



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Donatila FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/08/2021
16:53:12 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

EXPEDIENTE N° : 4007-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de agosto de 2021

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] emitida el 23 de febrero de 2021 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 las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a [redacted] giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que impugna la Resolución de Intendencia N° [redacted] y se reserva el derecho de fundamentar su escrito de apelación, siendo que mediante escritos ampliatorios de su apelación, señaló que la Administración pretende desconocer la deducción del gasto por concepto de regalías por el uso de una marca, al considerar que no acreditó que dicho gasto cumple con el principio de causalidad, no obstante, durante la fiscalización cumplió con sustentar que la marca se usó en toda la publicidad utilizada en sus vehículos, así como en los diversos campamentos mineros montados para la prestación de servicios a sus clientes, además precisa que la causalidad del gasto reside en la aptitud distintiva de la marca, la cual permite diferenciar los servicios ofrecidos por la empresa y, en consecuencia, incrementar los ingresos gravados, aunque la deducción de gastos no siempre implica la generación de ingresos. Refiere que este Tribunal, en la Resolución N° 01310-9-2020, se ha pronunciado respecto de la causalidad del gasto por regalías en relación a la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, concluyendo que dicho gasto es necesario y se encuentra vinculado con la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente productora.

Que manifiesta que la Administración considera que no es razonable incurrir en un gasto por el uso de un logo o marca que ya venía utilizando bajo la titularidad de su empresa y, posteriormente, bajo la titularidad de [redacted], lo cual no es correcto por cuanto desde la inscripción de la marca resultaba indispensable la suscripción del “contrato de licencia de uso” para tener autorización de los propietarios para utilizarla, por lo que resultaba razonable incurrir en dicho gasto, estando acreditada su necesidad. Asimismo, indica que la Administración no es la entidad competente para hacer juicios de valor respecto a si la utilización del logo [redacted] le permitió obtener mayores beneficios.

Que menciona que en las Resoluciones N° 3942-5-2005, 08731-8-2017 y 4971-1-2006, este Tribunal ha establecido que la deducción de un gasto no está condicionada a la generación de renta gravada, sino que se basa en la potencialidad de generar ingresos, con independencia que esta situación se concrete; criterio que ha sido reconocido incluso por la Administración en el Informe N° [redacted]; por lo que el desconocimiento del gasto por no haber incrementado los ingresos de la empresa carece de sentido y resulta ilegal.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/08/2021 16:09:30
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/08/2021 16:12:53
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/08/2021 16:19:35
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

Que con relación a los valores impugnados emitidos por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, señaló que dado que los gastos por regalías cumplen con el principio de causalidad, no corresponde que se considere dichos desembolsos como distribución indirecta de renta.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera sus argumentos e invoca las Resoluciones N° 1154-2-2000, 8634-2-2001, 01275-2-2004, 16591-3-2010, 01590-3-2003, 06009-3-2004, 12429-4-2007, 07676-3-2019, 05596-3-2017, 06355-10-2017 y 01310-9-2020.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por deducciones por concepto de pago de regalías que no cumplen con el principio de causalidad (alquiler de marca), y que aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, al determinar la disposición indirecta de renta no sujeta a posterior control tributario, entre otros, por el reparo antes mencionado.

Que en cuanto al aludido reparo, precisa que la documentación presentada no brinda convicción respecto a que el uso de la marca le permita identificarse y le otorgue ventajas competitivas en el sector minero y de construcción, máxime si la denominación de la marca es similar e idéntica con el nombre comercial de la recurrente, por lo que tales hechos no generan convicción en cuanto a la necesidad, utilidad y potencialidad del gasto en el desarrollo de sus actividades empresariales; por lo que no se encuentra acreditado la necesidad y potencialidad del gasto y, en consecuencia, el cumplimiento del principio de causalidad. En su escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que en el presente caso se tiene que mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 2481, 2482, 2498 y 2499), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente respecto de sus obligaciones por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, como resultado del cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2016 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de julio a diciembre de 2016, respectivamente (folios 2560 a 2613).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si las citadas resoluciones de determinación se encuentran arregladas a ley.

Resolución de Determinación N°

Que se aprecia del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (folio 2590), que la Administración formuló reparo al gasto por concepto de pago de regalías por cesión de logo, al considerar que no se acreditó su causalidad, sustentándose en el Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ y en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° _____, consignándose como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, el inciso p) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, indica 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles los pagos por regalías.

Que el primer párrafo del artículo 27 de la citada ley señala que cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

Que en cuanto al principio de causalidad, este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004, ha establecido que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que mediante el Punto 2 al Requerimiento N° (folios 2444 a 2447), la Administración señaló que de la evaluación del escrito y documentación presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° respecto de las operaciones por concepto de “regalías por el uso de logo” registradas en la Subcuenta 635501 del Libro Diario, por el importe de S/ 3 645 420,00, detalladas en el Anexos N° 2 adjunto (folio 2435), observó que la recurrente suscribió un contrato de licencia de uso de marca de 2 de julio de 2012, con accionistas y titulares de la marca de servicio constituida por la denominación “ ” y logotipo, para distinguir servicios de explotación, extracción de minerales, construcción, reparación y servicios de instalación en general (excepto de software), inscrita en el Registro de Marcas de Servicio de la Propiedad Industrial, según la Resolución N° de 5 de agosto de 2011; no obstante, indicó que la recurrente no sustentó cómo el hecho de utilizar dicho logo le permitió diferenciar sus servicios, y bajo qué estándares, entre la fecha del registro de la marca (5 de agosto de 2011) y la fecha de suscripción del mencionado contrato (2 de julio de 2012), este logo consolidó su posición en el mercado y alcanzó su propio valor intrínseco, a fin que la recurrente optara por utilizarlo para diferenciar los servicios que presta.

Que agrega que la recurrente tampoco acreditó de qué manera la cesión de logo determinó un incremento de sus ingresos, nivel de contratación o si sus gastos disminuyeron a consecuencia de utilizar tal logo o cualquier otro hecho vinculado a la generación y/o mantenimiento de su renta; por lo que observó dicho gasto por concepto de regalías detallado en el Anexo N° 2 adjunto (folio 2435), debido a que la recurrente no acreditó documentariamente la causalidad del gasto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, con escrito de 11 de febrero de 2020 (folios 1583 a 1591), la recurrente mencionó que la marca ha sido empleada en sus vehículos, equipos, material publicitario, así como en diversos campamentos mineros montados para prestación de servicios a sus clientes; siendo que la causalidad del gasto por el uso de una marca reside en la aptitud distintiva de esta, la cual le permitió diferenciar los servicios que ofrecía y, en consecuencia, incrementar los ingresos gravados, no obstante ello, la deducción de un gasto no siempre implicaría la generación de ingresos gravados. Agregó que la Administración pretende desconocer la protección otorgada a los propietarios de la marca argumentando que no era necesario la suscripción de un contrato de licenciamiento de marca para la utilización de este signo distintivo, sin embargo, aquella no puede desconocer la deducción del pago de estas regalías, ya que ello vulnera derechos tutelados por el Decreto Legislativo N° 1075 y la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones, además de constituir infracciones administrativas; en consecuencia, sostener que la suscripción del contrato de licenciamiento de marca no trajo mayor beneficio para la empresa es algo ilógico, porque sin dicho acuerdo estaría jurídicamente impedida de utilizar la marca y la desobediencia a esta disposición podría dar inicio a un procedimiento sancionador.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 2407/anverso a 2415/reverso), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente; e indicó que la recurrente inició actividades el 8 de junio de 2004 y venía utilizando las siglas “ ” como parte de su razón social, sin incurrir en gasto alguno, consolidando su posición en el mercado como resultado de su gestión empresarial, por lo que no resultaba razonable incurrir en un gasto por el uso de un logo o marca compuesto por siglas que ya utilizaba durante varios años sin haberla registrado, siendo que a partir de su registro por parte de los accionistas, ello no le generaría beneficios adicionales a los ya obtenidos producto de su propia gestión.



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

Que manifestó que el mencionado contrato solo acreditaba la existencia de un acuerdo de voluntades, y que verificó que el valor del intangible se determinó teniendo como referencia información financiera, operativa y patrimonial de la recurrente, de acuerdo con el reconocimiento, trayectoria, reputación y posición que ésta ha alcanzado en el mercado como resultado de la gestión empresarial desplegada en sus actividades económicas; por tanto, el desarrollo de una marca forjada internamente, registrada a nombre de los accionistas, y posteriormente cedida para otorgar una diferenciación que la propia empresa ya tiene, supone un gasto que no resulta necesario para obtener renta gravada o mantener la fuente productora.

Que agregó que la recurrente no acreditó que la utilización del logo

le permitió obtener mayores beneficios, pues no demostró que dicha marca tuviera sus propios atributos, tales como valor comercial, reconocimiento, es decir, que le confiriera mayor prestigio, atributos diferentes a los que la empresa ya poseía y que revistieran potencialidad para generar rentas gravadas o mantener la fuente productora; asimismo, no sustentó que el uso de la marca formó parte de los acuerdos ni que haya constituido elemento fundamental o necesario para que se le adjudicara a la recurrente la buena pro de los proyectos; en consecuencia, la recurrente no acreditó haberse beneficiado con la cesión de uso de la mencionada marca, que ésta sea necesaria ni que se encontrara vinculada con la generación de ingresos, por lo que no cumplió con el principio de causalidad, esto es, que sea necesaria para producir y mantener la fuente de renta correspondiente al ejercicio 2016; por tanto, reparó el gasto por concepto de regalías por el importe S/ 3 645 420,00, al no encontrarse acreditado la causalidad del gasto por el uso de la marca y logo cedido, según lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 2361 y 2362), al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó sus conclusiones respecto del mencionado reparo y solicitó a la recurrente que presentara sus descargos, siendo que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 2349/anverso a 2359/reverso), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente¹, y reiteró las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N° , procediendo a mantener el reparo.

Que conforme a lo actuado en el procedimiento de fiscalización, se advierte que el fundamento de la Administración para formular el aludido reparo se basa en que la recurrente no acreditó la necesidad de los gastos reparados ni su vinculación con la generación de rentas, al no demostrar que el uso de la marca haya incrementado sus ingresos².

Que sobre el particular, cabe indicar que de la información consignada en el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folios 2300 a 2303), el Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 2512 a 2515) y el Informe de Auditoría (folios 2506 a 2510), la recurrente es una empresa que tiene como actividad económica principal la arquitectura e ingeniería, y durante el ejercicio 2016 se dedicó a prestar servicios de labores mineras (prospección, exploración, preparación, desarrollo y explotación de minas, excavaciones, revestimientos de túneles, construcción de piques, sostenimiento de labores subterráneas, movimiento de tierras en general, obras de construcción civil y servicios generales para la mina).

Que de acuerdo con lo actuado en el expediente, la recurrente a efecto de desvirtuar el reparo, presentó el Certificado N° del Registro de Propiedad Industrial (folio 676), en el que se certifica que por mandato de la Resolución N° de 5 de agosto de 2011, se inscribió en el Registro de Marcas de Servicios el signo y logotipo (se reivindica colores), cuyos titulares son y para distinguir explotación, extracción de minerales, construcción, reparación, servicios de instalación en general (excepto de software), de la Clase 37 de la Clasificación Internacional,

¹ En el referido escrito la recurrente reiteró los argumentos expuestos en su escrito de 11 de febrero de 2020 (folios 2235 a 2340).

² Cabe precisar que la Administración no cuestionó la fehaciencia de la operación observada ni lo que efectivamente buscaron las partes con la celebración del contrato de licencia de uso de marca antes indicado.



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

quedando bajo el amparo de la ley por el plazo de diez años, contado a partir de la fecha de dicha resolución.

Que al respecto, de conformidad con los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo N° 1075^{3y4}, que aprueba Disposiciones Complementarias a la Decisión N° 486 de la Comisión de la Comunidad Andina que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, el objeto de la norma es regular aspectos complementarios en la mencionada decisión, de conformidad con la Constitución Política del Perú, y los acuerdos y tratados internacionales suscritos sobre la materia. Asimismo, se preceptúa que podrán acceder a los beneficios del presente decreto legislativo, todas las personas naturales y jurídicas u otras entidades de derecho público o privado, estatal o no estatal, con o sin fines de lucro, estén domiciliadas en el país o en el extranjero y, el aludido decreto legislativo se aplica a todos los sectores de la actividad económica.

Que el artículo 4 del mencionado decreto legislativo, antes de la modificación dispuesta en el Decreto Legislativo N° 1309, establecía que la Dirección de Signos Distintivos del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) era competente para conocer y resolver en primera instancia todo lo relativo a marcas de producto o de servicio, nombres comerciales, lemas comerciales, marcas colectivas, marcas de certificación y denominaciones de origen, incluyendo los procedimientos contenciosos en la vía administrativa sobre la materia.

Que el artículo 50 del anotado decreto legislativo, incluido en el Título VI referido a disposiciones relativas al Registro de Marcas, señala que la solicitud de registro de una marca deberá presentarse ante la dirección competente; podrá incluir productos y servicios comprendidos en una o varias clases de la clasificación, y deberá comprender los siguientes elementos: a) petitorio; b) la reproducción de la marca, cuando se trate de una marca denominativa con grafía, forma o color, o de una marca figurativa, mixta con o sin color; o una representación gráfica de la marca cuando se trate de una marca tridimensional o una marca no perceptible por el sentido de la vista; c) los poderes que fuesen necesarios; d) el comprobante de pago de las tasas establecidas; e) las autorizaciones requeridas a efectos de evitar que el signo solicitado incurra en una prohibición de registro; y f) de ser el caso, el certificado de registro en el país de origen expedido por la autoridad que lo otorgó, cuando el solicitante deseara prevalecer del derecho previsto en el Artículo 6 quinquies del Convenio de París.

Que por su parte, el artículo 134 de la Decisión N° 486 de la Comunidad Andina⁵, que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, ha dispuesto que a efectos de este régimen constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado; podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica; la naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro; podrán constituir marcas, entre otros, los siguientes signos: a) Las palabras o combinación de palabras; b) Las imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas y escudos; c) Los sonidos y los olores; d) Las letras y los números; e) Un color delimitado por una forma, o una combinación de colores; f) La forma de los productos, sus envases o envolturas; y, g) Cualquier combinación de los signos o medios indicados en los apartados anteriores.

Que ahora bien, conforme se aprecia del “Contrato de Licencia de Uso” de 2 de julio de 2012 (folios 677 a 679), celebrado entre la recurrente y

estos últimos se obligaron a ceder en uso a la recurrente la marca inscrita a nombre de aquellos, según lo dispuesto en el Certificado N° con el fin de que esta marque los servicios que presta, a cambio de una contraprestación ascendente a US\$ 120 000,00 mensual, por un plazo de cinco años.

³ Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 28 de junio de 2008.

⁴ El mencionado decreto legislativo derogó el Decreto Legislativo N° 823 que aprobó la Ley de Propiedad Industrial.

⁵ De la cual el Perú es miembro, y ha sido mencionada por el Decreto Legislativo N° 1075.



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

Que obra en autos los comprobantes de pago emitidos por

a favor de la recurrente en el período acotado, por concepto de pago de regalías, así como los documentos “Transferencias a Bancos Locales”, por la transferencia de fondos a aquellos por el pago de las referidas facturas, entre otra documentación como órdenes de servicio, constancias de recepción/servicio, entre otros (folios 472 a 675 y 680 a 707).

Que sobre el particular, cabe mencionar que en la Resolución N° 01310-9-2020 emitida a fin de resolver la apelación presentada por la misma recurrente, entre otras, contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, en la cual la Administración reparó los gastos de administración y deducciones por concepto de pago de regalías⁶ que no cumplen con el principio de causalidad, se concluyó lo siguiente:

“Que de las normas glosadas, se advierte que por definición una marca permite distinguir productos o servicios en el mercado y, esta puede constituirse de diferentes signos: palabras o combinación de palabras, imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas y escudos, un color delimitado por una forma, o una combinación de colores o inclusive cualquier combinación de los anteriores indicados; siendo que en el Perú, la Dirección de Signos Distintivos del INDECOPI es competente para conocer y resolver en primera instancia todo lo relativo a marcas de producto o de servicio, entre otros, y que en caso la solicitud de registro de una marca cumpla con los requisitos contemplados en el Decreto Legislativo N° 1075, procederá su inscripción en el registro correspondiente.

Que en tal sentido y, atendiendo a la información contenida en los documentos emitidos por la Dirección de Signos Distintivos del Registro de la Propiedad Industrial del INDECOPI, el signo distintivo que en ellos se describe (el signo compuesto por la denominación y logotipo), cumplió los requisitos contemplados en el referido Decreto Legislativo N° 1075, de manera que quedó inscrito en el Registro de Marcas de Producto, por lo que al constituir una marca, como tal permite distinguir productos en el mercado; además, considerando lo indicado, carece de sustento lo alegado por la Administración sobre los cuestionamientos a los atributos propios de la marca, ya que no es competencia de la Administración evaluar ello que está reservado al INDECOPI.

(...)

Que de lo expuesto, se tiene que la operación celebrada está referida a la autorización del uso de la mencionada marca inscrita en el Registro de Marcas de Servicio de la Propiedad Industrial, a cambio de la contraprestación y por el plazo anteriormente detallados, en consecuencia, las prestaciones que definieron la esencia del referido contrato son la autorización del derecho de uso y/o disfrute del signo distintivo antes indicado y el pago de la contraprestación respectiva; aspectos que en el caso de autos no han sido cuestionados por la Administración, así como tampoco la motivación o la finalidad por la que se celebró el aludido contrato de licencia de uso de marca, fundamentándose el reparo únicamente en que la recurrente no acreditó la necesidad de los gastos al no demostrar que el uso de la marca haya incrementado sus ingresos.

(...)

Que en ese sentido, se encuentra acreditado que la recurrente suscribió el “Contrato de Licencia de Uso” a fin de poder utilizar la marca antes mencionada dentro de su giro de negocio, lo que en efecto hizo, tal como se evidencia de la documentación detallada en el considerando precedente.

Que lo anterior resulta razonable en el quehacer empresarial de la recurrente y para sus fines u objetivos de negocio, por cuanto, por definición propia las marcas y los signos distintivos contribuyen a crear valor al diferenciar la calidad y las características particulares de los productos y servicios que se ofrecen en el mercado⁷; por consiguiente, se verifica que los gastos observados cumplen con el principio de causalidad a

⁶ Regalías por el uso de marca derivadas del “Contrato de Licencia de Uso” de 2 de julio de 2012.

⁷ GONZALES, Gerardo y MERINO, María Antonieta. “Hacia una política de promoción de marcas y signos distintivos”. En Propiedad intelectual y comercio en el Perú: impacto y agenda pendiente. Fuente: <https://www.esan.edu.pe/publicaciones/libros/sRoca/Pl/completo/16-Gonzales.pdf>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2021.



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como se ha dejado establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 08731-8-2017, 02962-11-2019 y 03458-8-2019.

Que teniendo en cuenta el criterio antes citado y al haberse acreditado que la recurrente suscribió el "Contrato de Licencia de Uso", a fin de poder utilizar la marca antes mencionada dentro de su giro de negocio, se verifica que los gastos cuestionados cumplen con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con relación a lo indicado por la Administración en el sentido que la recurrente no habría sustentado la necesidad ni utilidad de los gastos materia de reparo, cabe indicar que tal como se encuentra acreditado en autos, la marca se encuentra registrada ante la Dirección de Signos Distintivos del Registro de la Propiedad Industrial del INDECOPI, a nombre de

en ese sentido, a partir de dicha inscripción, resultaba necesario que la recurrente cuente con la autorización de tales personas para utilizar la aludida marca, por tal motivo ambas partes suscribieron el "Contrato de Licencia de Uso" antes mencionado, en virtud del cual la recurrente se obligó a pagar las respectivas regalías justamente con el fin de poder utilizar la referida marca y evitar ser sancionada administrativa o penalmente, evidenciándose de esa forma la necesidad de tales gastos.

Que la Administración ha argumentado que la recurrente no acreditó cómo los gastos por regalías influenciaron en el incremento de sus ingresos en el ejercicio 2016 ni que le confiriera mayor prestigio, atributos diferentes a los que la empresa ya poseía y que revistieran potencialidad para generar rentas o mantener la fuente productora, sin embargo, tales argumentos carecen de sustento por el criterio antes invocado y conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02422-5-2006 y 04971-1-2006, entre otras, en las cuales se indican que para efectos de la deducción de gastos no resulta necesario que estos efectivamente generen ingresos, sino que sean potencialmente aptos para producirlos, circunstancia que en este caso no fue desvirtuada por la Administración.

Que por lo tanto, al encontrarse acreditado en autos la necesidad o la vinculación de los gastos materia de evaluación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, corresponde levantar el aludido reparo, revocar la apelada en dicho extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

Resoluciones de Determinación N° a

Que de los Anexos N° 1 y 2 a las Resoluciones de Determinación N° y (folios 2575 y 2603) emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2016, se aprecia que la Administración disminuyó el coeficiente aplicable a los citados pagos a cuenta de 0,0293 a 0,0291 (folio 2314 y 2315), sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 efectuada en la Resolución de Intendencia N° (folios 2306 a 2308), emitida en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01310-9-2020, por lo que teniendo en consideración que la Administración al emitir la resolución apelada ha considerado la nueva determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y los ingresos netos del mismo ejercicio, habiendo procedido a reliquidar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta bajo análisis, procede confirmar apelada en este extremo.

Que por su parte, las Resoluciones de Determinación N° a fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2016 (folios 2561, 2571, 2573, 2584, 2586, 2588, 2599, 2601, 2611 y 2613) por el importe de S/ 0,00, con la finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización relacionado a tales obligaciones tributarias⁸, pues como se advierte de los Anexos N° 1 y 2 a dichas resoluciones de determinación (folios 2583 y 2584/reverso), la

⁸ De acuerdo con el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

Administración no efectuó reparos a la determinación realizada por la recurrente; y en ese sentido, al no existir materia controvertida, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

a

Que de la revisión del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° a (folios 2563 a 2569, 2576 a 2581, 2592 a 2597, 2604 a 2609), se aprecia que dichos valores fueron emitidos por la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de renta de enero a diciembre de 2016, por los gastos por pago de regalías por cesión de logo, y adicionalmente, respecto del período diciembre de 2016, por los gastos que adicionó en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, amparándose en lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y en el artículo 13-B de su Reglamento.

Que al respecto, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados. Asimismo, se señala que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulado en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 13-B del reglamento de la citada ley, indica que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la aludida ley, constituyen gastos que significan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la anotada ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 4873-1-2012, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondían deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en el caso de autos, la Administración reparó los gastos por pago de regalías por cesión de logo, al no cumplir con el principio de causalidad, por lo que consideró que se había configurado una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario y procedió a gravar a la recurrente con la tasa de 4,1% antes mencionada, por los meses de enero a diciembre de 2016; sin embargo, dado que de acuerdo con el análisis efectuado precedentemente, dicho reparo no se encuentra arreglado a ley, cabe emitir similar pronunciamiento respecto a la tasa adicional acotada, por lo que corresponde levantar dicho reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que por otro lado, como se ha señalado respecto a la Resolución de Determinación N° emitida por la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016, la Administración también consideró los gastos que la recurrente adicionó en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

Que al respecto, mediante el Punto 8 del Requerimiento N° (folios 2437 y 2438), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, presentada mediante PDT N° de 6 de abril de 2017, observó que adicionó por concepto de "gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago", el importe de S/ 423 787,00, siendo que verificó del archivo excel, que contiene el detalle de adiciones y deducciones declaradas, proporcionado en respuesta al Requerimiento N°, que el importe adicionado corresponde



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

a gastos registrados en las Sub cuentas “659919 Gastos no deducibles” y “659914 Ajuste por redondeo” de su Libro Diario electrónico⁹, los cuales constituirían operaciones afectas a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta (4.1%), en tanto se trata de una disposición indirecta no susceptible de posterior control tributario, por lo que le solicitó sustentar el motivo por el que no aplicó la Tasa Adicional por concepto de distribución indirecta de utilidades, respecto de dicho importe.

Que con escrito de 11 de febrero de 2020 (folio 1580), la recurrente señaló que si bien dichos gastos fueron autoreparados en su declaración jurada anual, en estricto se trata de gastos en los que efectivamente incurrió, pero dado que existen zonas geográficas donde prestaba sus servicios en las que la informalidad aún persiste, no llegó a contar con comprobantes de pago que cumplan con la regulación tributaria, no obstante, dicho dinero bajo ningún supuesto fue derivado a alguno de sus accionistas, por lo que no se trata de una distribución indirecta de utilidades.

Que en el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° (folios 2387 a 2389), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que ésta no proporcionó documentación alguna que respalde sus argumentos, por lo que consideró que los “gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago” son operaciones no susceptibles de posterior control tributario y, en consecuencia, correspondía aplicarse la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que a través del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 2361 y 2362), al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó sus conclusiones respecto a que procedía aplicar la Tasa Adicional a los gastos adicionados por la recurrente, por lo que le solicitó que presentara sus descargos, siendo que en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 2347 y 2348/reverso), la Administración sostuvo que la recurrente no ha señalado argumentos adicionales ni ha proporcionado documentación distinta a la presentada en la fiscalización¹⁰, por lo que reiteró las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N° procediendo a mantener la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta (4.1%) a la adición por concepto de “gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago”.

Que en el procedimiento de fiscalización la recurrente presentó el detalle de las Cuentas 659914 – Ajuste por redondeo y 659919 – Gasto no deducible, correspondientes a “Gastos que no cumplen con los requisitos de comp. de pago” (folio 2655), por los montos de S/ 686,61 y S/ 423 100,50, respectivamente, que suman el monto adicionado por la recurrente por S/ 423 787,00, respecto del cual la Administración solicitó la sustentación correspondiente a fin de no considerarlo como una disposición indirecta de utilidades.

Que de lo actuado, se aprecia que la Administración consideró como dividendos presuntos los desembolsos que fueron adicionados por la recurrente para efectos del cálculo de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, esto es, los conceptos que sustentan la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta fueron autoreparados por aquella en su declaración jurada.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 13887-4-2014 y 01215-9-2014, entre otras, que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario, criterio que resulta también aplicable en el caso que se trate de un autoreparo por el propio contribuyente, como ha sucedido en el presente caso¹¹.

⁹ Obra a folio 2655.

¹⁰ En el referido escrito la recurrente reiteró los argumentos expuestos en su escrito de 11 de febrero de 2020 (folio 2232).

¹¹ Similar criterio al establecido mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11064-8-2016, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 07401-3-2021

Que en tal sentido, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la apelada en este extremo; y estando a la conclusión arribada en la presente resolución sobre la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, se dejan sin efecto las Resoluciones de Determinación N° _____ a

Que el informe oral se realizó el 4 de agosto de 2021 con la asistencia de los representantes de ambas partes, como se verifica de la Constancia del Informe Oral N° _____ (folio 2758).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 23 de febrero de 2021, en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° (_____ y _____ € **DEJAR SIN EFECTO** los citados valores; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/MM/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente