



Firmado Digitalmente por
SAEZ MONTOYA Samuel
Luis FAU 20131370645 soft
Fecha: 13/04/2022 12:10:33
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

EXPEDIENTE N° : 8402-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 1 de abril de 2022

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 18 de mayo de 2018, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2015, y la Resolución de Multa N° emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente alega que los gastos por regalías cumplen con el principio de causalidad, toda vez que cumplen con los requisitos contemplados en el Decreto Legislativo N° 1075. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08731-8-2017 y la opinión técnica del perito ; asimismo, refiere que se debe entender la importancia de lo que significa una marca para una empresa en el contexto del marketing.

Que agrega que los beneficios de la marca se dan todos los años, pero el Estudio Económico – Financiero – Marketing y Valuación de Criterios Múltiples es del año 2015, en que se pagó regalías y respecto del cual la SUNAT ha realizado la auditoría respectiva; además, refiere que el esfuerzo de publicidad de la marca permitió mantener el nivel de competitividad y posicionamiento de la empresa, lo cual se vio reflejado en el incremento de sus ventas, así como en cuanto a su posición financiera e indicadores de rentabilidad.

Que arguye que la marca es un activo estratégico que guía a la arquitectura estratégica (visión, misión objetivos y valores) y organizacional con lo cual se va construyendo productos y servicios de calidad que luego se transforman en la reputación de la empresa.

Que sostiene que, si bien la Administración cuestiona que la marca no haya sido registrada por la empresa, debe tenerse en cuenta que la misma es de titularidad de lo cual se encuentra acreditado con la certificación del Indecopi, motivo por el cual es razonable que se pague una renta por la utilización de la misma, cumpliéndose de este modo con el principio de causalidad.

Que refiere que se encuentra evidenciado por métricas e indicadores que los beneficios (económicos, financieros y de competitividad) generados, hacen razonable y proporcional el importe pagado por concepto de regalías del signo distintivo a favor de en el ejercicio 2015, por el importe total de S/ 240 000,00.

Que sostiene, respecto del gasto reparado por la Administración contenido en la Factura N° consistente en el servicio de alquiler de grúa, el mismo que fue necesario para realizar la descarga de los tubos vendidos a su cliente , los cuales fueron utilizados por este último en la obra , agregando que el tamaño de los referidos tubos ameritaba el uso de dicha maquinaria. Además, refiere que no se le puede imputar la falta

Firmado Digitalmente por
EZETA CARPIO Sergio Pio
Victor FAU 20131370645
soft
Fecha: 12/04/2022 15:28:08
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FUENTES BORDA Jesus
Edwin FAU 20131370645
soft
Fecha: 12/04/2022 15:31:59
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCE Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 12/04/2022 18:25:58
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

de acreditación del traslado de la grúa desde Chiclayo a Cusco, ya que el servicio fue contratado cuando la maquinaria se encontraba en este último lugar.

Que finalmente, solicita que se deje sin efecto la resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2015 y la resolución de multa emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por los argumentos expuestos en los considerandos precedentes.

Que por su parte, la Administración señala que reparó el gasto correspondiente al pago de regalías por la suma de S/ 240 000,00 por el uso de la marca , al verificar que dicha operación no cumple con el principio de causalidad regulado por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que la recurrente no acreditó cómo el uso de la marca citada contribuye con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente de las mismas y debido a que el registro de la marca a favor de la licenciente recién se produjo en el año 2012.

Que respecto al reparo al gasto por concepto de alquiler de grúa por la suma de S/ 25 000,00 indica que, no obstante toda la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, no se encuentra acreditada la efectiva realización del mencionado servicio, asimismo, que las guías de remisión proporcionadas sólo sustentan el traslado de una determinada mercadería, hecho que no es materia de análisis, sino la efectiva realización de la operación de alquiler de grúa.

Que finalmente, señala que corresponde mantener la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2015, debido a que se sustenta en los reparos al gasto por el pago de regalías y por concepto de servicio de alquiler de grúa antes analizados, así como la multa por aplicación de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Carta N° (foja 2374) y Requerimiento N° (foja 2371), notificados el 12 de enero de 2017 (fojas 2372 y 2375), se inició el procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y como resultado de dicho procedimiento se formularon reparos por concepto de: i) diferencia en costo de ventas, ii) gasto por el pago de regalías, y iii) gasto por concepto de alquiler de grúa; de acuerdo con ello, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° (fojas 2480 a 2486).

Que cabe indicar que, tal como señaló la Administración en la apelada y se advierte del recurso de apelación presentado por la recurrente, esta aceptó el reparo vinculado al costo de ventas, y que en esta instancia solo impugna los reparos por regalías por el uso de marca y el gasto por concepto de servicio de alquiler de grúa, por lo tanto, se tiene que la materia de controversia consiste en determinar si los referidos reparos y la multa que origina fueron emitidos con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N°

Gasto por regalías

Que mediante la Resolución de Determinación N° (fojas 2481 a 2483), la Administración formuló el reparo al gasto por pago de regalías por la suma de S/ 240 000,00, por no haber acreditado la causalidad del mismo, sustentada en el primer y último párrafo e inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Cita como sustento el Resultado del Requerimiento N° y su respectivo resultado.

Que al respecto, cabe indicar que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala 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,



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el inciso p) del artículo 37° de la referida ley indica que son deducibles las 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.

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 la legislación nacional 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 en el presente caso se tiene que, mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 2351 y 2352), la Administración señala que, del análisis de la contabilidad proporcionada por la recurrente en medios magnéticos, se observan cargos realizados en las Cuentas de gastos: Elementos 63 – Gastos de Servicios prestados por Terceros y Elemento 65 – Otros Gastos de Gestión, en el ejercicio 2015, que se detallan en el Anexo N° 04 adjunto a dicho requerimiento (fojas 2339 y 2340), por lo que solicitó a la recurrente sustentar con la documentación respectiva, la relación de causalidad de los gastos observados con la generación de la renta, debiendo proporcionar información del detalle de las operaciones realizadas y los documentos que las sustenten.

Que en respuesta, se tiene que la recurrente proporcionó: i) Factura N° emitida el 16 de octubre de 2015 por por el importe de S/ 240 000,00, en donde se indica como descripción “alquiler de marca N° Resolución de Indecopi N° de fecha 19 de diciembre de 2012”; ii) Contrato de licencia de uso de marca de fecha 3 de enero de 2015, suscrito entre el contribuyente (usuario) y (el titular); iii) Informe Económico - Financiero – Marketing y Valuación de criterios múltiples de la cesión del signo distintivo a favor de , elaborado por el economista de mayo de 2017; iv) Copia del Certificado N° emitido por la Dirección de Signos Distintivos del Registro de la Propiedad Industrial del Indecopi, donde se indica que por mandato de la Resolución N° – se inscribió en el registro de marcas el signo y v) Reporte web del Indecopi, a través del cual se observa la marca

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° (fojas 2293 a 2325), notificado el 30 de octubre de 2017, por acuse de recibo (foja 2329), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, y refiere que la contribuyente no acredita la relación de causalidad de este gasto con la obtención de rentas gravadas, por lo que consideró que el referido gasto constituye tan sólo un medio para disminuir la renta neta imponible el ejercicio 2015.

Que refiere que el informe presentado por la contribuyente no sustenta de qué manera la marca ha permitido mantener los atributos y valores de los diferentes productos y servicios que brindan así como constituir su identidad empresarial, pues en un primer momento solo se limita a informar en el 2015 su posicionamiento en la SUNAT, detalle de activos arquitectura, estratégica, clientes, proveedores y competidores, actividades internas, desarrolladas, con lo cual no demuestra las acciones realizadas para construir la identidad mencionada.



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

Que conforme con lo actuado en el procedimiento de fiscalización, se advierte que el fundamento de la Administración para formular el referido reparo fue que la recurrente no acreditó la relación de causalidad de este gasto con la obtención de rentas gravadas.

Que sobre el particular, cabe indicar que de la información consignada en el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 2499), el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 2448) y el Informe General de Auditoría (foja 2418), se tiene que la recurrente se dedica principalmente a la venta de materiales de construcción.

Que de acuerdo con lo actuado, la recurrente a efecto de desvirtuar el reparo, presentó durante la etapa de fiscalización la siguiente documentación:

- Contrato de Licencia de Uso de Marca suscrito entre la recurrente y el señor de fecha 3 de enero de 2015 (fojas 2001 a 2003), en donde se indica en la cláusula primera que esta última tiene inscrita a su favor en el Registro de Propiedad Industrial del INDECOPI la marca en la cláusula tercera de referido contrato se estipula que la contraprestación por el uso y explotación de la referida marca cedida en uso es de S/ 240 000,00 al año, y que el titular se obliga a emitir el correspondiente comprobante de pago; y en la cláusula cuarta del aludido contrato, se conviene que el plazo para el uso de la marca se computa a partir del 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2017.
- Resolución N° del 19 de diciembre de 2012 (fojas 2011 y 2012), en la cual la Dirección de Signos Distintivos autoriza inscribir en el registro de marcas a favor de la marca de producto y/o servicio constituido por la denominación para distinguir materiales metálicos y no metálicos de construcción, seguros, servicios de construcción y transporte.
- Certificado N° del Registro de Propiedad Industrial (fojas 2008 y 2009), en el que se indica que por mandato de la Resolución N° se inscribió en el registro de marcas el signo , cuyo titular es
- Informe Económico – Financiero – Marketing y Valuación de Criterios Múltiples de la Cesión de Signo Distintivo de mayo de 2017 (fojas 2014 a 2075), elaborado por el economista , en el que señala en el punto 6.10 que el signo distintivo le ha permitido a la recurrente mantener los atributos y valores que expresa en su identidad empresarial que se encuentra posicionada en el mercado regional y además lo expresa visualmente en todos los activos y comunicaciones escritas impresas – virtuales – tanto internas como externas con los clientes y comunidad en general; asimismo, en el punto 6.13 indica que el uso de signo distintivo a significado que las ventas en el 2015 tuvieron un incremento de S/ 5 509 324,00 que significó el 9,98% respecto del año 2014.
- Factura N° emitida el 16 de octubre de 2015 por por el importe de S/ 240 000,00 (foja 2079).
- Reporte web del Indecopi, referido a la consulta de expedientes, certificado y relación de marcas otorgadas, en donde se observa la marca (foja 2006).

Que al respecto, cabe indicar que de conformidad con los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo N° 1075^{1y2}, que aprueba Disposiciones Complementarias a la Decisión 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

¹ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 28 de junio de 2008.

² El mencionado decreto legislativo derogó el Decreto Legislativo N° 823 que aprobó la Ley de Propiedad Industrial.



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

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 prevé que 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, 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 para la Protección de la Propiedad Industrial.

Que por su parte, el artículo 134° de la Decisión N° 486 de la Comunidad Andina³, 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 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. Asimismo, 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, siendo 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 el mencionado certificado emitido por la Dirección de Signos Distintivos del Registro de la Propiedad Industrial del INDECOPI, la marca cumple con los requisitos contemplados en el Decreto Legislativo N° 1075, de manera que quedó inscrito en el Registro de Marcas de Producto a nombre de _____, de tal manera, que al constituir una marca, como tal permite distinguir productos y servicios en el mercado.

³ De la cual el Perú es miembro, la cual ha sido mencionada por el Decreto Legislativo N° 1075.



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

Que obra en autos la Factura N° emitida por a favor de la recurrente,
por concepto de “alquiler de marca N° Resolución Indecopi N° de fecha
19/12/2012”, por el importe total de S/ 240 000,00 (foja 2078).

Que la recurrente presentó copias de hojas membretadas con la marca, revistas publicitarias, tarjetas de presentación, fotografías de vehículos, capturas de pantalla de páginas web, calendarios, avisos publicitarios, entre otros, (fojas 1399 a 1424, 1456 a 1483, 1857 a 1923), en los que aparece consignada la marca registrada ante la Dirección de Signos Distintivos del Registro de la Propiedad Industrial del INDECOPI, a nombre de , cuya autorización o cesión de uso fue otorgada a la recurrente, en virtud del contrato de 3 de enero de 2015.

Que en atención a las normas tributarias citadas y del contenido del referido contrato, se tiene que los pagos efectuados por la recurrente, respecto de la autorización de uso o cesión en uso de marcas celebrada mediante el aludido contrato, corresponden a regalías que se consideran como gasto deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, en tanto se verifique que cumple con el principio de causalidad.

Que al respecto, la Administración ha señalado que la recurrente no acreditó la relación de causalidad de este gasto con la obtención de rentas gravadas.

Que sin embargo, la recurrente ha manifestado desde la etapa de fiscalización y reiterado en instancia de reclamación y apelación, que la finalidad de celebrar el contrato de 3 de enero de 2015 con fue utilizar dicha marca para sus fines u objetivos propios de su negocio⁴.

Que asimismo, de la apreciación conjunta de la documentación anteriormente detallada, presentada durante el procedimiento de fiscalización, se aprecia que la recurrente, cuyo negocio es la venta de materiales de construcción y como actividad secundaria, el transporte de carga por carretera, celebró el contrato de autorización de uso o cesión de uso de la marca que aparecen en el Certificado N° inscrita ante el INDECOPI, a efecto que sea utilizada en páginas web de las redes sociales, auspicio de eventos deportivos, y otros vinculados a la publicidad, lo que en efecto hizo según se evidencia de la documentación presentada, detallada en considerandos precedente, acreditando su uso por parte de la recurrente, lo cual resulta razonable en su quehacer empresarial 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 mercado⁵, por lo tanto, el gasto observado se encuentra acorde con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 4807-1-2006, 01275-2-2004 y 710-2-99.

Que similar criterio ha sido recogido en la RTF N° 08731-8-2017 relacionado con la aceptación del contrato de autorización de uso o cesión de uso de las marcas que aparecen inscritas ante el INDECOPI, a efecto que sean utilizadas en los vehículos que fabrica o construye, así como en la publicidad de dichos vehículos, lo que en efecto hizo según se evidencia de los encartes publicitarios, catálogos y fotografías de las unidades vehiculares, lo cual resulta razonable en su quehacer empresarial y para sus fines u objetivos de negocio⁶, 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 mercado.

⁴ La recurrente manifiesta que la marca es un activo estratégico que guía a la arquitectura estratégica (visión, misión, objetivos y valores) y organizacional con lo cual se va construyendo productos y servicios de calidad que luego se transforman en la reputación de la empresa.

⁵ GONZÁLES, 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. Al respecto véase: <https://www.esan.edu.pe/publicaciones/libros/sRoca/PI/completo/16-Gonzales.pdf>.

⁶ La contribuyente contrató el pago de regalías por el uso o autorización de la marca con su



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

Que con relación a lo indicado por la Administración en el sentido que la recurrente no habría sustentado la necesidad 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 tal persona 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, evidenciándose de esa forma la necesidad de tal gasto⁷.

Que así también, la Administración ha alegado como una de las razones que sustenten el reparo, que la recurrente no acreditó que la obtención de la autorización del uso de la marca en mención hubiera generado el incremento de sus ingresos en el ejercicio 2015; sin embargo, tal argumento carece de sustento, pues conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02422-5-2006 y 04971-1-2006, entre otras, 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 con la fundamentación y documentación correspondiente.

Que de igual manera, debe precisarse que el reparo bajo análisis formulado por la Administración afectó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, lo cual es materia de controversia en esta instancia, por lo tanto, carece de relevancia analizar si con anterioridad al ejercicio fiscalizado la recurrente efectuó o no el uso de la marca anotada.

Que por lo expuesto, el reparo materia de análisis no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo⁸, debiendo la Administración reliquidar la deuda a que se refiere la Resolución de Determinación N° _____.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esbozados por la recurrente dirigidos a cuestionar la procedencia del reparo.

Servicio de alquiler de grúa

Que mediante la Resolución de Determinación N° _____ y Anexos (fojas 2481 a 2483), la Administración formuló el reparo al gasto por el concepto de servicio de alquiler de grúa para descargar tuberías en la ciudad del Cusco, por el importe de S/ 25 000,00, por no haberse acreditado la fehaciencia del servicio, señalando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. Cita como sustento el Resultado del Requerimiento N° _____ y su respectivo resultado.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 prohibida por dicha ley.

Que este Tribunal en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, ha establecido que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto éstas se han realizado.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010 este Tribunal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las

⁷ En similar sentido se ha pronunciado la Resolución N° 01310-9-2020.

⁸ En similar sentido se han pronunciado las Resoluciones N° 08731-8-2017, 01310-9-2020 y 07401-3-2021, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

que pueden sustentarse, entre otros, con documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 03708-1-2004 y 06276-4-2002, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad.

Que en cuanto a los medios probatorios y su valoración, en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012 este Tribunal ha indicado que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que asimismo, en la Resolución N° 04831-9-2012 se ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que de las normas y los criterios expuestos, se desprende que, para tener derecho a deducir el gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, no solo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas y su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, estas se hayan realizado, por lo que es necesario que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores.

Que en el presente caso se tiene que, mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 2351 y 2352) la Administración señala que, del análisis de la contabilidad proporcionada por la recurrente en medios magnéticos, se observan cargos realizados en las Cuentas de gastos: Elementos 63 – Gastos de Servicios prestados por Terceros y Elemento 65 – Otros Gastos de Gestión, en el ejercicio 2015, que se detallan en el Anexo N° 04 adjunto a dicho requerimiento (fojas 2339 a 2340), por lo que solicitó a la recurrente sustentar con la documentación respectiva, la relación de causalidad de los gastos observados con la generación de la renta, debiendo proporcionar información del detalle de las operaciones realizadas y los documentos que las sustentan.

Que en respuesta, se tiene que la recurrente presentó el escrito de fecha 7 de julio de 2017, signado como Expediente N° (fojas 1507 a 1525), a través del cual proporcionó: i) Factura N° emitida el 23 de diciembre de 2015 por la empresa por el importe de S/ 25 000,00 en donde se indica como descripción “*por el servicio de alquiler de grúa para descarga de tubos en Kinte Cusco. Por un mes*” (foja 1328); ii) Constancia de transferencia bancaria de fecha 4 de noviembre de 2016 (foja 1327); iii) Constancia de depósito de detracción de fecha 4 de enero de 2016, vinculado a la Factura N° (foja 1326); iv) Guías de Remisión Remitente N° a y a (fojas 1278 a 1324); y v) Voucher de contabilidad.

Que mediante los puntos 5 y 10 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° (fojas 22286, 2287, 23254 y 2325), notificado el 30 de octubre de 2017, por acuse de recibo (foja 2329), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, y refiere que la contribuyente no acreditó la fehaciencia del servicio, toda vez que no existe un contrato en el cual se especifique la forma en que se prestó el servicio del alquiler de una grúa, teniendo en cuenta, además, que el proveedor tiene su domicilio fiscal en Chiclayo y no declara establecimientos anexos en Cusco, ni adjunta documentación fehaciente que acredite el momento y el lugar en el cual se entrega la grúa y su respectivo



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

traslado a la ciudad del Cusco donde se habría utilizado para la descarga de tubos. Agrega que no se encuentra ninguna vinculación entre las ventas efectuadas de tuberías en la ciudad de Cusco y el alquiler de una grúa de un proveedor de Chiclayo, por lo que no se encuentra acreditada la realización del servicio, reparándose el importe de S/ 25 000,00 con incidencia en el Impuesto a la Renta del 2015.

Que conforme con lo actuado en el procedimiento de fiscalización, se advierte que el fundamento de la Administración para formular el referido reparo, fue que la recurrente no acreditó la fehaciencia del servicio de alquiler de grúa.

Que de la revisión de las Factura N° Factura N° observada por la Administración (foja 1328), se aprecia que fue emitida 23 de diciembre de 2015, por la empresa , por el importe de S/ 25 000,00, por el servicio de alquiler de grúa; asimismo, del voucher de contabilidad de fecha 23 de diciembre de 2015 se observa el asiento contable en el que fue registrada la referida operación (foja 1276).

Que si bien la recurrente presentó la citada factura, según el criterio establecido por este Tribunal, previamente citado, no basta para sustentar la realidad de la operación, sino que debía contarse con elementos adicionales que demostraran su efectiva realización.

Que en cuanto a la copia de la constancia de depósito de detracción y la constancia de transferencia bancaria (fojas 1326 y 1327), estos dan cuenta del pago que se habría efectuado al supuesto proveedor, mas no evidencian la efectiva prestación del servicio.

Que respecto a las Guías de Remisión Remitente N° a a y a (fojas 1278 a 1324) presentadas por la recurrente, cabe señalar que las mismas no acreditan la realización del servicio del alquiler de grúa en cuestión, toda vez que están referidas al traslado de mercadería, lo cual es no es materia de análisis.

Que conforme con lo expuesto, se tiene que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditaran la efectiva realización de la operación a que se refería el comprobante de pago observado, pese a haber sido requerida por la Administración para que sustentara con documentación pertinente su realidad o fehaciencia, en consecuencia, el reparo al gasto por concepto de alquiler de grúa no fehaciente, respecto de la factura observada, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° fue girada por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2015 (fojas 2484 y 2486), con motivo de los reparos por el pago de regalías por el uso de marca y el gasto por concepto de servicio de alquiler de grúa.

Que el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por el Decreto Legislativo N° 979, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

Que el inciso g) del artículo 24°-A de la aludida ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 970, señala que para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, 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 gastos e ingresos no declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55°.



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02703-7-2009 y 4873-1-2012, la Tasa Adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía 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 Adicional 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 la deducción del gasto por regalías, al no cumplir con el principio de causalidad, y por otro lado, reparó el gasto por concepto de servicio de alquiler de grúa, al no haberse acreditado la fehaciencia del mismo, por lo que consideró que se había configurado una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario y procedió a gravar a la recurrente con la Tasa Adicional de 4,1% antes mencionada por el mes de diciembre de 2015; sin embargo, dado que de acuerdo con el análisis efectuado en los considerandos precedentes, el reparo al gasto por regalías no se encuentra arreglado a ley y se ha dispuesto que sea levantado, así como se ha dispuesto mantener el reparo por concepto de servicio de alquiler de grúa, cabe emitir similar pronunciamiento respecto a la Tasa Adicional de 4,1% acotada a través de la Resolución de Determinación Nº _____, correspondiendo que la Administración reliquide este valor.

Resolución de Multa Nº

Que la Resolución de Multa Nº _____ (foja 2480), ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que el artículo 165º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y se sanciona con penas pecuniarias, entre otras.

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, según texto vigente con anterioridad a la modificación dispuesta por Decreto Legislativo Nº 1311⁹, establecía que constituía infracción 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 corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría¹⁰, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que la mencionada resolución de multa fue girada por la referida infracción, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, calculada en función al tributo omitido contenido en la Resolución de Determinación Nº _____ y dado que conforme con el análisis efectuado precedentemente, el reparo impugnado al gasto por el pago de regalías ha sido levantado y el reparo impugnado por concepto de servicio de alquiler de grúa ha sido mantenido, corresponde emitir similar pronunciamiento, debiendo la Administración reliquidar dicha resolución de multa.

⁹ Publicado el 30 de diciembre de 2016.

¹⁰ Como era el caso de la recurrente, según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 2499).



Tribunal Fiscal

Nº 02342-11-2022

Que finalmente, cabe indicar que la diligencia de informe oral solicitada por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme se aprecia de la constancia de foja 2580.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Falconí Sinche, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 18 de mayo de 2018, en el extremo referido al reparo al gasto por regalías contenido en la Factura N° debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

FALCONÍ SINCHE
VOCAL

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

Nota: Documento firmado digitalmente