



# Tribunal Fiscal

Nº 06471-9-2019

EXPEDIENTE N° : 3279-2011  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 15 julio de 2019

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con RUC N° \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ emitida el 30 de diciembre de 2010 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el gasto por regalías pagadas por los productos terminados no forma parte del costo de producción y califica como un gasto, de conformidad con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y con las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC 2, toda vez que los mismos no se encuentran vinculados al proceso productivo de la mercadería licenciada, sino más bien retribuyen el uso de las marcas para la comercialización o venta de la mercadería, según se observa en la cláusula segunda de los contratos de licencia que establecieron que la licencia fue otorgada para la utilización, publicidad y promoción de las marcas licenciadas, contemplándose de forma separada, que el know-how y asistencia técnica se utilizaría para la fabricación de productos.

Que por su parte, la Administración señaló que el objeto del reparo está constituido únicamente por los pagos de regalías realizados por el uso de marca de fábrica, contabilizados en la cuenta 65210001; y que dado que el pago de las regalías está condicionado a la comercialización de los productos terminados que llevan incorporados las marcas licenciadas, de acuerdo al contrato de licencia, dicho concepto califica como un costo indirecto de producción de tales productos. Agrega que, las regalías debieron ser reconocidas en el balance general como costo de los productos terminados en existencias al cierre del ejercicio, toda vez que dichos desembolsos pueden correlacionarse con beneficios económicos futuros de la recurrente, obtenidos como consecuencia del uso de las marcas licenciadas.

Que alega que la recurrente realiza la fabricación y posterior comercialización de productos alimenticios y que el pago de las regalías ha derivado en un incremento de las ventas lo que permite asociar los costos por regalías y la obtención de beneficios económicos.

Que mediante Carta N° \_\_\_\_\_ (folios 1061 y 937 y 938) se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2007, en base al cual se repararon los gastos relacionados con regalías pagadas que deben formar parte del costo, emitiéndose como consecuencia del citado procedimiento, la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (folio 1127) y la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ (folio 1129) por el citado tributo y período; y en ese sentido, la controversia consiste en establecer si el valor impugnado se encuentra arreglado a ley.

Que se advierte del Anexo N° 05 de la citada resolución de determinación (folios 1118 a 1122), que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por el importe de S/ 68 062,00, por concepto de regalías pagadas a las empresas no domiciliadas \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, que debían formar parte del costo de producción de los productos finales, por



# Tribunal Fiscal

N° 06471-9-2019

tanto no aceptó su deducción como gasto para efecto del Impuesto a la Renta, sustentándose en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folios 766 y 767), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que indicara por escrito con la base legal correspondiente el motivo por el cual las regalías registradas en las cuentas 65210001 - Regalías KFI, se contabilizaron como gasto del ejercicio, debiendo ser costo, al tener inventario de productos terminados y en proceso al 31 de diciembre de 2007.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 20 de octubre de 2009 (folios 755 a 757), la recurrente señaló que los montos pagados por concepto de regalías no pueden formar parte del costo de un inventario producido o adquirido, por el contrario las regalías pagadas por la venta de productos terminados en el país cuya marca es de propiedad de una entidad del exterior constituyen gasto deducible de acuerdo al inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 760 a 763), la Administración dejó constancia que la recurrente contabilizó como gasto las regalías pagadas en la cuenta 65210001 – Regalías KFI, y señaló que esta cuenta contable al final del ejercicio formará parte de las existencias como costo de estas o en su defecto formarán parte del costo de ventas; asimismo sostuvo que la recurrente no identificó qué parte de los gastos por regalías corresponde a las existencias o al costo de ventas, por lo que a fin de determinar qué parte de los gastos por regalías deben considerarse como costo de las existencias, se distribuyen en la misma proporción en que el costo de producción afecta a las existencias y al costo de ventas. En consecuencia, no aceptó la deducción de las regalías pagadas relacionadas a las existencias en stock.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folios 741 a 745), notificado en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones a las regalías que fueron contabilizadas como gasto del ejercicio, cuando debieron formar parte de costo, por lo que le solicitó que presentara sus descargos.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (folios 732 a 735), la Administración dejó constancia del escrito y argumentos presentados por la recurrente, no obstante mantuvo la observación de las regalías relacionadas a las existencias en stock por el importe de S/ 68 061,51.

Que de lo expuesto se aprecia que el punto controvertido consiste en determinar si las regalías pagadas por la recurrente a durante el ejercicio 2007 debieron formar parte del costo de producción o constituyen gasto a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría del mencionado ejercicio.

Que el inciso p) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que son gastos deducibles de la renta neta aquéllos efectuados por concepto de regalías.

Que el artículo 20 de la mencionada norma establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, debiendo entenderse como tal, el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria

 2



# Tribunal Fiscal

N° 06471-9-2019

Que el referido artículo 20 añade que debe entenderse por costo de producción o construcción al costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.

Que el numeral 1 del inciso a) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que en el caso de la enajenación de bienes o transferencia de propiedad a cualquier título, el costo computable será el costo de adquisición o el costo de producción o construcción o el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, según corresponda.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 06784-1-2002 y 01086-1-2003, que si bien nuestra normatividad impositiva no establece lo que debe entenderse por costo de producción, es claro que el mismo se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse los elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de la misma se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo.

Que el párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 - Inventarios<sup>1</sup>, señala que el coste de las existencias comprenderá todos los costes derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costes en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Que en adición, el párrafo 15 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 – Inventarios señala que se incluirán en el costo de los inventarios otros costos, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales.

Que en las Resoluciones N° 00898-4-2008 y 11969-3-2014, este Tribunal estableció que solo es posible incluir dentro del costo de las existencias, aquellos gastos indirectos que no sean de producción en la medida que permitan o contribuyan a poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales para su venta, esto es, a la condición en general del producto terminado y a su mantenimiento en condiciones de ser vendido.

Que acorde a las normas, criterios antes citados, los costos de producción comprenden a todos los desembolsos en que directa o indirectamente se hubieran incurrido para la obtención del bien transformado, incluyendo también a otros gastos necesarios para colocar a dicho bien en su ubicación y condiciones actuales para su venta. Los gastos que no están relacionados a la producción y/o transformación de bienes se consideraran como gastos administrativos o de ventas deducibles de la renta bruta para efectos de determinar la renta neta, como los señalados en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, la Administración considera que los pagos realizados por la recurrente respecto de regalías por el uso de marca de fábrica en sus productos, califican como un costo indirecto de producción, mientras que la recurrente sostiene que esta regalía no forma parte del costo de producción y califica como un gasto, toda vez que no se encuentra vinculada al proceso productivo de la mercadería.

Que observa que la recurrente suscribió con los  
"Contratos de Licencia" (folios 884 a 888 y 895 a 899), en mérito a los cuales estas últimas otorgaron licencias no exclusivas a la recurrente respecto, entre otros, al uso, anuncio y exhibición de las marcas de fábrica. Asimismo, se otorgaron licencias a la recurrente respecto al uso del know-how y de la asistencia técnica para la fabricación de los productos.

<sup>1</sup> Modificada a diciembre de 2003 y oficializada mediante Resolución N° del Consejo Normativo de Contabilidad, cuya vigencia es aplicable a los Estados Financieros que inician el 1 de enero de 2006.

Q. f. 3



# Tribunal Fiscal

Nº 06471-9-2019

Que de la Cláusula I y III de estos contratos se advierte que las licenciantes autorizaban la fabricación de productos o la prestación de servicios, usando el know how y la asistencia técnica otorgadas, productos que serían vendidos por la recurrente junto con alguna de las marcas de fábrica.

Que según la Cláusula III, la recurrente pagaría a estas empresas licenciantes las regalías especificadas en el Anexo B sobre las ventas netas de productos de la recurrente, observándose que el referido anexo disponía la tasa de regalía para el uso de marcas de fabricación en 1.5% de las ventas, tratándose del contrato con \_\_\_\_\_, y la tasa de 0.45% en el contrato con \_\_\_\_\_

Que de autos se advierte que el pago de regalías que realiza la recurrente y es reparado por la Administración, corresponde al uso de marcas de fábrica que le son licenciadas por las empresas \_\_\_\_\_, a efectos de ser incorporadas en los productos que vende la recurrente, verificándose adicionalmente que la recurrente realiza tal pago tomado como base de referencia un porcentaje de sus ventas.

Que no se evidencia de autos que el concepto reparado esté relacionado con la producción y/o transformación de bienes, es decir, que permita poner las existencias en su ubicación y condiciones para su venta, y por tanto en la condición de producto terminado y en condiciones de ser vendido, conforme con los párrafos 10 y 15 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 2, y las Resoluciones N° 00898-4-2008 y 11969-3-2014, precedentemente glosadas.

Que por lo tanto, no se observa en el presente caso que las regalías que pagó la recurrente por el uso de marcas de fábrica fueran desembolsos necesarios para la elaboración de los bienes y que por lo tanto constituyeran un costo de producción, correspondiendo por el contrario a gastos posteriores al proceso productivo, vinculados con las ventas de sus productos.

Que en consecuencia, corresponde levantar el reparo materia del presente análisis, revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_

## Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_

Que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ (folio 1129) fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por decreto Legislativo N° 953, constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del saldo, crédito u otro similar determinado indebidamente, entre otros.

Q. P. S. 4



# Tribunal Fiscal

N° 06471-9-2019

Que toda vez que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ se sustenta en el reparo antes desarrollado, el que está siendo dejado sin efecto en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, revocar la apelada y dejar sin efecto la citada sanción de multa.

Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de las partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° \_\_\_\_\_ (folio 1241).

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_, emitida el 30 de diciembre de 2010, y  
**DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ y la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**SARMIENTO DÍAZ**  
**VOCAL**

  
**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

  
**Heerta Llanos**  
**Secretario Relator**  
SD/HLL/PA/mpe.