanlay Francia y Devanlay USA Inc.

Antes bien, es conveniente señalar que la recurrente denuncia la inaplicación de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N°27356, no obstante, de la revisión de los argumentos que sustenta la referida causal está dirigida a la tercera disposición final; por lo que debe entenderse como la inaplicación de la Tercera Disposición Final de la Ley N°27356.

Ahora bien, continuando con la calificación del presente recurso, se observa que la parte recurrente cumple el requisito de precisión y claridad al haber fundamentado las razones por las que considera que se ha debido aplicar la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, sosteniendo en esencia que correspondía que el Tribunal Fiscal disponga que en la aplicación del criterio de razonabilidad para la deducción de los gastos de marketing, se reliquide el importe de los gastos de marketing, toda vez que la contribuyente había deducido la totalidad de los mismos, cuando dichos gastos también beneficiaban a las no domiciliadas Devanlay Francia y Devanlay USA Inc. A su vez, la entidad recurrente precisa que su pretensión principal en sede de casación es anulatoria y como subordinada revocatoria. En relación al desarrollo de la incidencia, se observa del recurso de casación, que la parte recurrente ha sostenido que se estaría declarando la invalidez de una Resolución del Tribunal Fiscal, expedida legítimamente en última instancia administrativa en materia tributaria, atentando contra el principio del debido proceso, en tanto se está limitando las atribuciones del Tribunal Fiscal reguladas en el artículo 101 del Código Tributario y se está generando inseguridad jurídica con respecto a los administrados.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

**De la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración
Tributaria**

i) Infracción normativa por transgresión del artículo 139 numeral 5 de la Constitución

La parte recurrente sostiene que en los considerandos quinto, sexto y séptimo de la sentencia de vista se ha incurrido en indebida motivación. Precisa que en el considerando quinto, la instancia de mérito señaló sin mayor análisis, que el Tribunal Fiscal habría asumido que los gastos de marketing en el presente caso son causales, sin embargo, refiere que no se ha pronunciado ni ha tomado en cuenta que justamente el sustento de lo resuelto por el Tribunal Fiscal se justifica en que dichos gastos no cumplen con el criterio de razonabilidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y conforme a la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356, ya que en el presente caso se encuentra acreditado que la contribuyente dedujo la totalidad de gastos de marketing que no solo la beneficiaban a ella sino también a las comercializadoras no domiciliadas Devanlay Sociedad Anónima (Francia) y Devanlay US Inc.

También arguye, que en el considerando sexto de la sentencia recurrida, la Sala Superior señala que los criterios de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01275-2-2004 y N° 18285-1-2011 no debieron ser aplicadas para resolver el presente caso, por existir diferencias con el caso concreto; sin embargo, la entidad recurrente expone que, si bien hay diferencias entre los casos cuyos criterios fueron utilizados por el Tribunal Fiscal para resolver el presente, alega que el colegiado administrativo solamente se ha remitido a las partes pertinentes para dar solución a la controversia materia de autos, lo que se encuentra conforme a ley y no ha sido tomado en cuenta en la sentencia de vista.

Asimismo, añade que en el considerando séptimo de la sentencia recurrida, la Sala Superior ha señalado que no existe sustento legal para ordenar que el gasto debe ser deducido en partes proporcionales con las empresas beneficiadas por la actividad de marketing, porque vulneraría los principios de legalidad y reserva de ley; no obstante, la impugnante, sostiene que el Colegiado Superior omite analizar que el principio de causalidad, también se encuentra conformado por el criterio de razonabilidad en cuanto a los ingresos y beneficios a obtenerse por la contribuyente y que ello estaría precisado en la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356.

*De la revisión de los argumentos del recurso de casación se aprecia que la parte recurrente cumple el requisito de precisión y claridad al haber fundamentado las razones por las que arguye que en los considerandos quinto, sexto y séptimo de la sentencia de vista se habría incurrido en indebida motivación, y también se observa que ha expuesto cómo es que se ha debido fundamentar a fin de no incurrir en el vicio de motivación denunciado. A su vez la impugnante ha demostrado la incidencia directa de la infracción que invoca, toda vez que refiere que al haberse incurrido en el referido vicio de motivación se ha vulnerado el debido proceso. Asimismo, la entidad recurrente precisa que su pretensión principal en sede de casación es anulatoria y como subordinada revocatoria. Por tales razones, la causal del recurso casatorio, supera las exigencias de procedibilidad del modificado artículo 388 numerales 2, 3 y 4 del Código Procesal Civil, deviniendo en **procedente**.*

ii) Infracción normativa por inaplicación de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356 (entiéndase, como Tercera Disposición Final)



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

La parte recurrente sostiene que en la sentencia de vista no se ha aplicado la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356, la cual resulta aplicable al caso de autos, toda vez que a fin de determinar si un gasto es causal, adicionalmente, a su vinculación con la generación de la renta a fin de su deducción, se requiere tomar en cuenta, entre otros, el criterio de razonabilidad. Añade, que en el presente caso correspondía, que el Tribunal Fiscal disponga, que en aplicación del criterio de razonabilidad para la deducción de los gastos de marketing, se reliquide el importe de los gastos de marketing, toda vez que la contribuyente había deducido la totalidad de los mismos, cuando dichos gastos también beneficiaban a las no domiciliadas Devanlay Francia y Devanlay USA Inc.

Antes bien, es conveniente señalar que la recurrente denuncia la inaplicación de la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356, no obstante, de la revisión de los argumentos que sustenta la referida causal está dirigida a la tercera disposición final; por lo que debe entenderse como la inaplicación de la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.

Ahora bien, continuando con la calificación del presente recurso, se observa que la parte recurrente cumple el requisito de precisión y claridad al haber fundamentado las razones por las que considera que se ha debido aplicar la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, sosteniendo en esencia que correspondía que el Tribunal Fiscal disponga que en la aplicación del criterio de razonabilidad para la deducción de los gastos de marketing, se reliquide el importe de los gastos de marketing, toda vez que la contribuyente había deducido la totalidad de los mismos, cuando dichos gastos también beneficiaban a las no domiciliadas Devanlay Francia y Devanlay USA Inc. A su vez, la entidad recurrente precisa que su pretensión principal en sede de casación es anulatoria y como subordinada revocatoria. En relación al desarrollo de la incidencia, se observa del recurso de casación, que la parte recurrente ha sostenido que se estaría declarando la invalidez de una Resolución del Tribunal Fiscal, expedida legítimamente en última instancia administrativa en materia tributaria, atentando contra el principio del debido proceso, en tanto se está limitando las atribuciones del Tribunal Fiscal reguladas en el artículo 101 del Código Tributario y se está generando inseguridad jurídica con respecto a los administrados.

IV. ANALISIS DE LA SALA SUPREMA

Primero: Según lo establecido en el artículo 384 del Código Procesal Civil, el recurso de casación tiene por fines esenciales la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia (función nomofiláctica y uniformadora).

Segundo: Cabe señalar que las entidades recurrentes, han denunciado las mismas infracciones detalladas en el numeral 3.6.1 de la presente resolución, las cuales serán abordadas conjuntamente al tener



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

argumentos similares, siendo la primera de naturaleza procesal y la segunda de naturaleza material.

Tercero: La primera infracción normativa que las recurrentes invocan es la transgresión del numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, en la medida que la Sala Superior no habría motivado debidamente las afirmaciones contenidas en la sentencia de vista, respecto de que el Tribunal Fiscal admitió que los gastos analizados cumplían el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y, por otro lado, que los criterios en los que el Tribunal Fiscal basó su decisión no eran aplicables al caso analizado.

A fin de analizar la referida causal, es necesario citar el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, el cual contempla lo siguiente:

Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

De esta manera, la norma fundamental consagra como uno de los aspectos fundamentales del ejercicio de la función jurisdiccional la observancia de la motivación, como garantía procesal de los ciudadanos. Al respecto, el Tribunal Constitucional ha establecido lo siguiente en su sentencia del expediente N.º 0869-2009-PHC/TC:

El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales es una garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan del caso. Sin embargo, no todo ni cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente una violación del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

Ahora bien, a fin de dilucidar si la Sala Superior motivó debidamente su decisión en el presente caso, es necesario citar expresamente lo señalado en la sentencia de vista sobre cada uno de los puntos cuestionados por las recurrentes, en cuanto a la exhaustividad de su sustentación.

En primer lugar, en lo que respecta a lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 07732-4-2017, en cuanto a la calificación de los gastos analizados y el cumplimiento del principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que el órgano jurisdiccional de segundo grado establece lo siguiente en el quinto considerando de la sentencia de vista:

QUINTO.- ANÁLISIS DEL CASO

En principio, del contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07732-4-2017 del 01 de setiembre del 2017 que declaró Nula la Resolución de Intendencia N° 0150140008204/SUNAT del 30 de abril del 2009, en el extremo en cuanto adiciona al reparo por no sustentar la causalidad de los servicios de marketing un fundamento, y revocarla en lo demás que contiene; conviene apreciar lo sostenido a fojas 13 de la citada resolución:

“Que respecto a lo sostenido por la Administración en cuanto a que el mencionado gasto no resulta causal 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 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 Devanlay S.A.A. aportara 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 Devanlay S.A. no siendo obligación de la recurrente proporcionar información adicional, cuando se había acreditado debidamente la causalidad de los gastos por servicio de marketing (...)” (resaltado agregado)

Los argumentos relevados, determinan de manera inequívoca la posición asumida por el Tribunal Fiscal en el sentido que se encontraba acreditado que los gastos por concepto de marketing formulados por la contribuyente demandante, cumplían con el principio de causalidad contemplado en el Artículo 37° del Impuesto a la Renta, así como los criterios que lo conforman. No obstante, señaló que si bien era razonable que la contribuyente deduzca los gastos por dicho concepto, también lo era que no correspondía que deduzca la totalidad de dicho gasto, sino que debía ser compartido con las empresas beneficiadas directamente con el



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

servicio, esto es, Devanlay Estados Unidos y Devanlay Francia, conforme al criterio recogido en las Resoluciones 01275-2-2004 y 18285-1-2011; extremo que ha sido materia del petitorio a través de la presente demanda.

Como se advierte en el texto citado, la Sala Superior parte de lo expresamente señalado por el Tribunal Fiscal, en cuanto a que la contribuyente había demostrado que los gastos por concepto de marketing cumplían con el principio de causalidad, es decir eran necesarios para la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente, en concordancia con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta¹.

Adicionalmente, la Sala Superior destacó que, al margen de que las erogaciones efectuadas cumplían con las características previstas en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no era razonable que la contribuyente dedujera la totalidad del gasto, sino que debía compartirse la deducción de dicho monto con las otras compañías que se vieran beneficiadas en su esfera de ingresos.

A partir de lo expuesto, el órgano jurisdiccional señala que no será materia de análisis el cumplimiento del principio de causalidad de los gastos, ya que ello ya fue aceptado por el Tribunal Fiscal en la resolución administrativa antes aludida; por lo que su evaluación se centraría en la legalidad de la repartición de gastos dispuesta en sede administrativa.

Ante ello, las recurrentes plantean que la afirmación de la Sala Superior no fue debidamente sustentada, y que omitió abordar la razonabilidad de

¹ El primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta contempla que “A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley”.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

los gastos efectuados, criterio que compone el parámetro de causalidad, en virtud de la Tercera Disposición Final de la Ley N.º 27356².

Al respecto, debe resaltarse que fue el propio tribunal administrativo el que señaló de forma expresa que la contribuyente había demostrado la causalidad de los gastos por concepto de marketing, lo cual fue citado por la Sala Superior en la sentencia de vista. Sin embargo, el motivo por el que dicha entidad no aceptó la totalidad del gasto estuvo en el criterio de razonabilidad entre el gasto y el beneficio recibido. Es así que, para el Tribunal Fiscal, si bien el gasto era necesario y normal, no era razonable que la contribuyente deduzca completamente el importe correspondiente a gastos por servicios de marketing prestados por Devanlay S.A. (entidad domiciliada en Francia), sino que dicho monto debía ser asumido proporcionalmente por la compañía peruana y las entidades no domiciliadas, en virtud del porcentaje de participación de cada una en la suma de ventas de los productos de la marca Lacoste en el ejercicio dos mil cinco.

De esta forma, si bien el órgano colegiado administrativo señaló expresamente que los gastos analizados cumplían el principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a su vez indicó que no era razonable la deducción realizada por la contribuyente, y por ello correspondía disponer la reliquidación de las aludidas erogaciones.

² **Tercera.- Precisión de principio de causalidad**

Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

En ese sentido, la Sala Superior determinó que el objeto de análisis en la presente controversia no era la causalidad de los gastos, sino la razonabilidad de su deducción total, por parte de la contribuyente, lo cual fue abordado integralmente en la sentencia de vista, como consta en el siguiente texto:

SÉPTIMO.- CRITERIO DE REPARTICIÓN

[...]

Lo expuesto, pone de manifiesto la incongruencia del extremo de la decisión cuestionada, ya que por un lado manifiesta que para la deducción del gasto, era suficiente que se cumpla con el principio de causalidad como efectivamente reconoce que se ha producido en el caso de autos; sin embargo, sin sustento legal, ordena que el gasto debe ser deducido en partes proporcionales con las empresas beneficiadas por dicha actividad, entre las que se encuentran dos no domiciliadas. Siendo de advertir, que además de no existir motivación alguna que sustente dicho extremo de su decisión, vulnera el principio de legalidad, pues, el criterio empleado no tiene sustento normativo que la justifique, infringiendo lo dispuesto en el inciso a) de la Norma IV del T.U.O del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que establece el Principio de Legalidad y Reserva de la Ley [...].

En materia tributaria, el principio de legalidad comprende la determinación de todos los elementos que configuran un tributo, como son: el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación tributaria, el agente de retención y la percepción y alícuota, los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión a un reglamento o norma de inferior jerarquía. Estas precisiones no pueden ser omitidas. Dentro de éste contexto, las disposiciones de índole tributario se deben consumir dentro de un marco legal, en el que se regula de manera precisa los procedimientos a seguir, a fin de determinar la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta; situación que en el presente caso no se ha cumplido, al adoptarse para la solución del caso, criterios o medidas que no se encontraban normadas respecto del período fiscalizado (2005).

[...]

De esta forma, el órgano jurisdiccional de segundo grado señala que el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal no se halla respaldado por alguna disposición normativa; por lo tanto, constituye una transgresión al principio de legalidad y reserva de ley tributaria, previsto en la norma IV del título preliminar del Código Tributario.

Por lo tanto, esta Sala Suprema no advierte que la Sala Superior haya dejado de analizar el aspecto que determinó la decisión del Tribunal Fiscal: la razonabilidad de la deducción total de los gastos por concepto



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

de marketing, de parte de la contribuyente. Es por ello que, no se advierte la vulneración del deber de motivación en el extremo en cuestión.

Ahora bien, en lo que respecta a la aplicación de los criterios esbozados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N^{os}. 01275-2-2004 y 18285-1-2011, que según la Sala Superior versarían sobre escenarios disímiles, corresponderá nuevamente citar extractos de la sentencia de vista. Así pues, en lo concerniente al criterio plasmado en la primera de las resoluciones indicadas, el órgano jurisdiccional inició su desarrollo, describiendo los aspectos fácticos principales del caso analizado, para concluir posteriormente lo siguiente:

SEXTO.- RESPECTO DE CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

[...]

De lo expuesto, y conforme se advierte del punto 7 de dicha Resolución, el negocio de gaseosas era un negocio tripartito, por un lado la CORPORACIÓN (Coca Cola Interamerican Corporation), la SUBSIDIARIA en el Perú, (la Empresa Fiscalizada) y el EMBOTELLADOR (la empresa embotelladora), ésta dos últimas, empresas domiciliadas en el Perú que convinieron compartir gastos publicitarios, conforme al Plan Anual de Publicidad, Promoción y Mercadeo (PAMP), donde se estableció el presupuesto anual que demandan dichos gastos, siendo ajustado durante el año de acuerdo al nivel de inversión de cada una de las partes. Por lo que el Tribunal Fiscal, estableció que estas empresas habían sido beneficiadas con la venta de dicho producto; por tanto, debían deducir los gastos en forma proporcional. Nótese, que no señaló que la deducción también tenía que hacerse con la empresa no domiciliada. Otro aspecto importante, es que las campañas de publicidad de dicha corporación, eran diseñadas por la Corporación para todos y cada uno de los países en los que se vendía dicho producto, y conforme a la versión de la fiscalizada, la publicidad y promoción se encontraba a su cargo, y que el porcentaje de asunción de gastos se determinaba en base al criterio de equidad (50% para cada empresa).

De lo expuesto, se desprende que los antecedentes y los hechos difieren del caso concreto, e incluso, el mandato del Tribunal Fiscal sobre la deducción de los gastos, ordenó que debía realizarse con las empresas domiciliadas, siendo así, no puede ser tomado como referente para solución del presente conflicto.

[...]

Así pues, de acuerdo con la Sala Superior, el hecho de que en el caso analizado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01275-2-2004 no se haya dispuesto la repartición de gastos con la compañía no domiciliada, suponía una diferencia de suma relevancia, para efectos de la aplicación de su criterio decisorio; en tanto la presente controversia gira en torno a un escenario de distinta naturaleza, en el cual cabía tener en cuenta lo



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

previsto en dispositivos internacionales sobre la erosión y traslado de beneficios, según lo desarrollado por el Tribunal Fiscal.

Por otro lado, en lo que respecta al criterio esbozado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 18285-1-2011, la Sala Superior precisó lo siguiente:

SEXTO.- RESPECTO DE CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

[...]

En cuanto a la RTF N° 18285-1-2011, del contenido de la citada resolución, se desprende que el Tribunal sostuvo, sin mayor análisis, que el incremento de las ventas en el mercado norteamericano de las prendas de vestir Lacoste que produce la recurrente, le beneficiaba, por tanto (...) "el gasto 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". (Sic)

La decisión así adoptada, alberga una falta de motivación, pues, ni es clara, ni precisa el mandato, al no establecer que parte del gasto debería asumir Devanlay Perú, y que parte Devanlay Estados Unidos, y las razones por las que debían ser compartidos estos gastos, imprecisión y falta de apremio que no puede ser tomada como vinculado para el caso materia de análisis.

En tal sentido, la Sala Superior señala que lo establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 18285-1-2011 no resulta lo suficientemente claro, en cuanto al criterio de repartición de gastos que debe ser aplicado en un caso como el analizado. Así pues, si bien en dicho pronunciamiento el órgano colegiado administrativo ya había avalado que la contribuyente deduzca una parte de los gastos efectuados por concepto de marketing; existe una diferencia sustancial que la Sala Superior advierte, y es que en el caso tomado como referencia no se estableció ni se hizo mención a la metodología aplicable para determinar los gastos que la contribuyente podía deducir.

En la medida que el criterio de repartición de gastos es el asunto materia de controversia en el presente proceso judicial, tal y como lo había señalado en otro acápite de la sentencia de vista la Sala Superior, no se advierte una arbitrariedad en lo señalado, respecto del carácter aplicable del criterio contenido en la Resolución N.º 18285-1-2011. Por lo tanto,



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

esta Sala Suprema no advierte vulneración del deber de motivación en el extremo en cuestión.

Finalmente, la recurrente destaca que existe una indebida motivación en lo señalado en la sentencia de vista, en cuanto a que la repartición del gasto en partes proporcionales con las empresas beneficiadas por el servicio de marketing, vulnera los principios de legalidad y reserva de ley. Ello, en razón de que la Sala Superior habría omitido analizar que el principio de causalidad también se encuentra conformado por el criterio de razonabilidad en cuanto a los ingresos y beneficios a obtenerse por la contribuyente, el cual determinó la decisión del tribunal administrativo.

Al respecto, debe recalarse que la Sala Superior no omitió que el aspecto central de la decisión del Tribunal Fiscal era la razonabilidad de que la contribuyente asumiera el importe total de las erogaciones por concepto de marketing efectuadas a favor de Devanlay S.A. (entidad domiciliada en Francia). Sin embargo, lo que el órgano jurisdiccional estableció en la sentencia de vista es que el método de distribución del gasto contemplado en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, no contenía respaldo legal, como corresponde en virtud de lo previsto en la norma IV del título preliminar del Código Tributario, que esgrime los principios de legalidad y reserva de ley.

Dicho aspecto es independiente de que la razonabilidad como criterio forme parte del principio de causalidad, junto a la normalidad y la generalidad, conforme a la tercera disposición final de la Ley N.º 27356; ya que, como bien lo señaló la Sala Superior, “sin sustento legal, ordena que el gasto debe ser deducido en partes proporcionales con las empresas beneficiadas por dicha actividad, entre las que se encuentran dos no domiciliadas”.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

De esta manera, según el criterio del órgano resolutor, resulta incoherente que el Tribunal Fiscal admita la causalidad del gasto analizado y, por otro lado, establezca una metodología de determinación del monto que la contribuyente puede deducir por el concepto referido, sin que exista base legal al respecto. Para tal efecto, el criterio de razonabilidad no constituye suficiente sustento para el establecimiento de una metodología de repartición de gastos entre diversos beneficiados, lo cual se desprende del desarrollo de la sentencia de vista.

Con lo cual, esta Sala Suprema no advierte vulneración del deber de motivación en el extremo en cuestión, ya que el pronunciamiento de la Sala Superior es meridianamente claro, en cuanto a que la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07732-4-2017 está basada en una ausencia de sustento legal en el criterio de repartición establecido, para lo cual no basta la remisión al criterio de razonabilidad, el cual no ha sido ignorado en el desarrollo de la sentencia de vista, dada su relevancia como fundamento de la decisión.

Cuarto: La segunda infracción normativa invocada por las recurrentes está vinculada a la Tercera Disposición Final de la Ley N.º 27356 y su inaplicación, por parte de la Sala Superior. Ello, en tanto su pronunciamiento habría dejado de lado la relevancia del criterio de razonabilidad para determinar la deducibilidad de un gasto, y que fue en atención a aquel, que el Tribunal Fiscal dispuso la reliquidación de los gastos por concepto de marketing.

Al respecto, corresponde que nos remitamos a la norma en cuestión que las recurrentes invocan:

Tercera.- Precisión de principio de causalidad

Precísase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros.

De esta manera, la citada disposición establece como aspecto de necesaria verificación en el análisis de la causalidad de los gastos a la razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente. Es así que, para determinar la deducción de un gasto, no basta solo con que este sea necesario para producir y mantener la fuente, sino que también debe guardar una razonable relación con los ingresos que el contribuyente genera.

A propósito del criterio en cuestión es ilustrativo lo señalado por la doctrina especializada, como es el caso de García Mullin³, quien afirma que “Como concepto general, puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios (algunas legislaciones hablan de “estrictamente imprescindibles”) para obtener la renta o mantener la fuente; ser normales de acuerdo al giro del negocio, mantener cierta proporción con el volumen de operaciones, etc.”.

Por otro lado, Hernández Berenguel⁴ sostiene lo siguiente:

Por razonabilidad, la Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356 persigue llegar a la convicción de que era aconsejable incurrir en el gasto en función del negocio a realizar o que se está realizando y que su monto esté justificado en función de la magnitud del negocio, sin limitar dicho negocio a un período concreto sino, más bien, proyectando el negocio a su verdadera extensión y perspectivas en el tiempo para el que está concebido, más allá del ejercicio gravable en que se pudo realizar el gasto.

En esa línea, tal y como lo destacan los autores citados, la razonabilidad como criterio previsto en la tercera disposición final de la Ley N.º 27356

³ GARCÍA MULLIN, Roque (1980). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria de la Secretaría de Estado de Finanzas de República Dominicana, p. 122.

⁴ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (2002). “Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta”. En: Revista IUS ET VERITAS, Edición N.º 25, p. 299-300.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

no atiende a un aspecto limitado de los ingresos de los contribuyentes, como por ejemplo en un periodo determinado; sino a una perspectiva amplia del volumen de sus operaciones, y a que exista una proporcionalidad entre él y los gastos analizados.

En esa línea, en un caso como el analizado, en que el Tribunal Fiscal dispuso la reliquidación de los gastos efectuados por concepto de marketing, en razón de que no correspondía que la contribuyente asumiera el total de dicho importe, por tratarse de un servicio que beneficiaba a varios agentes, entre ellos entidades domiciliadas; el aspecto cuestionado no sería la razonabilidad que prevé la Tercera Disposición Final de la Ley N.º 27356, ya que esta únicamente podría ser analizada, en atención al volumen general de operaciones de la contribuyente. Así pues, de la lectura de los fundamentos expuestos en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07732-4-2017, se aprecia que el órgano resolutor, luego de evidenciar que la contribuyente habría asumido el total del gasto analizado, determina lo siguiente:

[...] 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 causalidad.

[...] 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 recibido en el ejercicio acotado, criterio que en el caso de autos, correspondería al monto por las ventas realizadas de 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 de la recurrente en dicho total y asignando este porcentaje al total del gasto para efectos de su deducción.



SENTENCIA
CASACIÓN N.° 15606-2019
LIMA

Es así, que más allá de admitir por un lado que el gasto de marketing cumple con el principio de causalidad, el órgano resolutor consideró que no era acorde a derecho que la contribuyente asuma el total de la referida erogación, para efectos tributarios, y dispuso una metodología para calcular qué porción del gasto sí podría deducir. Como referencia de tal determinación, partió de lo establecido en el Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, según consta en los pies de página de la resolución citada.

Sin embargo, como bien lo señala la Sala Superior en la sentencia de vista, el Perú no forma parte de la referida organización internacional, y, por ende, los lineamientos previstos por ella no han sido incorporados al ordenamiento jurídico nacional, de conformidad con el artículo 55 de la Constitución Política del Estado⁵.

De esta manera, la adopción de criterios como el empleado por el Tribunal Fiscal en su resolución, requería estar basada en un dispositivo normativo vigente en el ejercicio dos mil cinco, en concordancia con el principio de legalidad y reserva de ley tributaria, previstos en el artículo 74 de la Constitución Política del Estado y la norma IV del título preliminar del Código Tributario.

Para tal efecto, el criterio de razonabilidad previsto en la Tercera Disposición Final de la Ley N.° 27356 no podía ser considerado como soporte normativo, ya que su fundamento no es compatible con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, que supone una reliquidación basada en los ingresos relacionados con el servicio de marketing prestado, y el grado de beneficio de cada uno de los agentes involucrados (incluidos entidades

⁵ El artículo 55 de la Constitución Política del Estado establece que “Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

no domiciliadas), y que no parten de una correlación entre los gastos y el volumen de operaciones de la contribuyente.

Es por todo ello que esta Sala Suprema no advierte una inaplicación de la tercera disposición final de la Ley N.º 27356 en la sentencia de vista, a partir de lo señalado por la Corte Suprema a propósito de la Casación N.º 2229-2009 Lambayeque en el sentido de que “La inaplicación de una norma de derecho material se presentará cuando el juez, pese a la imperatividad de aplicar una norma, no la invoca o la ignora, al no haber subsumido los hechos a los supuestos previstos por la norma jurídica pertinente”. Con lo cual, corresponde desestimar la causal material invocada en los recursos de casación.

V. DECISIÓN

Por estas consideraciones, declararon **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por la parte demandada el Procurador Público Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante escrito del veinticuatro de mayo de dos mil diecinueve (foja cuatrocientos veintisiete del EJE) y la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, mediante escrito presentado el veintisiete de mayo del mil diecinueve (foja cuatrocientos cuarenta y cinco del EJE). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera del diez de mayo del dos mil diecinueve (foja cuatrocientos seis del EJE) que revocó la sentencia de primera instancia y reformándola declaró fundada la demanda en todos sus extremos; en los seguidos por Devanlay Perú S.A.C., contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria sobre acción



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 15606-2019
LIMA

contencioso administrativa; **ORDENARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano*; y los devolvieron.
Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Barra Pineda.

SS.SS.

GONZÁLEZ AGUILAR

RUEDA FERNÁNDEZ

BUSTAMANTE DEL CASTILLO

BARRA PINEDA

DÁVILA BRONCANO

CVGF/rpg