



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
CHARCA HUASCUPE Walter  
Tito FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 18/09/2025  
09:15:20 COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 08269-2-2025

**EXPEDIENTE N°** : 12991-2018  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Cajamarca  
**FECHA** : Lima, 5 de setiembre de 2025

**VISTA** la apelación interpuesta por con R.U.C. N°  
contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 9 de agosto de 2018 por la  
Intendencia Regional Cajamarca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración  
Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de  
Determinación N° y N° y las Resoluciones de Multa N°  
giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015 y por la  
comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el Requerimiento N° y su respectivo resultado son  
nulos, pues no se encuentran debidamente motivados, al no consignar el motivo de la observación  
efectuada ni la base legal que la sustenta, lo que implica, consecuentemente, la nulidad de los valores  
emitidos en dicho procedimiento de fiscalización.

Que arguye que no se han valorado los medios probatorios presentados en atención al Requerimiento  
N° lo que vulnera el principio del debido procedimiento y su derecho de defensa.

Que refiere que es recién con la notificación de los valores impugnados —en los que se citó por primera  
vez la base legal que sustentaría el reparo, esto es, el primer y último párrafo de la Norma XVI y el  
artículo 75° del Código Tributario—, que tomó conocimiento del reparo efectuado, por lo que no tuvo  
oportunidad de refutarlo o sustentarlo durante el procedimiento de fiscalización; agrega que si bien la  
Administración señala que existiría un beneficio al disminuir la utilidad de la empresa, pagándose un  
6,25% por las regalías y no un 30% o 28% por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015,  
respectivamente, lo que benefició al socio mayoritario de la empresa, al tener una relación con la  
propietaria de la marca y que encuadraría en lo establecido en la Norma XVI del Código Tributario, en  
ningún momento esta sustentó fehacientemente de qué manera y bajo qué situaciones económicas  
estaría obteniendo dicho beneficio.

Que alega que los gastos incurridos por concepto de regalías en los ejercicios 2014 y 2015, se  
encuentran sustentados en su necesidad de adquirir el posicionamiento del que goza la marca  
en el mercado, como consecuencia de su experiencia, trabajo, esfuerzo y buena reputación.  
Lo que resulta clave para atraer inversión y de tal manera generar ingresos y/o mantener su fuente  
productora de renta. Cita la Resolución N° 08731-8-2017.

Que afirma que la relación de necesidad de un gasto con la generación de renta y/o el mantenimiento  
de su fuente es de carácter amplio, no existiendo ninguna prohibición para que los accionistas de una  
empresa puedan ceder en favor de esta el uso de una marca registrada a su nombre, más aún si la  
intención es la obtención de renta gravada.

Que afirma que la Administración Tributaria no es el órgano competente para cuestionar la inscripción  
de una marca, sino que es el INDECOPI<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI).



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

CASTAÑEDA ALTAMIRANO  
Victor Eduardo FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 17/09/2025 17:28:10  
Motivo: Soy el autor del documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

TERRY RAMOS Carmen Ines FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 17/09/2025 11:02:44  
Motivo: Soy el autor del documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

TOLEDO SAGASTEGUI  
Claudia Elizabeth FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 17/09/2025 12:46:46  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08269-2-2025

Que puntualiza que los documentos probatorios presentados acreditan el único y verdadero motivo de la celebración del contrato de cesión de los derechos de uso de marca, siendo que, por el contrario, la Administración, a efecto de sustentar sus observaciones, solo efectuó un análisis de la situación de la propietaria de la marca en razón de su vivienda, su derechohabiente, su relación laboral y societaria con la recurrente, sin haberse pronunciado por qué las pruebas presentadas serían insuficientes, lo que vulnera su derecho a la motivación de las resoluciones administrativas, lo que constituye una arbitrariedad; agrega que no existe simulación relativa al verificarse fehacientemente el hecho concreto y las condiciones pactadas para posibilitar la utilización de la marca en los periodos fiscalizados.

Que indica que a la fecha en que se llevó a cabo el procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, se encontraba suspendida la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que resulta ilógico y arbitrario que la Administración pretenda sustentar el reparo por regalías por uso de marca y, por ende, la emisión de los valores impugnados, en una norma legal cuya aplicación estaba suspendida, por lo que señala que dicha actuación vulneró el principio de protección de la confianza legítima (derivado del principio de seguridad jurídica) y de legalidad.

Que, por su parte, la Administración señala que producto de la fiscalización definitiva realizada a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, reparó la base imponible de dicho tributo y periodos por concepto de gastos por regalías; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que, en el presente caso, como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a la recurrente mediante Carta Nº \_\_\_\_\_ y Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ (folios 264, 265 y 2496), notificados el 23 de diciembre de 2016 (folios 266 y 2496/reverso), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, por gastos por regalías; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (folios 2588 a 2610).

Que, en tal sentido, la controversia consiste en analizar si los referidos valores se encuentran arreglados a ley, no obstante, dado que la recurrente dedujo la nulidad del procedimiento de fiscalización y de los valores emitidos, previamente corresponde que se emita pronunciamiento al respecto.

## ***Nulidad del procedimiento de fiscalización y valores impugnados***

Que la recurrente sostiene que el Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ y su respectivo resultado son nulos, pues no se encuentran debidamente motivados al no consignar el motivo de la observación efectuada ni la base legal que la sustenta, lo que implica, consecuentemente, la nulidad de los valores emitidos en dicho procedimiento de fiscalización; agrega que recién con la notificación de los valores impugnados tomó conocimiento del reparo efectuado y la base legal que lo sustenta, por lo que no tuvo oportunidad de refutarlo o sustentarlo durante el procedimiento de fiscalización.

Que, al respecto, el artículo 76° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o deuda tributaria.

Que el artículo 77° del citado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo Nº 1422<sup>2</sup>, contemplaba los requisitos que deben contener las resoluciones de determinación y de multa, señalando con relación a las primeras que serán formuladas por escrito y expresarán: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y, 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; y, que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

<sup>2</sup> Publicado el 13 de setiembre de 2018.



# *Tribunal Fiscal*

N° 08269-2-2025

Que por otra parte, según el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF<sup>3</sup>, se entenderá por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas, y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y, de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 2° del aludido reglamento, modificada por Decreto Supremo N° 049-2016-EF<sup>4</sup>, prescribe que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, cuya notificación se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104° al 106° del Código Tributario.

Que conforme con el artículo 4° del referido reglamento, mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios y, que también será utilizado para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización o, comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.

Que el artículo 6° del mencionado reglamento, antes de la modificación efectuada por Decreto Supremo N° 145-2019-EF<sup>5</sup>, señalaba que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y, que también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que considerando la normativa glosada se tiene que cuando la Administración, producto de su labor de verificación y control de cumplimiento de obligaciones tributarias, determine una obligación tributaria distinta a la determinada por el contribuyente, emitirá una resolución de determinación, en la que señalará expresamente los reparos que motivan y sustentan la distinta determinación efectuada, siendo este el acto administrativo mediante el cual se formulan los reparos producto del procedimiento de fiscalización llevado a cabo.

Que ahora bien, en el presente caso, de la revisión del Requerimiento N° (folio 2378), notificado el 8 de febrero de 2017 (folio 2380)<sup>6</sup>, se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que presentara un informe que acredite que la marca por la que pagó regalías a contribuyó a la generación de sus ingresos gravados declarados y/o al mantenimiento de su fuente generadora de renta, considerando que el giro de su negocio es la venta de carros y repuestos de la marca Toyota, siendo que en su resultado (folios 2370 a 2374), se dejó constancia de la evaluación del escrito de descargo presentado y de la documentación proporcionada por la recurrente, concluyendo que no sustentó lo requerido, precisando que existían indicios razonables que le permitían cuestionar la realidad de la operación, y que su verdadera naturaleza de la operación era buscar un beneficio tributario para la recurrente bajo la forma de disponer a través de su trabajadora vinculada parte de sus utilidades a modo de regalías, donde se paga el 6,25% frente a la disminución de la utilidad en que se pagaría el 30% en el año 2014 y 28% en el 2015, por lo que en aplicación de lo dispuesto por la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, observó los gastos por concepto de regalías; en ese sentido, y contrariamente a lo alegado por la recurrente, se

<sup>3</sup> Publicado el 23 de octubre de 2012.

<sup>4</sup> Publicado el 20 de marzo de 2016.

<sup>5</sup> Publicado el 6 de mayo de 2019.

<sup>6</sup> Mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.



# *Tribunal Fiscal*

**N° 08269-2-2025**

advierde que en el Requerimiento N° la Administración detalló de forma clara y precisa la información solicitada y en su respectivo resultado indicó, luego del análisis efectuado al escrito y documentación proporcionados, que la recurrente no sustentó lo requerido y detalló la observación efectuada con la precisión de la base legal que amparaba tal acotación.

Que, asimismo, de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° y N° (folios 2594 a 2610), se aprecia que fueron emitidas cumpliendo los requisitos establecidos en el citado artículo 77° del Código Tributario, dado que contienen la base legal aplicable, los fundamentos y disposiciones que las amparan, esto es, se encuentran debidamente motivadas, siendo que de los anexos que las acompañan (folios 2599, 2600, 2607 y 2608) se puede establecer el reparo e importe vinculado, por lo que tales valores se encuentran conforme a ley, en consecuencia no resulta amparable la nulidad invocada por la recurrente en tal extremo.

Que adicionalmente, con la notificación de las citadas resoluciones de determinación, efectuada el 19 de enero de 2018 (folios 2602 y 2610), la recurrente tuvo pleno conocimiento del reparo efectuado, conforme aquella misma reconoce, y ha ejercido su derecho de defensa con la presentación de los recursos impugnatorios interpuestos en el presente procedimiento contencioso tributario, por lo que no se advierte vulneración alguna a dicho derecho.

## **Resoluciones de Determinación N° de los ejercicios 2014 y 2015**

## **Impuesto a la Renta**

*Gastos por regalías – Aplicación del primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario*

Que de conformidad con lo dispuesto por 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, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, 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, por su parte, el inciso c) del artículo 24° de la citada ley dispone que son rentas de segunda categoría las regalías.

Que el primer párrafo del artículo 52°-A de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, dispone que el impuesto a cargo de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, se determina aplicando la tasa de 6,25% sobre sus rentas netas del capital.

Que el artículo 55° de la referida norma, establecía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta. Asimismo, dicho artículo modificado por la Ley N° 30296, aplicable para el ejercicio 2015, establecía una tasa del 28% sobre la renta neta.

Que, de otro lado, el artículo 134° de la Decisión N° 486 de la Comisión de la Comunidad Andina, Régimen Común sobre Propiedad Industrial, dispone que constituirá marca cualquier signo apto para distinguir productos o servicios en el mercado, y que podrían registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica.

Que el artículo 145° de la indicada decisión dispone que si la solicitud de registro reúne los requisitos formales establecidos en el Capítulo II – Del Procedimiento del Registro del Título VI – De las Marcas, la oficina nacional competente ordenará la publicación.

Que el artículo 146° de la aludida decisión prescribe que dentro del plazo de 30 días siguientes a la fecha de la publicación, quien tenga legítimo interés, podrá presentar, por una sola vez, oposición fundamentada que pueda desvirtuar el registro de la marca. A solicitud de parte, la oficina nacional



# *Tribunal Fiscal*

N° 08269-2-2025

competente otorgará, por una sola vez un plazo adicional de treinta días para presentar las pruebas que sustenten la oposición. Las oposiciones temerarias podrán ser sancionadas si así lo disponen las normas nacionales.

Que por otra parte, el artículo 190° de la referida decisión establece que se entenderá por nombre comercial cualquier signo que identifique a una actividad económica, a una empresa, o a un establecimiento mercantil. Una empresa o establecimiento podrá tener más de un nombre comercial; puede constituir nombre comercial de una empresa o establecimiento, entre otros, su denominación social, razón social u otra designación inscrita en un registro de personas o sociedades mercantiles. Los nombres comerciales son independientes de las denominaciones o razones sociales de las personas jurídicas, pudiendo ambas coexistir.

Que según el artículo 191° de la mencionada decisión el derecho exclusivo sobre un nombre comercial se adquiere por su primer uso en el comercio y termina cuando cesa el uso del nombre o cesan las actividades de la empresa o del establecimiento que lo usa.

Que el artículo 192° de la indicada decisión dispone que el titular de un nombre comercial podrá impedir a cualquier tercero usar en el comercio un signo distintivo idéntico o similar, cuando ello pudiere causar confusión o un riesgo de asociación con la empresa del titular o con sus productos o servicios. En el caso de nombres comerciales notoriamente conocidos, cuando asimismo pudiera causarle un daño económico o comercial injusto, o implicara un aprovechamiento injusto del prestigio del nombre o de la empresa del titular.

Que de conformidad con los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo N° 1075<sup>7y8</sup>, 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 de dicho 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 que el aludido decreto legislativo se aplica a todos los sectores de la actividad económica.

Que el artículo 4° del mencionado decreto legislativo, modificado por Decreto Legislativo N° 1309<sup>9</sup> 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.

Que, asimismo, el artículo 54° del mencionado decreto legislativo, incluido también en el Título VI referido a disposiciones relativas al Registro de Marcas, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 1309, aplicable al presente caso, establecía que la oposición debía cumplir con los requisitos siguientes: a) la identificación correcta del expediente; b) el nombre y domicilio de la

<sup>7</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 28 de junio de 2008.

<sup>8</sup> El mencionado decreto legislativo derogó el Decreto Legislativo N° 823 que aprobó la Ley de Propiedad Industrial.

<sup>9</sup> Publicado el 30 de diciembre de 2016.



# *Tribunal Fiscal*

N° 08269-2-2025

persona que presenta la oposición; c) poder que acredite la representación que se invoca; d) los fundamentos en que se sustenta la oposición; e) el ofrecimiento de las pruebas que se deseen hacer valer; f) el comprobante de pago de los derechos respectivos; y g) cuando la oposición se base en signos gráficos o mixtos, deberá adjuntarse una reproducción exacta y nítida de los mismos, tal como fueron registrados o solicitados.

Que el artículo 63° del mencionado decreto legislativo, modificado por Decreto Legislativo N° 1309, prescribe que el titular de una marca registrada, o en trámite de registro, podrá dar licencia a uno o más terceros para la explotación de la marca respectiva. La licencia de uso podrá registrarse ante la autoridad competente. A efectos del registro, la licencia deberá constar por escrito y cualquier persona interesada podrá solicitar el registro de una licencia.

Que el artículo 86° del citado decreto legislativo señala que en los casos que se pretenda hacer valer un derecho en base a un nombre comercial, usado o registrado, el titular del nombre comercial deberá demostrar su uso o el conocimiento del mismo en el Perú, por parte del público consumidor pertinente, para distinguir actividades económicas iguales o similares a aquellas que se distinguen con el signo que motiva el inicio de la acción legal.

Que, al respecto, en la Resolución N° 0187-2015/TPI-INDECOPI de 14 de enero de 2015, la Sala Especializada en Propiedad Intelectual del Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual señaló que la marca es el signo que sirve para distinguir en el mercado los productos o servicios comercializados o prestados por una persona de los productos o servicios de otra. La protección legal de las marcas está regida por el principio registral de acuerdo al cual el derecho sobre la marca se adquiere con el acto administrativo del registro, el mismo que concede una protección legal de la marca en todo el territorio nacional del país en que se efectuó dicho registro. El nombre comercial, en cambio, es el signo que sirve para identificar a una persona natural o jurídica en el ejercicio de su actividad económica, diferenciándolo de las actividades de sus competidores. Conforme se ha señalado, el nombre comercial se encuentra protegido en virtud de su uso, sin que sea necesario el registro mismo, el cual tiene efectos meramente declarativos, teniendo como ámbito de tutela la extensión territorial en la que tiene una influencia efectiva.

Que en dicha resolución se precisó que el titular de un nombre comercial usado (el cual es protegido por el derecho industrial a pesar de no estar registrado) está facultado por el ordenamiento jurídico para oponerse al uso o registro de un signo idéntico o similar, impedir su utilización en el mercado y solicitar su anulación (dimensión negativa), así como para usarlo, cederlo, conceder una licencia sobre él y adoptarlo como marca (facultad positiva).

Que de otro lado, el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, incorporada por el Decreto Legislativo N° 1121, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponibles señalando que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que en el último párrafo de la precitada norma se regula lo relativo a la simulación, indicando que, en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición en comentario, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que en la Resolución N° 00590-2-2003 este Tribunal ha señalado que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario<sup>10</sup> incorpora el criterio de realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual

<sup>10</sup> Actualmente recogido en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, aplicable al caso de autos, por lo que resulta de aplicación al momento de interpretar los alcances de lo señalado en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, incorporada por el Decreto Legislativo N° 1121.



# Tribunal Fiscal

Nº 08269-2-2025

permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que, asimismo, en la Resolución N° 06686-4-2004, este Tribunal ha dejado establecido que la Norma VIII recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos y otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si estos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando esta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Que de acuerdo con lo señalado en las Resoluciones N° 04773-4-2006 y N° 04774-4-2006, entre otras, el criterio de calificación económica de los hechos recogidos en la referida Norma VIII, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

Que, en ese sentido, en la Resolución N° 10890-3-2016 se señaló que: "(...) este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos impositivos ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."

Que, sobre los actos simulados, el artículo 190° del Código Civil señala que por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo; y el artículo 191° indica que cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto oculto, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de terceros.

Que sobre el particular, de Tena señala que la simulación absoluta consiste en la declaración de una voluntad cuyo contenido no se quiere, ni tampoco los efectos jurídicos que se derivan típicamente de él, pues lo que realmente se quiere es ocultar la realidad precedente, sin modificarla, y la relativa, se presenta cuando tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la real voluntad de las partes, se esconde otro negocio con función económica y social distinta, el cual sí refleja los intereses que las partes quieren regular<sup>11</sup>.

Que, en efecto, según indica José Ferreiro, en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Así, se finge o simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado<sup>12</sup>.

Que al respecto, en la Resolución N° 06983-5-2006, este Tribunal ha señalado que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado<sup>13</sup>, por lo que si bien en aplicación de la referida Norma VIII del Título Preliminar

<sup>11</sup> LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo. El Negocio Jurídico. Editora Jurídica Grijley E.I.R.L., Segunda Edición, Lima, 1994, p. 371 y 372.

<sup>12</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En: Tratado de Derecho Tributario. Palestra Editores, Lima, 2003, p. 513.

<sup>13</sup> Con relación a la simulación relativa la doctrina señala que se trata de una "simulación relativa subjetiva" cuando estamos ante la interposición ficticia de una persona que tiene por objeto la atribución de la cualidad de parte del contrato a un sujeto ajeno al contrato mismo que solo presta su nombre, figura recogida en el artículo 192° del Código



# *Tribunal Fiscal*

N° 08269-2-2025

del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás se debe probar su existencia.

Que con relación a la carga de la prueba sobre la existencia de una simulación en un acto jurídico, en la Resolución N° 08470-2-2018 este Tribunal indicó que esta, cualquiera sea su modalidad, tiene directa implicancia sobre el cuestionamiento a la realidad de una operación, siendo importante recalcar que sobre tal aspecto este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00840-1-2018, N° 01120-2-2018 y N° 01656-4-2018, entre otras, con ocasión del análisis de reparos por operaciones no reales, lo que incluye operaciones realizadas en simulación relativa, parcial y/o absoluta, que la carga de acreditar su existencia es básicamente del contribuyente que pretende dotarla de efectos jurídicos.

Que, asimismo, en la citada Resolución N° 08470-2-2018 este Tribunal señaló que dado que cuando se aplica la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario también se desconoce total o parcialmente los efectos de una operación, sea por simulación absoluta, relativa y/o parcial, al igual que con lo dispuesto en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la carga de la prueba de la existencia de la operación corresponde igualmente al contribuyente que pretende darle efectos jurídicos, dado que no resulta coherente invertir la carga de la prueba hacia la Administración en función a la norma que se utilice para atacar una simulación.

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y N° 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que estos se hayan realizado; asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado.

Que mediante el acápite titulado "Requisición 2" del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 2377 y 2378), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación que acredite la vinculación laboral que tuvo con ella durante los ejercicios 2014 y 2015; la documentación que acredite fehacientemente las funciones y acciones que realizó durante tales ejercicios como su servidora y/o funcionaria, por la que se le pagó una remuneración mensual por dichos años, documentación que debe comprender, en lo que corresponda, contrato de trabajo, horario de trabajo, control de asistencia, documentos emitidos en y/o por la empresa que muestren y/o reflejen el servicio y/o trabajo efectivamente realizado por dicha persona en cumplimiento de sus funciones, así como otros documentos que considere convenientes y sustenten la efectiva prestación de servicios de la mencionada persona a favor de la contribuyente; también le solicitó que presentara por escrito la información del monto que le fue abonado por remuneración y otros conceptos durante los citados ejercicios, así como que acreditara documentariamente la necesidad de sus servicios para la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente generadora de la misma; adicionalmente, le informó que según la información del Registro Nacional de Identificación y Estado Civil – RENIEC, tiene registrada una dirección domiciliaria similar a la de socio mayoritario de la recurrente, por lo que le requirió señalar por escrito si tiene alguna vinculación de consanguinidad y/o afinidad con sus socios.

Que, asimismo, a través del acápite "Requisición 3" del aludido Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 2377 y 2378/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que, con relación al monto de las regalías deducidas como gasto por S/ 272 624,00 y S/ 304 704,00 en los ejercicios 2014 y 2015, respectivamente, pagadas a quien a su vez era su accionista y percibía rentas de quinta categoría, presentara: (i) un informe escrito en el que señale que la marca por la que pagaba regalías era original de adjuntando documentación que acredite fehacientemente lo indicado; y, (ii) un informe escrito que acredite que la marca por la que pagaba regalías contribuyó a la generación de sus ingresos gravados declarados y/o al mantenimiento de su fuente generadora de renta, para lo cual debía presentar toda la documentación que acredite fehacientemente sus afirmaciones, considerando que el giro de su negocio es la venta de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08269-2-2025

carros y repuestos de la marca Toyota, siendo que dicha marca, por sí misma, tiene una garantía y prestigio que influye en sus ventas.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante escrito presentado el 24 de febrero de 2017 (folios 2362 a 2366), la recurrente indicó que \_\_\_\_\_ ocupó el cargo de Gerente General Adjunto, y que al ser un cargo a tiempo indeterminado, no tenía un contrato firmado ni un control de ingreso y salida al no encontrarse sujeta a fiscalización inmediata y a un horario de trabajo; asimismo, precisó que no contaba con información respecto a asuntos vinculados a su situación sentimental o íntima, por lo que no podía brindar información respecto a la vinculación de consanguinidad y/o afinidad de la referida persona con sus socios.

Que añadió que la marca constituida por la denominación \_\_\_\_\_ y logotipo era de propiedad de \_\_\_\_\_ para lo cual adjuntó el registro de la marca, contrato y adendas, por lo que al no ser propietaria de la marca mantenía un contrato celebrado con la propietaria a fin de utilizarla en todas sus operaciones, documentos emitidos, correspondencia, comprobantes de pago, guías de remisión, letreros de identificación, entre otros, y a cambio de ello cancelaba una regalía a la propietaria, por lo que consideraba que la documentación que presentó acreditaba que explotó, utilizó, aprovechó y usufructuó la marca, por lo que no comprendía el motivo por el cual se pretendía reparar tales gastos, más aún cuando eran normales y razonables en la actividad que desarrollaba.

Que en el acápite "Requisición 2" del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 2373 y 2374), notificado el 20 de noviembre de 2017 (folio 2376), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y luego de su revisión señaló que según la información proporcionada, \_\_\_\_\_ ocupaba el cargo de Gerente General Adjunto.

Que en el acápite "Observación 3" del citado Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 2370 a 2373), la Administración señaló que según lo indicado por la recurrente, al no ser propietaria de la marca cuyo logotipo es \_\_\_\_\_ celebró un contrato con su propietaria, \_\_\_\_\_ a fin de poder utilizarla en todas las operaciones, documentos emitidos, correspondencia, comprobantes de pago, guías de remisión, entre otros, a cambio del pago de regalías por su uso.

Que advirtió que según la Resolución N° \_\_\_\_\_ la referida marca se encuentra inscrita a favor de \_\_\_\_\_ y según los comprobantes de pago emitidos por dicha persona a favor de la recurrente, esta última paga mensualmente por concepto de regalías por cesión en uso de la mencionada marca el importe de US\$ 8 000,00.

Que puntualizó que por el uso de la marca y, por ende, el pago correspondiente, la recurrente no acreditó que esta contribuya con la generación de sus ingresos gravados y/o el mantenimiento de su fuente productora, considerando que el giro de su negocio es la venta de carros y repuestos de la marca "Toyota", principalmente, la misma que por sí tiene la garantía y prestigio como marca del producto que vende y que es la que influye en sus ventas. Agregó que la recurrente no demostró ni acreditó que gracias a la marca cuyo logotipo es \_\_\_\_\_ sus operaciones representan prestigio en la zona de Cajamarca y, por ende, contribuye al incremento de sus ingresos.

Que observó que con anterioridad a que \_\_\_\_\_ obtenga a su favor la inscripción de la marca, materia de cesión para su uso a favor de la recurrente, la documentación que esta última presentó por trámites ante la Administración Tributaria ya llevaban el logotipo de \_\_\_\_\_ asimismo, según la información declarada ante RENIEC y EsSalud, advirtió que \_\_\_\_\_ gerente general y accionista mayoritario de la recurrente (93,51%), tenían declarada la misma dirección domiciliaria y tenían un hijo menor de edad en común, por lo que la titular de la marca en mención tiene vinculación de afinidad con el accionista mayoritario de la empresa, incluso con anterioridad a la inscripción de la marca ante INDECOPI.

Que de la información que obra en sus sistemas de soporte informático, advirtió que \_\_\_\_\_ tiene vinculación laboral con la recurrente desde diciembre de 2005 y según el organigrama adjunto figura con el cargo de Gerente General Adjunto; asimismo, desde el 17 de julio de 2012 es accionista de la recurrente con una participación en el capital de 4,99%.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08269-2-2025

Que indicó que la recurrente y las empresas <sup>14</sup> y <sup>15</sup>, son conformantes del grupo empresarial y, luego de la verificación de la información que obra en sus sistemas de soporte informático, advirtió que es accionista de desde el 25 de noviembre de 2008 con una participación en el capital de 99,57%, y, en el ejercicio 2014 aquella declaró que percibió rentas por Impuesto a la Renta de Quinta Categoría por los montos de S/ 210 044,06, S/ 261 816,80 y S/ 47 408,33, de las empresas (recurrente) y respectivamente.

Que concluyó que quien registró la marca tiene vinculación económica y laboral con la recurrente, empresa a la que cedió el uso de la marca, por lo que esta última dispone a través de su trabajadora vinculada parte de sus utilidades bajo la forma de regalías, en las que solo se paga 6,25% frente a la disminución de la utilidad en la se pagaría el 30% en el 2014 y 28% en el 2015; puntualizó que la verdadera naturaleza de la acción de que obtenga la titularidad de una marca que desde antes de su inscripción la empresa ya usaba, para cobrar regalías por su uso, es perseguir, por parte de la recurrente, conformante del grupo empresarial el beneficio señalado, acto que encuadra con lo indicado por la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que observó la deducción del gasto por regalías en los ejercicios 2014 y 2015, por los importes de S/ 272 624,00 y S/ 304 704,00, respectivamente.

Que, en el presente caso, de los Anexos 1.1 a las Resoluciones de Determinación N° y N° (folios 2599 y 2607), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, por gastos por regalías por los importes de S/ 272 624,00 y S/ 304 704,00, respectivamente, toda vez que calicó el contrato de licencia de uso de marca, suscrito con como un acto simulado, sustentándose en el primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, así como en el Requerimiento N° y su respectivo resultado.

Que de autos se aprecia que mediante Resolución N° de 7 de setiembre de 2010 (folios 1929 y 1930), la Dirección de Signos Distintivos del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual – INDECOPI, inscribió en el Registro Multiclase de Marca de Producto y/o Servicio de la Propiedad Industrial, a favor de la marca constituida por la denominación y logotipo para distinguir vehículos, aparatos de locomoción terrestre, aérea o acuática y los servicios de construcción, servicios de reparación, servicios de instalación<sup>16</sup>, conforme el modelo consignado en el Certificado N° (folio 1927).

Que, asimismo, del documento denominado "Contrato de Licencia en uso de una marca" suscrito entre la recurrente y el 3 de octubre de 2011 (folios 2133 a 2135), esta última se obligó a otorgar licencia de uso de la marca a favor de la recurrente para actividades relacionadas con su objeto social, por un plazo de 10 años, que regiría a partir del 7 de setiembre de 2010 y terminaría el 6 de setiembre de 2020, a cambio del pago de US\$ 8 000,00 dólares americanos mensuales.

Que la Adenda al "Contrato de Licencia de uso de marca" suscrita por la recurrente y el 15 de enero de 2013 (folio 2136), complementó la cesión de la licencia de uso de la marca acordando que se autorizaba su uso en espacios, medios, documentos y otros como: fascias, tótem, banner publicitarios, formatería (comprobantes de pago, papel membretado, tarjetas de presentación, documentos internos, adhesivos, señalética interna, merchandising en general), felpudos, así como usarlos en eventos relacionados al giro del negocio o ampliaciones del mismo.

<sup>14</sup> Con RUC N°

<sup>15</sup> Con RUC N°

<sup>16</sup> Según la Clase 12 – "Vehículos, aparatos de locomoción terrestre, aérea o acuática"; y Clase 37 – "Servicios de construcción, servicios de reparación, servicios de instalación", de la Clasificación Internacional de Productos y Servicios – Clasificación de Niza, conforme se aprecia del Certificado N° (folio 2137).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08269-2-2025

Que por otra parte, la Administración señaló, tanto en el procedimiento de fiscalización como en la apelada (folios 2372, 2378/vuelta, 2603, 2619 y 2620), que la recurrente, con anterioridad al registro de la aludida marca por parte de su accionista y gerente general adjunta, ya utilizaba y empleaba la denominación para ser identificada en el mercado y ámbito comercial en el que se desarrolla, lo que no ha sido cuestionado y/o controvertido por ella.

Que, asimismo, de la documentación proporcionada por la recurrente se aprecia que el 31 de diciembre de 2013 y 2014 suscribió con contratos de concesión para la venta de productos y servicios (folios 976 a 1004, 1007 a 1067 y 1694 a 1787), mediante los cuales esta última otorgó a la recurrente el derecho de comercializar los productos y ejercer su representación comercial en los términos establecidos en dichos contratos; asimismo, acordaron como una de las obligaciones de la contribuyente establecer y mantener, en la zona de concesión, un local de exhibición y venta de los productos así como un taller de servicio técnico-mecánico automotriz con infraestructura, maquinaria y equipamiento adecuados a las necesidades de los usuarios y a las normas y requerimientos de quien conservará el derecho de exigir que cubra los estándares mínimos que exige la categoría y prestigio de las referidas marcas.

Que en los aludidos contratos establecieron que delegaba a la recurrente el permiso para el uso de las marcas dentro de las pautas y políticas establecidas por dicha empresa, otorgándole el derecho de exhibir las marcas, logotipos e isotipos siempre que dicha exhibición cumpla con las normas exigidas por aquella; se precisa que corresponde a decidir quién sería el proveedor de los afiches, letreros, carteles y demás medios de publicidad visual que la recurrente podría utilizar, así como determinar cuáles de dichos medios publicitarios podrían ser utilizados por la recurrente y la ubicación que estos tendrían dentro de los locales que se enumeran en los Anexos A de los mencionados contratos (folios 1710, 1742, 1773 y 1774).

Que, al respecto, conforme lo señala la Administración y es reconocido por la recurrente, aquella, como concesionaria autorizada por se dedica a la comercialización de vehículos automotores de las marcas y sus respectivos repuestos, así como a la prestación de servicios técnicos de reparación y/o mantenimiento de los vehículos de tales marcas, esto es, los productos que aquella vende y distribuye son identificados en el mercado por las marcas propias de estos.

Que de la revisión de la documentación que obra en autos se aprecia que la recurrente, en el desarrollo de su actividad empresarial, avocada principalmente a la comercialización de los productos automotores de las marcas antes mencionadas, como concesionaria autorizada, utilizaba como identificación propia de su empresa la denominación tal como se observa, por ejemplo, en los comprobantes de pago y notas de crédito que aquella emitía a sus clientes, en los que se consignan las marcas con sus respectivos logos, y la indicación, junto al nombre y razón social de la recurrente, de la descripción (folios 788 a 793 y 1483 a 1488); asimismo, en las presentaciones proporcionadas que contienen fotografías que corresponderían a sus establecimientos comerciales y diferente material publicitario, se aprecian, indistintamente, las marcas y logos de "T", acompañados de la descripción (folios 794 a 798, 807 a 812, 851, 854 a 856, 858, 859, 861, 863, 865, 866, 874 a 876, 878, 883, 887, 889, 892, 894, 899, 906, 908, 910, 913, 925 a 927, 1340, 1341, 1548 a 1553, 1559, 1560, 1566, 1567, 1570 a 1572, 1575 a 1577, 1579, 1581 a 1583 y 1604 a 1609), esto es, tal descripción era empleada por la recurrente como un signo que identificaba a su empresa en el ejercicio de su actividad económica, como concesionaria autorizada de los vehículos automotores de las marcas es decir, la denominación representaba para la recurrente su nombre comercial, toda vez que, conforme a lo regulado por el artículo 190° de la Decisión N° 486, antes citado, se entenderá por nombre comercial a cualquier signo que identifique a una actividad económica, una empresa o a un establecimiento mercantil; nombre comercial que, en el caso de autos, según lo señalado por la Administración y que no fuese cuestionado por la recurrente, venía siendo utilizado por esta con anterioridad al registro de la marca a nombre de conforme se indicó en considerando precedentes.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08269-2-2025

Que teniendo en cuenta que el derecho exclusivo sobre un nombre comercial se adquiere por su primer uso en el comercio, esto es, el nombre comercial se encuentra protegido en virtud de su uso, sin que sea necesario el registro mismo, el cual tiene efectos meramente declarativos, ello de conformidad con el artículo 191° de la Decisión N° 486, antes citado, y la jurisprudencia glosada anteriormente; conforme a lo señalado en el considerando precedente, la recurrente, al haber utilizado la denominación

como signo que la permitía identificarse en el ejercicio de su actividad económica, diferenciándola de las actividades de sus competidores, se colige que tal denominación representaba su nombre comercial, por lo que adquirió el derecho exclusivo de este y su titularidad desde su uso en el comercio, el que, tal y como se indicó, operó con anterioridad al registro de la marca constituida por una denominación idéntica a la de su nombre comercial en consecuencia, la recurrente tenía todo el derecho de continuar con el uso de su nombre comercial.

Que estando a lo expuesto, en el presente caso se tiene que a través del contrato celebrado entre y la recurrente, la primera autorizó a la segunda a usar la marca constituida por la denominación y logotipo, la que figura en la Resolución N° 013902-2010/DSD-INDECOPI de 7 de setiembre de 2010, a cambio de una contraprestación y por el plazo de 10 años, que regiría a partir del 7 de setiembre de 2010 y terminaría el 6 de setiembre de 2020, esto es, período que comprendía los ejercicios fiscalizados, acto jurídico que ha sido cuestionado por la Administración al considerar que la operación contenida en este no existió, pues fue simulada a efecto de incrementar los gastos deducibles de la recurrente por el pago de regalías en los ejercicios 2014 y 2015.

Que al respecto, en las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015 (folios 63 y 100), se aprecia que la recurrente declaró como accionistas a con una participación del 93,51%, 4,99% y 1,5%, respectivamente; asimismo, según los documentos denominados "Organigrama General – Autonort Cajamarca" (folio 1789), ocupaba el cargo de Gerente General Adjunto de la recurrente, en tal sentido, se encuentra acreditada en autos la existencia de vinculación económica y laboral entre ambas.

Que se indicó precedentemente, con anterioridad a que inscribiera la marca constituida por la denominación y logotipo, esta ya venía siendo usada por la recurrente como su nombre comercial, bajo las mismas características y especificaciones por las que fue inscrita, es decir, la recurrente ya tenía el derecho exclusivo al uso de tal denominación al constituir su nombre comercial, al utilizarla como signo de identificación y distinción de su empresa en el desarrollo de sus actividades comerciales, no siendo necesaria la inscripción y/o registro de dicho nombre comercial a efecto de su uso y protección, pues dicho signo distintivo es protegido y reconocido desde su uso, siendo su inscripción un acto meramente declarativo.

Que sin embargo, pese a que fue la recurrente quien utilizaba la denominación como su nombre comercial, que le permitía identificarse en el mercado y distinguirse de sus competidores, adquiriendo con ello el derecho exclusivo a su uso, con posterioridad permitió que su accionista y gerente general adjunta, inscribiera una marca bajo la misma denominación ante el Registro correspondiente, pues si bien existía un procedimiento regulado para que aquella, como tercero con legítimo interés, pudiera presentar oposición fundamentada a fin de desvirtuar el registro de la marca bajo una denominación idéntica a la que en los hechos ella venía utilizando como su nombre comercial, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 146° y 192° de la Decisión N° 486 y el artículo 54° del Decreto Legislativo N° 1075, no efectuó acción alguna a fin de evitar que se registre como marca un signo distintivo idéntico al que ella venía utilizando como su nombre comercial, permitiendo así que la denominación fuera reconocida e inscrita como marca a favor de un tercero, con quien coincidentemente tenía una vinculación económica y laboral, a pesar que en los hechos ella ya ostentaba la titularidad de tal denominación como su nombre comercial y, por tanto, podía continuar con el uso de dicho nombre comercial en el desarrollo de sus actividades comerciales.

Que estando a los hechos expuestos, al ser la recurrente la titular del nombre comercial usado bajo la denominación de el cual es protegido por el derecho industrial a pesar de no estar registrado, pues aquella lo venía utilizando como signo que la habría representado y distinguido en las



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08269-2-2025

actividades comerciales que realizaba, al haberse efectuado, con posterioridad a tal uso, la inscripción de una marca bajo la denominación idéntica de su nombre comercial, a nombre de su accionista y gerente general adjunta, quien luego suscribió con ella un contrato de licencia de uso de marca por el que cobró el importe de US\$ 8 000,00 dólares americanos a cambio de permitir a la recurrente continuar con el uso de la misma, se evidencia que la finalidad de la inscripción de la marca a nombre del tercero habría sido la posterior suscripción del contrato de cesión en uso de dicha marca para la generación de un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta por las regalías que la recurrente tendría que pagar a es decir, se aparentó la creación de una marca a efecto de obtener su titularidad, a pesar que en los hechos, según lo desarrollado anteriormente, la denominación que constituye dicha marca es idéntica a la del nombre comercial que venía utilizando la recurrente, respecto del cual ya había adquirido el derecho exclusivo de uso, siendo, por tanto, oponible al uso y/o inscripción de cualquier otro signo distintivo con características idénticas y/o similares.

Que en tal sentido, se advierte que la suscripción del contrato de licencia en uso de marca que otorgó a favor de la recurrente, que le permitía a esta deducir gastos por regalías por el uso de una marca que en los hechos esta última venía utilizando como su nombre comercial con anterioridad a la inscripción de esta como marca a nombre de persona distinta en el Registro correspondiente, constituye un acto simulado, con el cual se pretende incrementar los gastos deducibles de la recurrente, por lo que se encuentra arreglado a ley que en aplicación del primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se desconozcan los gastos por regalías deducidos en los ejercicios 2014 y 2015, sustentados en las facturas emitidas por por cesión en uso de la marca en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en tal extremo.

Que lo argüido por la recurrente respecto a que la Administración, a efecto de sustentar sus observaciones, solo realizó un análisis de la situación de la propietaria de la marca en razón de su vivienda, su derechohabiente, su relación laboral y societaria con la recurrente, sin haber indicado el motivo por el cual las pruebas presentadas serían insuficientes y que los documentos que presentó acreditaron los motivos de la celebración del contrato; se debe precisar que, conforme a lo detallado en considerandos precedentes, sobre la base de la información proporcionada por la propia recurrente y aquella obrante en los sistemas de la Administración Tributaria, aquella indicó expresamente que advirtió que la recurrente venía usando la denominación con anterioridad a la inscripción de la misma denominación como marca en el registro correspondiente por parte de su accionista y gerente general adjunta, evidenciándose por la secuencia de los hechos que, pese a que la recurrente ya había adquirido el derecho exclusivo al uso de la denominación como su nombre comercial, al haberla utilizado como signo de identificación y distinción en el desarrollo de sus actividades comerciales, permitió la inscripción de una marca bajo la denominación idéntica de su nombre comercial con la finalidad de que se pudiera simular la celebración de un contrato de licencia de uso de marca a fin de poder deducir gastos por concepto de regalías pagadas a quien figura como titular de la marca en el registro respectivo, lo cual ha sido verificado por esta instancia, en consecuencia, lo indicado sobre el particular carece de sustento.

Que lo señalado respecto a que el gasto incurrido por concepto de regalías en los ejercicios 2014 y 2015 se encuentra sustentado en la necesidad de adquirir el posicionamiento que goza la marca en el mercado nacional como consecuencia de su experiencia, trabajo, esfuerzo y su buena reputación, no resulta amparable, toda vez que en el caso de autos no se cuestiona la causalidad de dicho gasto, sino que su deducción se sustenta en un acto simulado.

Que en cuanto al argumento referido a que la Administración no expresó en forma clara y concreta los hechos que se le imputan, por lo que no pudo ejercer su derecho de defensa; debe señalarse que, tal como se ha indicado anteriormente, la recurrente tuvo pleno conocimiento del reparo efectuado, el que fue detallado y sustentado por la Administración con la indicación expresa de la base legal que amparaba tal acotación, respecto del cual ha ejercido su derecho de defensa con la presentación del recurso impugnatorio interpuesto en el presente procedimiento contencioso tributario, por lo que lo señalado al respecto no resulta atendible.



# *Tribunal Fiscal*

N° 08269-2-2025

Que, en ese sentido, lo anteriormente expuesto no se opone a lo dispuesto en la sentencia recaída en el Expediente N° 08605-2005-AA/TC, invocada por la recurrente, en la que se analiza, entre otros, la afectación al debido proceso administrativo y el derecho de defensa.

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08731-8-2017, invocada por la recurrente, cabe señalar que no resulta aplicable, pues el reparo materia de análisis -a diferencia del caso analizado en la citada resolución-, se sustenta en la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Que lo señalado respecto a que la Administración Tributaria no es el órgano competente para cuestionar la inscripción de una marca, sino que es el INDECOPI, no resulta atendible, dado que el reparo materia de análisis no se sustenta en el desconocimiento de la inscripción de la marca en el Registro correspondiente a nombre de [redacted] sino en el que dicho accionar estuvo dirigido únicamente a simular la celebración de un contrato de licencia de uso de marca a fin de generar gastos deducibles adicionales para la determinación del Impuesto a la Renta de la recurrente en los ejercicios 2014 y 2015, pues en los hechos, con anterioridad la inscripción de la denominación [redacted] como marca, esta ya venía siendo usada por la recurrente como su nombre comercial, el que adquiere protección y reconocimiento desde su primer uso.

Que lo afirmado respecto a que la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, se encontraba suspendida para los ejercicios 2014 y 2015, puesto que no se habían establecido los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de su aplicación, por lo que la actuación de la Administración vulneró el principio de protección de la confianza legítima y de legalidad, carece de sustento, dado que el reparo materia de análisis se sustentó en el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF<sup>17</sup>, las que se encontraban vigentes en los citados ejercicios y por ende su aplicación al citado reparo se encuentra arreglada ley.

Que resulta pertinente indicar que en la Resolución N° 02175-10-2023, este Tribunal ha señalado que en casos en los que se pretende desconocer una operación en la cual el uso de una marca se dio antes de que un tercero la inscribiera como suya y se la ceda en uso a cambio del pago de regalías, la Administración debe usar la calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, a fin de aplicar la norma tributaria correspondiente; siendo que en similar sentido se han emitido las Resoluciones N° 01401-10-2023 y N° 01670-1-2025; procedimiento que sí se ha seguido en el caso de autos.

## **Resoluciones de Multa N° numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario**

## **– Infracción tipificada en el**

Que el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y se sanciona con penas pecuniarias, entre otras.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, 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 y el pago 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; la cual se sancionaba con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar

<sup>17</sup> El artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12 julio 2014, suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar la citada Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, se suspendió la aplicación de la referida Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la presente.



# *Tribunal Fiscal*

**N° 08269-2-2025**

determinado indebidamente, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código<sup>18</sup>, antes de la modificación del mencionado decreto legislativo.

Que en la Nota 21 de dicha Tabla se precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio, y que para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que, asimismo, dicha nota precisa que se entiende por tributo resultante, en el caso del Impuesto a la Renta, al impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del período anterior, y en caso los referidos créditos excedan el impuesto calculado el resultado será considerado saldo a favor.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ y N° \_\_\_\_\_ (folios 2588 a 2593), fueron giradas sobre la base del reparo formulado al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, que sustentaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y N° \_\_\_\_\_ que ha sido mantenido en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se realizó con la participación del representante de la Administración conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1738-2024-EF/TF (folio 2677).

Con los vocales Castañeda Altamirano y Terry Ramos, e interviniendo como ponente la vocal Toledo Sagástegui.

## **RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 9 de agosto de 2018.

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

**CASTAÑEDA ALTAMIRANO**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**TERRY RAMOS**  
**VOCAL**

**TOLEDO SAGÁSTEGUI**  
**VOCAL**

**Charca Huascope**  
**Secretario Relator**  
TS/CH/WR/JA/njt.

**Nota: Documento firmado digitalmente**

<sup>18</sup> Aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según su "Comprobante de Información Registrada" (folio 2491).