

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



PROBLEMÁTICA EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS POR REGALÍAS POR LICENCIA DE MARCA

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Juan Jose Mejia Hernandez

Código 20197075

Asesor

Silvia León Pinedo

Lima – Perú

Abril 2025

**PROBLEM IN THE DEDUCTION OF
EXPENSES FOR ROYALTIES FOR
TRADEMARK LICENSE**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPITULO I: MARCO CONCEPTUAL	2
1.1 Principio de Causalidad	2
1.1.1 Necesidad del Gasto	4
1.1.2 Normalidad	5
1.1.3 Razonabilidad	5
1.1.4 Generalidad.....	6
1.1.5 Potencialidad	6
1.2 Intangibles	7
1.2.1 Intangible	7
1.2.2 Derecho de Autor	8
1.2.3 Software.....	8
1.2.4 Marcas	8
1.3 Tratamiento tributario de las regalías en el Perú.	8
1.3.1 Patentes, marcas y otros activos intangibles.....	9
1.3.2 Información relativa a la experiencia industrial	11
CAPÍTULO II: REGIMEN DE INTANGIBLES SEGÚN LAS GUIAS DE LA OCDE	13
2.1 Principio Arm's Length.....	13
2.2 Directrices de la OCDE en la tributación internacional	14
2.2.1 Noción de valor de mercado.....	15
2.2.2 Aplicación de Precios de Transferencia	17
2.3 Guías de la OCDE como soft law para legislación peruana.....	18
2.4 Tratamiento de Intangibles.	20
2.4.1 Auge de los Intangibles.	20
2.4.2 Identificación	20
2.4.3 Clases de intangibles	21
2.4.4 Propiedad de los Intangibles.....	23

2.4.5	Funciones de control de riesgo	25
2.5	Tratamiento de Intangibles de Difícil Valoración	26
2.6	Problemas referidos a la incertidumbre en la valoración del activo intangible	27
2.7	Aplicación del análisis DEMPE	28
2.8	Aplicación de análisis DEMPE en Alemania	30
CAPITULO III: ANALISIS DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD EN LA		
JURISPRUDENCIA REFERIDAS A LOS GASTOS POR REGALIAS DE		
MARCA		
		32
3.1	Jurisprudencia Administrativa y Judicial	32
3.1.1	RTF N° 01007-3-2020.....	32
3.1.2	RTF N°02962-11-2019.....	35
3.1.3	RTF 08372-4-2020	37
3.1.4	RTF 08731-8-2017	39
3.1.5	RTF N° 06328-10-2019.....	41
3.1.6	RTF 06394-9-2022	43
3.1.7	Casación 23232-2023-LIMA.....	46
3.2	RG 3631/2020. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de España	47
3.3	Análisis del caso. RTF N° 05946-1-2019.....	51
3.3.1	Argumentos de la empresa	51
3.3.2	Argumentos de SUNAT	52
3.3.3	Argumentos del Tribunal Fiscal	52
3.4	Proyecto de Reforma Normativa	61
CONCLUSIONES		64
RECOMENDACIONES		65
REFERENCIAS		66

RESUMEN

Esta investigación aborda la problemática que enfrentan las empresas en el Perú al intentar deducir, para efectos tributarios, los gastos por pago de regalías empresariales. En particular, se analiza el principio de causalidad, un requisito clave para que la Administración Tributaria acepte estos gastos como deducibles. Se exploran las dificultades que tienen las empresas para demostrar que estas derogaciones están directamente relacionadas con la generación de renta gravada.

En el primer capítulo, se desarrolla el concepto de principio de causalidad y su aplicación en la deducción de regalías, junto con una revisión del marco normativo y mercantil que rige estas operaciones en el país. Luego, en el segundo capítulo, se examina si las herramientas de precios de transferencia pueden servirnos de apoyo para sustentar la deducibilidad de estos gastos. Dentro de este análisis, se revisa el principio *Arm's Length* y las modificaciones normativas que han reforzado el criterio de sustancia económica en operaciones con intangibles.

Finalmente, se analiza jurisprudencia relevante para entender cómo las autoridades tributarias y judiciales han interpretado la deducción de regalías por licencia de marca. Con este estudio, se busca aportar claridad sobre la viabilidad de estos gastos como deducibles ante la Administración Tributaria.

Palabras Clave: Principio de Causalidad, regalías, precios de transferencia.

ABSTRACT

This research examines the implications surrounding the deductibility of business royalty payments in Peru, with a particular focus on the principle of causality as a fundamental requirement for their acceptance by the Tax Administration. The study explores the complexities that taxpayers face in demonstrating that such expenditures are directly linked to the generation of taxable income, a prerequisite for their recognition as deductible expenses under the applicable tax framework.

The first chapter provides an in-depth analysis of the principle of causality and its application in the deduction of royalty payments, alongside a review of the legal and commercial framework governing these transactions in Peru. The second chapter evaluates whether transfer pricing mechanisms may serve as a means to substantiate the deductibility of such expenses, considering the challenges associated with proving their economic justification. Within this context, the study examines the Arm's Length principle and recent regulatory developments reinforcing the economic substance requirement in transactions involving intangibles.

Lastly, the research analyzes relevant case law to assess how tax and judicial authorities have interpreted the deductibility of royalties paid for brand licensing. By examining these legal precedents, this study aims to provide clarity on the viability of such expenses as deductible for tax purposes and to outline effective strategies for substantiating their causal link before the Tax Administration.

Keywords: Principle of Causality, royalties, transfer Pricing.

INTRODUCCIÓN

La deducción de gastos por regalías empresariales ha sido un tema recurrente en los procesos de fiscalización tributaria en el Perú, generando controversias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. Un caso emblemático de esta problemática es el abordado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05946-1-2019, en el que una empresa del sector construcción dedujo, en el ejercicio fiscal 2015, pagos por regalías por el uso de una marca de propiedad de sus accionistas, quienes eran personas naturales domiciliadas en el país.

La Administración Tributaria desconoció la deducción de dichos gastos argumentando que la empresa no acreditó la esencialidad del pago ni su vinculación con la generación de ingresos gravados. Asimismo, se cuestionó el impacto real de la marca en el posicionamiento comercial de la empresa y su capacidad para generar valor.

En este contexto, la presente investigación analiza las dificultades que enfrentan las empresas en el Perú al intentar deducir los pagos por regalías empresariales, con un enfoque particular en el principio de causalidad como requisito fundamental para su aceptación tributaria. Se examina cómo este principio condiciona la deducción de dichos gastos y las estrategias necesarias para demostrar su relación con la generación de renta gravada. En este sentido, surge la interrogante sobre si la regulación vigente deja un margen excesivo de interpretación, lo que podría generar incertidumbre en su aplicación.

Asimismo, se revisa jurisprudencia relevante con el propósito de comprender el criterio de las autoridades tributarias y judiciales en la interpretación de la deducción de regalías por licencia de marca. A través de este análisis, la investigación busca aportar claridad sobre la viabilidad de estos gastos como deducibles y proporcionar herramientas que permitan sustentar su causalidad de manera efectiva ante la Administración Tributaria.

CAPITULO I: MARCO CONCEPTUAL

En este capítulo trataremos los principales conceptos relacionados a la problemática en la deducción tributaria de los gastos derivados por el pago de regalías empresariales, comenzando por lo fundamental que es analizar el principio de causalidad para posteriormente describir el contexto de las regalías en el Perú, la definición mercantil de conceptos relacionados y su tratamiento tributario.

1.1 Principio de Causalidad

Uno de los principios clave que resulta esencial entender al empezar el proceso de análisis del impuesto a la Renta es el Principio de Causalidad, por lo que para tener una idea clara de sobre que trata este principio, tenemos que remitirnos a las definiciones que nos han brindado diversos expertos en la materia. Es relevante señalar que la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el marco legal para su aplicación, fue promulgada a través del Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Para mayor precisión, utilizaremos las siglas "L.I.R." al referirnos a la Ley del Impuesto a la Renta, denominaremos "P.C." al Principio de Causalidad, "R.L.I.R." al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta e "I.R." al referirnos al Impuesto a la Renta.

El P.C. ha sido objeto de múltiples interpretaciones. De acuerdo a Roque García (1978) “Una relación causal se establece entre la imputación de gastos deducibles y la obtención de ingresos imposables, lo que significa que se necesitan soluciones especiales si una persona también se beneficia de rentas no imposables o que no están cubiertas por el impuesto”.

En la misma línea Luis Durand Rojo (2009) amplía este concepto al señalar que “La conexión de causa entre las erogaciones y la producción de ingresos gravados o la preservación de su origen puede ser comprendida bajo distintas categorías. La causalidad se examina desde una perspectiva tanto objetiva como subjetiva. En el plano objetivo se encuentran los gastos que hay que sufragar de manera primordial (Entre ellos, los fijados por la ley o los correspondientes a suministros públicos, como ejemplo.) y, en el plano subjetivo, se incluyen aquellos gastos que resultan de las medidas ejecutadas por la administración de la organización”.

Por su parte Villanueva Gutiérrez (2013) “La causalidad tributaria describe la relación entre los gastos y su contribución a la creación de ingresos o al cuidado de la actividad que los produce, es decir, la actividad empresarial”.

Para Karen Nuñez Kcomt (2015) “Se entiende que para el P.C. es esencial demostrar el vínculo causal de las erogaciones realizadas con la percepción de ingresos y al mismo tiempo con la conservación de la fuente”.

Asimismo, Fernando Tello Puerta (2014) “El P.C. debe entenderse de forma amplia, sin que resulte relevante si los pagos relacionados con transacciones o sanciones afectan de manera directa la generación de ingresos sujetos a imposición”.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 214-5-2000, en adelante R.T.F., se menciona “La normativa del I.R. incorpora el P.C. como criterio general para analizar si los gastos pueden ser deducidos o no, y para calcular la renta neta de las empresas. Según este fundamento, únicamente se pueden deducir los gastos que estén directamente relacionados con el mantenimiento de la actividad generadora de ingresos o con la generación de nuevos ingresos. Es importante destacar que los gastos deducibles mencionados en los apartados de la normativa tienen carácter indicativo y no restrictivo, ya que puede haber otros gastos que, según este fundamento, también pueden ser considerados como deducibles para calcular la base imponible”.

Según la Casación 04907-2019-Lima “El P.C. establece un vínculo o conexión entre el gasto y la producción de ingresos gravables. Si existe este grado de conexión, el gasto puede ser deducido. Además, el legislador proporciona una lista abierta de gastos deducibles, pero establece restricciones y condiciones específicas para cada situación en particular, como los gastos de representación”.

En consecuencia, basándonos en los conceptos planteados por los autores descritos anteriormente el P.C. se entiende como la conexión entre los gastos efectuados y la obtención de ingresos. Este principio debe interpretarse de manera amplia, abarcando no solo los gastos que tienen un impacto directo en la generación de ingresos, sino también aquellos que contribuyen de forma más general a este objetivo.

El artículo 37 de la L.I.R. establece el P.C., esencial para que una erogación sea sujeto a deducción al calcular la renta neta empresarial. Según el primer párrafo de este artículo, las erogaciones deben ser esenciales para generar la renta bruta de tercera categoría y para conservar el origen que produce dicha renta.

Adicionalmente, el párrafo final del artículo especifica que los gastos deben ser habituales y cumplir con los lineamientos de razonabilidad y generalidad, particularmente en lo que respecta a las erogaciones mencionadas en los incisos I) y II) y en el inciso a.2 del mismo artículo.

1.1.1 Necesidad del Gasto

El autor argentino Jarach (1980) señala que: “La deducción de los gastos esenciales para generar ingresos o para preservar y mantener su origen no requiere más requisito que la verificación de su finalidad, es decir, que la erogación esté destinada a obtener la renta o preservar el origen de esta. Este autor resalta la importancia de identificar la finalidad del gasto para evaluar su deducibilidad.

En ese sentido el artículo 37 de la L.I.R. menciona la deducción de gastos necesarios, por lo que para analizar el P.C. debemos entender que son gastos necesarios. Según Picón (2019) “El Tribunal Fiscal, mediante variada jurisprudencia, ha señalado que su análisis del P.C. no se restringe a establecer si un gasto es indispensable, sino que profundiza en conocer el fin último del mismo”. Para mayor precisión, utilizaremos las siglas "T.F." al referirnos al Tribunal Fiscal.

La R.T.F. N° 4807-1-2006, refuerza este enfoque al señalar que el P.C. implica una conexión obligatoria entre las erogaciones y la creación de ingresos. Este principio debe interpretarse de manera amplia, considerando no solo los gastos que tienen una relación directa con los ingresos, sino también aquellos que contribuyen de forma general a su obtención.

Según Sotomayor Klapp (2005), países como Argentina, Uruguay, Paraguay, Perú y Colombia, utilizan el concepto de "gasto necesario". Sin embargo, al igual que en Chile, enfrentan problemas similares debido a la falta de parámetros claros que definan su alcance.

Es importante mencionar que tal como explica Báez Moreno (2005) el concepto de gasto necesario era usado en España hasta el año 1995, modificando su paradigma de determinación de la base imponible, siendo el actual un balance mercantil.

Por lo que de acuerdo a lo planteado por los autores podemos colegir que el P.C. se centra en conocer el objeto final del gasto, y que este debe analizarse desde una perspectiva amplia.

1.1.2 Normalidad

De acuerdo a Gonzales (2004), la normalidad en el giro señala que "los gastos pueden o no ser lógicos de acuerdo al tipo de negocio, y la causalidad se orienta a que no se pueden deducir gastos que no resultan lógicos para el sector económico de la empresa, en función al momento en que se realice".

Para poder definir el concepto de normalidad tenemos que remitirnos a la jurisprudencia, por ejemplo, en la R.T.F. 03627-10-2014 se indica "La normalidad de un gasto se asocia con su carácter necesario y su coherencia con el objeto del negocio. Este concepto incluye no solo los gastos que se realizan directamente en la operación de la compañía, así como también aquellos que ya sea directamente o indirectamente, procuran beneficios para la compañía".

En el plano judicial tenemos la Casación N° 21455-2017 donde se da un ejemplo de normalidad, al ver el caso de un contribuyente que no puede realizar publicidad masiva a sus productos farmacéuticos porque incumpliría la Directiva N° 007-93-DG-DIGEMID; por ende, debe dirigir su publicidad hacia profesionales de la salud, que son los habilitados para prescribir sus productos. Por este motivo, realiza eventos para promocionar sus productos médicos, pagando conceptos de comida, bebida, alquiler de local, entre otros, gastos que son necesarios para organizar eventos que congreguen cantidad limitada de profesionales. De esta forma, al conocer los aludidos profesionales sobre las ventajas de los productos que ofrece la demandante, esta genera renta gravada y produce riqueza; por lo tanto, con los gastos de eventos médicos se cumple con los criterios de causalidad y de normalidad del gasto.

1.1.3 Razonabilidad

Para Hernández Berenguel (2002), por razonabilidad, indica que nuestra legislación busca prohibir que se realicen gastos desproporcionados en relación al negocio de la empresa, ya que estos deben ser coherentes con los ingresos y que estos no solo deben limitarse a un periodo para su evaluación.

En la RTF N° 1153-5-2003, el T.F. refiere que según lo reportado por los órganos públicos peruanos encargados de mantener la seguridad y el orden interno advertían la existencia de una amenaza terrorista en la zona. Por lo tanto, las medidas de seguridad adoptadas por el contribuyente eran necesarias. No se puede evaluar la razonabilidad o

proporcionalidad de estas medidas solo porque no ocurrió un atentado en dicho distrito. Si se aplicara ese criterio, los pagos por primas de seguro de una empresa podrían considerarse no deducibles simplemente porque no ocurrieron siniestros que justificaran el uso del seguro, si se revisan posteriormente en una fiscalización.

1.1.4 Generalidad

Según Villanueva Gutiérrez (2013), las erogaciones mencionadas en los incisos I y II del artículo 37 de la L.I.R. son los únicos que deben ajustarse al criterio de generalidad para ser deducibles. En el caso del inciso I, la generalidad es una condición fundamental para que el gasto pueda ser admitido como deducible. Por otro lado, el inciso II establece que las erogaciones hechas para beneficio de los empleados también deben cumplir con este criterio para que sean deducibles por la empresa y no se consideren renta de quinta categoría para los empleados.

El T.F., en las R.T.F. N° 0523-4-2006 y 11321-3-2007, planteó que la evaluación de la generalidad de los gastos debe hacerse tomando en cuenta el rédito recibido por los empleados de igual jerarquía. Esto implica que, aunque el puesto sea único y el beneficio se otorgue a una sola persona, no se considerará que se incumple el requisito de generalidad.

En la R.T.F. N° 898-4-2008, se abordó un caso en el que una empresa otorgó gratificaciones extraordinarias y pagos adicionales únicamente a tres de sus cuatro funcionarios. La empresa argumentó que estas gratificaciones tenían el propósito de incentivar a los gerentes, pero no justificó por qué el gerente de ventas no recibió este incentivo. Debido a que no se cumplió con el criterio de generalidad, el gasto no fue considerado deducible.

1.1.5 Potencialidad

En la R.T.F. N° 710-2-99, el T.F. establece que el P.C. en nuestra legislación posee un carácter amplio, lo que habilita la deducción de gastos que no requieren una conexión directa.

En el Informe N° 026-2014-SUNAT/5D0000 en la nota al pie número 5 se menciona que no importa la efectividad de un gasto, pero si su potencialidad, porque la deducibilidad de un gasto se puede acreditar incluso si este no llega a generar rentas.

En la RTF N° 5355-1-2002, se establece que es razonable que una empresa realice una evaluación mediante un informe técnico para determinar si la compra de un local será rentable para sus intereses, sin que sea necesario que la inversión ya se haya llevado a cabo.

De acuerdo con la R.T.F. N° 07249-1-2017, la norma no exige que el primer ejercicio para la deducción o amortización de los gastos pre operativos dependa de la generación de ingresos por el inicio de actividades de la empresa. Lo importante es el potencial del gasto para generar ingresos, aunque la inversión pueda no tener éxito. Por lo tanto, esto no contradice lo expuesto en el expediente.

El artículo 37 de la L.I.R. indica que se pueden deducir de la renta bruta aquellas erogaciones que sean esenciales para crear dicha renta y preservar el origen productor de dichas rentas, siempre que la ley no establezca una prohibición para su deducción.

Según el Oficio N° 200-2013-SUNAT/200000, este artículo no proporciona una lista cerrada de los gastos deducibles, sino que ofrece una lista enunciativa. De manera similar, Hernández Berenguel (2002) explica que el artículo 37 enumera diversos gastos que cumplen con el P.C., sin que esta enumeración sea exhaustiva. Entre los gastos mencionados, que constituyen una lista abierta, se incluyen las regalías, normada por el inciso p) del artículo 37 de la L.I.R., y que se analizarán más a fondo en nuestra investigación.

1.2 Intangibles

1.2.1 Intangible

La palabra "intangible" pudo haber tenido muchos significados, pero lo primero que se debe hacer es consultar el Diccionario de la Real Academia Española (R.A.E.). Según dicho diccionario, "intangible" es "que no debe o no puede tocarse".

Según el párrafo 8 de la NIC 38, un activo intangible es aquel que puede ser identificado, no tiene naturaleza monetaria y carece de forma física.

1.2.2 Derecho de Autor

El Decreto Legislativo 822, regula el derecho de autor y, en su artículo 3, indica que todas las obras creativas en los campos literario y artístico están protegidas, sin importar su género, modo de expresión, valor u objetivo. A efectos prácticos, en adelante utilizaremos las siglas D.L. para referirnos al Decreto Legislativo.

Además, los derechos otorgados por esta ley no dependen de la propiedad del soporte físico donde la obra esté contenida. Esto significa que el disfrute y ejercicio de estos derechos no requieren registro ni ningún otro tipo de formalidad.

1.2.3 Software

De acuerdo con el artículo 69 del D.L.822, los programas de computadora reciben la misma protección que las creaciones literarias. Esta preservación abarca todos los modos de expresión de los programas, tanto operativos como aplicaciones, ya sea en código fuente o en código objeto. Además, la ley protege todas las actualizaciones posteriores del programa y también los programas desarrollados a partir de este.

1.2.4 Marcas

Para el R.A.E., el concepto de "marca" se refiere a una señal o distintivo que el productor coloca en sus bienes, cuyo uso es de carácter exclusivo.

Según Ossorio (2018), una marca de fábrica o de comercio es un distintivo que los industriales colocan en sus productos. Estos signos, que suelen ser nombres o dibujos, tienen la función de identificar y diferenciar los productos en el mercado. Gracias a estas marcas, los consumidores pueden reconocer los productos y los fabricantes pueden promover o certificar sus productos. Para proteger de forma exclusiva una marca, es necesario registrarla públicamente.

1.3 Tratamiento tributario de las regalías en el Perú.

En Perú según el INDECOPI en el año 2021 se registraron 36547 marcas, cifra que muestra un crecimiento de 32.21% respecto a las marcas registradas en el año 2020. Esta tendencia en el crecimiento de registro de marcas generará que se realicen más

operaciones comerciales con éstas, por lo que es probable que los contratos de licencias de marcas se incrementen a comparación de años anteriores, y con esto es probable que los problemas tributarios relacionados a la deducibilidad de erogaciones por regalías de marcas también se incrementen, por lo que es importante tener un marco legal claro y definido.

El término "regalía" ha sido definido desde diversas perspectivas doctrinarias y lingüísticas. Para la Real Academia Española (RAE), en su quinta acepción, el término "regalía" describe una cuota sobre los ingresos o una suma determinada que se otorga al titular de un derecho a cambio del otorgamiento del permiso para su uso.

Por su parte Ossorio (2018), la regalía se refiere a una contraprestación económica, calculada en función de las ventas, producción o ganancias, que el licenciataria abona en los acuerdos de licencia de marcas, patentes o conocimientos técnicos.

De acuerdo con Gonzales Peña (2010), la regalía se refiere a cualquier pago efectuado por el uso de recursos intangibles otorgados por un tercero, a quien se le reconoce la autoría, diseño o patente de estos, durante un plazo determinado y pactado en el contrato.

En síntesis, de estos tres conceptos podemos notar que tienen en común que regalía se refiere a una retribución en dinero que se da a un tercero en forma proporcional a los ingresos o por una cantidad fija, con el fin de poder explotar un intangible.

1.3.1 Patentes, marcas y otros activos intangibles

Para comenzar a analizar el tratamiento tributario de las regalías tenemos que analizar el artículo 27 de la L.I.R., que en su párrafo primero establece:

“Sin importar la denominación acordada por las partes, se considera regalía a cualquier contraprestación, ya sea en efectivo o en especie, que provenga del uso o el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y derechos de autor de obras literarias, artísticas o científicas. Esto también incluye contraprestaciones por la cesión de uso de software y la información vinculada con la experiencia industrial, comercial o científica”.

Este párrafo establece dos situaciones distintas en relación con el concepto de regalía:

1. En el caso de patentes, marcas y otros activos intangibles, los pagos por el "uso o el derecho a usar" estos activos se consideran regalías. En cambio, el precio pagado por la venta o cesión definitiva de estos bienes no se considera regalía.
2. Para la información relacionada con la experiencia industrial, comercial o científica, conocida como "know-how", cualquier pago realizado por esta información se clasifica como regalía.

En lo referente a software el art. 16 R.L.I.R., en su tercer párrafo ofrece el concepto de software: “El término programa de instrucciones para computadora (software) hace referencia a un paquete de indicaciones formuladas a través de palabras, códigos, planes o cualquier otro medio, que, al incorporarse en un dispositivo de lectura automatizada, permite a la computadora ejecutar una tarea u obtener un resultado”.

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 27 de la ley, la cesión temporal del uso de software, por la cual se paga una regalía, implica transferir temporalmente algunos o todos los derechos patrimoniales sobre el software, lo que permite su explotación económica. Sin embargo, no se considera regalía cuando se realiza una transferencia definitiva, ilimitada y exclusiva de los derechos patrimoniales sobre el software, incluso si estos derechos se limitan a una región específica. El titular de los derechos sobre el software cobra a terceros por utilizar el software, de acuerdo con las condiciones estipuladas en un contrato de licencia.

Si la transferencia es definitiva o si sólo se autoriza el uso del software y no su explotación económica, la operación es considerada como una enajenación, no constituyendo su contraprestación una regalía. Asimismo, se estará ante una regalía cuando se retribuye la transferencia temporal de uno o más derechos a la explotación del software.

Según el Informe N° 311-2005-SUNAT/2B0000, para efectos del I.R. se determinó lo siguiente:

1. Cuando se compran copias de software y los usuarios pagan a los proveedores por contratos que solo otorgan una licencia de uso personal de esos programas, dicho pago no se considera una regalía.

2. En el caso de software a medida o programas estándar, el pago por estos se considera una contraprestación por la venta de bienes, siempre que la compra incluya solo licencias de uso personal del software.
3. De darse el caso que un intermediario compre una o más réplicas de un programa estándar con la intención de revenderlas como productos, el pago por estas adquisiciones se considera una regalía.
4. Si se entrega una sola copia del programa para ser instalada en un servidor y utilizada desde varias computadoras, cada una de las cuales paga su licencia de uso correspondiente, esto se considerará una venta de bienes para efectos del I.R.

1.3.2 Información relativa a la experiencia industrial

De acuerdo con lo señalado en el párrafo final del art. 16 del R.L.I.R., el segundo párrafo del art. 27° de la L.I.R. específica que las transferencias de conocimiento comprenden aquellos conocimientos especializados que se materializan en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares. Estos elementos permiten el aprovechamiento de experiencias en ámbitos industriales, comerciales, técnicos o científicos. No obstante, este concepto excluye explícitamente los servicios técnicos y los servicios en general. Es relevante señalar que el R.L.I.R., fue aprobada mediante el Decreto Supremo N° 122-94-EF.

A manera de conclusión, en aplicación del artículo 27 de la L.I.R. y el 16 del R.L.I.R. no son regalías:

- Los pagos por servicios de mantenimiento y soporte técnico del software licenciado por quien presta ese servicio al domiciliado, aun cuando hayan sido convenidos en el mismo contrato de cesión de uso del software y únicamente pueden ser prestados por su titular, “toda vez que no están destinados a transmitir tales conocimientos especializados en relación con el diseño y programación del indicado software, sino para hacer más eficiente su funcionamiento mediante revisiones emitidas por el proveedor y a absolver consultas sobre su uso y explotación” — R.T.F. 6689-5-2005.
- Los pagos por servicios de desarrollo, integración e instalación de un producto tecnológico (software), aun cuando quien presta los servicios sea la licenciente

del software y está mantenga la propiedad del resultado de esos servicios, por cuanto no implicó “la transmisión de conocimientos especializados a que se refería el artículo 27 de la L.I.R., en relación con el diseño y programación del indicado software, sino que estuvieron destinados a su aplicación, instalación y acondicionamiento” — R.T.F. 6689-5-2005.

- Según el Informe 070-2001-SUNAT/K00000, las contraprestaciones recibidas por consultas telefónicas, capacitaciones al personal y servicios de asesoría prestados totalmente en el extranjero no se consideran ingresos si no están relacionadas con la transmisión de conocimientos técnicos, económicos, financieros u otros conocimientos aplicables a actividades comerciales o industriales.

Son regalías –Los pagos por transmisión de la experiencia sobre los procesos agrícolas e industriales de una empresa azucarera y sus procesos administrativos y financieros, en base a la elaboración de un diagnóstico de esos procesos y de la realización de recomendaciones, basadas en los conocimientos del prestador de los servicios, aplicados a las necesidades de la empresa local — R.T.F. 897-4-2008.

CAPÍTULO II: REGIMEN DE INTANGIBLES SEGÚN LAS GUIAS DE LA OCDE

En el capítulo anterior, se abordó la problemática de la deducción de gastos por regalías de rentas empresariales, examinando el P.C. y cómo los gastos efectuados por las empresas tienen que cumplir con este principio para que las erogaciones sean admitidas como deducibles por la Administración Tributaria. En este segundo capítulo analizaremos si alguno de los instrumentos que utilizan los precios de transferencia podrían servirnos de apoyo para demostrar la causalidad en los gastos por deducción de regalías de marcas de rentas empresariales, ya que en muchos casos resulta complicado demostrar la causalidad de estos.

Comenzaremos revisando el principio "Arm's Length" y los cambios que fueron introducidos referentes a la sustancia económica en las operaciones con intangibles.

2.1 Principio Arm's Length

Llamado comúnmente de “plena competencia” o con el término de “libre competencia”, es esencial en las normas de los precios de transferencia. Para mayor precisión, utilizaremos las siglas "P.T." al referirnos a precios de transferencia y las siglas P.P.C. para referirnos al principio de plena competencia.

García Novoa (2013) señala que el principio de libre competencia, que guía los lineamientos globales de P.T., funciona como un principio para la asignación de competencias fiscales entre los países. Se trata de una directriz para la asignación de la renta que permite el reparto de la competencia fiscal, impulsada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE mediante auténticos mecanismos de soft-law.

Del mismo modo, García Pratts (2005) refiere que “La competencia tributaria de los estados contratantes no está siendo definida mediante una regla de delimitación, sino mediante la distribución y aprobación del ejercicio de ciertas competencias o facultades por parte de los países”.

Los P.T. tienen como objetivo neutralizar las condiciones particulares que se dan entre las empresas vinculadas, con el propósito de establecer circunstancias equivalentes

a las que se rigen entre empresas no vinculadas y fijar el precio de la operación al valor de mercado.

2.2 Directrices de la OCDE en la tributación internacional

Según Serrano Antón (2007), la búsqueda de una justicia fiscal adecuada en las operaciones internacionales impulsó a los países a buscar una colaboración mundial que permitiera garantizar igualdad en las circunstancias tributarias de competencia en el entorno global.

En este contexto el prefacio de las guías de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), el primer informe publicado por la O.C.D.E. sobre P.T. era el titulado "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" en 1979. Este informe fue el primer documento de la OCDE dedicado exclusivamente a los problemas relacionados con los P.T. Luego, en 1995, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE autorizó una nueva edición de las guías, las cuales han sido objeto de numerosas modificaciones y añadidos desde entonces, manteniéndose en revisión constante hasta el día de hoy.

La OCDE expresó en 2016 que el trabajo en P.T. en el marco del Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) se centraba en tres áreas principales. Primero, la Acción 8 abordaba los P.T. en operaciones con intangibles, señalando que una mala distribución de los beneficios de estos activos valiosos puede llevar a la reducción de la base tributaria y al traslado de utilidades. Segundo, la Acción 9 se enfocaba en el reparto de riesgos económicos según contratos y en cómo los ingresos se atribuyen a las entidades que asumen esos riesgos, lo que a veces no se alinea con las actividades efectivamente realizadas. También trataba la tasa de retorno sobre inversiones realizadas por empresas multinacionales con mucho capital y activos, cuyos beneficios no siempre reflejan el nivel de actividad de la empresa inversora. Tercero, la Acción 10 se centraba en áreas de riesgo significativo, como la reclasificación de ingresos de operaciones sin lógica mercantil para las entidades implicadas, el empleo de técnicas de P.T. que permiten diferir ingresos de las actividades económicas clave del grupo multinacional y la urgencia de ajustar ciertos pagos entre empresas del grupo (como gastos administrativos de la casa matriz) que reducen la base imponible al no estar alineados con la creación de valor.

2.3. Tratamiento tributario en el Perú

Según el artículo 32 de la LIR en su primer párrafo se determina:

“En casos de ventas, aportes de bienes, transferencias de propiedad, prestación de servicios y cualquier otra transacción, el valor de los bienes, servicios y demás prestaciones deberá ajustarse al valor de mercado para efectos del I.R. Si el valor asignado no es el mismo que el del de mercado, ya sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT realizará los ajustes correspondientes para ambas partes, el adquirente y el transferente.”

2.2.1 Noción de valor de mercado

En la R.T.F. N° 05440-2-2007 se establece lo siguiente:

“Según la base legal que regula el Impuesto General a las Ventas y el I.R., y en conformidad con el criterio establecido en reiteradas R.T.F., como las Resoluciones N° 3721-2-2004, N° 873-2-2000, N° 00111-3-2002 y N° 7651-1-2005, la Administración tiene la facultad de revisar si el importe atribuido a las ventas por los administrados se ajusta al valor de mercado. Para ello, debe comparar dicho valor con las operaciones onerosas realizadas con terceros, tomando en cuenta la oportunidad y el importe bajo circunstancias similares.”

De este modo, podría ocurrir que una empresa subvalué sus precios al momento de realizar sus operaciones. Para que la SUNAT considerara que el precio pactado en las operaciones podía ser influenciado, debía demostrar que dicho valor era menor al del mercado para bienes o servicios similares, a menos que se presentara prueba en contrario.

Según el manual de economía y finanzas “El valor de mercado es el precio que la SUNAT tiene la facultad de aplicar cuando el valor de una transacción se encuentra subvalorado o sobrevalorado en comparación con el valor de mercado establecido por la Ley y su Reglamento para el bien o servicio correspondiente.”

a. Determinación de Valor de mercado en la Fiscalización

Según la RTF N° 10813-3-2010 estableció lo siguiente:

“Que la Administración reparó el importe de US\$ 246,485.20 (S/. 776 428,38) al ajustar el valor de venta de un inmueble, en aplicación del numeral 3 del artículo 32° de la L.I.R., dado que el valor de mercado del inmueble señalado en un informe de valuación, era mayor al valor de transferencia.”

“Que, al respecto, es necesario indicar que según el numeral 3 del artículo 31° de la L.I.R., aplicable a este caso, se considera valor de mercado para los bienes del activo inmovilizado cuando se trate de bienes sobre los cuales se efectúen operaciones recurrentes, resultará ser el que se ajuste a dichas operaciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realice operaciones recurrentes será el importe de valuación.”

“Por otro lado, el artículo 32° de la L.I.R. dispone que, en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título a personas jurídicas o empresas que se constituyan o ya constituidas, el valor asignado a los bienes para efecto del I.R. será el de mercado determinado de acuerdo a las reglas del artículo anterior. Además, agrega que, si el valor asignado fuera mayor, la SUNAT ajustará dicho valor tanto para el adquirente como para el transferente.”

Para determinar el valor de mercado debemos primero debemos identificar el tipo de bien del que se trata, calificarlo como existencia o activo fijo de tal forma que se pueda determinar la forma en cómo se determinara el valor de mercado.

b. Fijación de Valor de mercado mediante Tasación

En la R.T.F. N° 05132-03-2009 se comentó lo siguiente:

“Que apreciándose la existencia de discrepancias y diferencias entre la valorización practicada por la Administración y el estudio presentado por la recurrente, que estas observaciones son de naturaleza técnica especializada y que habría sido elaborada conforme a lo estipulado por el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú, entre otras, se tiene que esta instancia no cuenta con los medios probatorios que le permitan emitir pronunciamiento respecto del reparo formulado.

En los casos en que basándose en los artículos 31 y 32 de la L.I.R., el valor de mercado se establece por tasación y esta debe basarse en el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú.

c. 2.3.1.3. Valor de mercado de Existencias. Regla general.

El art. 32, 2do. párrafo, numeral 1, de la L.I.R. considera valor de mercado de las existencias “al que habitualmente se logra en las transacciones costosas que la compañía efectúa con partes no relacionadas”. Agrega que en defecto de ese valor se considerará como tal “el valor que se obtenga en una operación entre partes no relacionadas en circunstancias equivalentes o comparables”. Si no se puede aplicar tales criterios, el valor de mercado será “el de tasación”.

2.2.2 Aplicación de Precios de Transferencia.

Según el Art. 32-A, inc. a), de la L.I.R. “Las normas de P.T. son de aplicación a las operaciones efectuadas por los administrados del I.R. con sus partes relacionadas; a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o a las que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen tributario privilegiado”.

Asimismo, en lo referente partes relacionadas, conforme al art. 32-A, inc. b), 1er. y 2do. párrafos de la L.I.R.: “Dos o más personas, compañías o entidades se consideran partes relacionadas cuando una de ellas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan de modo directo o indirecto en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

Del mismo modo existirá la vinculación si la operación es efectuada empleando intermediarios cuyo fin sea esconder una operación entre partes relacionadas”.

En la exposición de motivos de este dispositivo se indica que “la denominación “partes vinculadas” hace referencia tanto a personas como empresas y no restringe el criterio de vinculación al campo estrictamente económico, lo que permite incorporar otros supuestos al momento en que se señale el detalle en el Reglamento de la Ley”.

El art. 108 del R.L.I.R. dispone que en cuanto a la vinculación se considerará lo previsto en el art. 24 de la L.I.R., el cual señala a quiénes se considera partes vinculadas, el momento en que se configura la vinculación y su duración, países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición y regímenes fiscales preferenciales: A los fines de las normas de P.T., se consideran países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición y regímenes tributarios privilegiados, a aquéllos a los que se refiere el art. 86 del R.L.I.R.

Con Informe 178-2009-SUNAT/2B0000, SUNAT opinó como sigue: “El pago realizado por un residente en el país a favor de un no domiciliado, sin vínculo entre ambos, a través de una cuenta situada en un país o territorio de baja o nula imposición, como compensación por un servicio proporcionado y facturado desde un país que no tiene tal calificación, se enmarca en el supuesto señalado en el numeral 4 del artículo 32 del TUO de la L.I.R.”.

El Informe se fundamentó en que la contraprestación en que consiste el pago, es un componente de la transacción en que ha sido estipulado, y como tal se había realizado, en el supuesto en consulta, a través de un país o territorio de baja o nula imposición.

Es importante considerar que cuando las transacciones se efectúan entre partes relacionadas o se realizan desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes, o con baja o nula imposición, o con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias están sometidos a un régimen fiscal preferencial, las presunciones o reglas de valoración aplicables dejan de tener vigencia, debiendo determinarse el valor de la transacción conforme a las normas de P.T.

2.3 Guías de la OCDE como soft law para legislación peruana

Cruz Padial (2003) señala que "El soft law contiene normas conductuales que son en términos legales opcionales conforme a quienes va dirigido; sin embargo, están diseñadas para tener implicaciones legales que repercuten en el comportamiento de los países, entidades o personas afectadas" (p. 51). El soft law permite al ámbito empresarial establecer sus propias políticas para llevar a cabo sus negocios internacionales. A diferencia del Hard Law el Soft Law no es vinculante.

Dado que muchos países son reacios a renunciar a porción de su autonomía o control jurídico y brindárselas a entidades internacionales, el "soft law" ofrece una solución más ajustable y tolerable, dado que, en vez de utilizar una normativa legislativa que se convierte en normativa obligatoria, no compromete la autoridad e independencia de los países.

Es importante distinguir entre reglas jurídicas y fundamentos. Por ejemplo, Luigi Ferrajoli (2012) reconoce que son clases de normas las reglas y los fundamentos. Las reglas se aplican de manera directa, por otro lado, los fundamentos requieren ponderación.

Ferrajoli (2012) manifiesta: "La aplicabilidad de las reglas de manera absoluta, de acuerdo al planteamiento de Dworkin; su cumplimiento o incumplimiento, conforme a los fundamentos de Alexy; su forma cerrada, de acuerdo a la conceptualización de Atienza y Ruiz Manero; y la alusión a hechos específicos que se subsumen en ellas, según Zagrebelsky, son características que pueden expresarse y formalizarse más claramente por medio de la evidencia empírica a la conducta o acción legal que constituye su acatamiento o transgresión."

Para Rubio y Arce (2017), las reglas "se utilizan ante ciertos hechos y no se utilizan ante otros," por otro lado las normas-principio "representan fundamentos para actuar o motivos para actuar de cada individuo."

Aneiros Pereyra, Jaime (2011) destaca que las Guías de la OCDE son herramientas técnicas que buscan influir en la legislación de los países, orientando la forma en que se regulan ciertos aspectos en el ámbito del derecho. Estas guías establecen los principios que informan las distintas reglamentaciones nacionales y detallan cómo se deben tratar diversos aspectos del tema. Afirma que estas guías buscan establecer el marco conceptual de un determinado asunto y ser los lineamientos generales de una posible normativa.

Debido a su trascendencia, el "soft law" se sitúa en el campo de los principios, tendencias o denominaciones. Altamirano ve el "soft law" como un método para generar normas jurídicas. De manera similar, Trapé (2004) indica que los Comentarios del MCOCDE y sus lineamientos podrían adquirir el estatus de "hard law" debido a la forma en que han sido incorporados en las legislaciones nacionales. En cuanto a la tributación internacional, Calderón (2015) reconoce al Soft Law Global como un medio destinado a definir los nuevos lineamientos de la tributación mundial en el siglo XXI, afectando la autoridad e independencia tributaria de diversos países.

En Perú el Tribunal Constitucional en el Expediente 00024-2009-PI, menciona que "El concepto de soft law se refiere a unas directrices de pautas fundamentales que carece de naturaleza coercitiva, y, por ende, los Estados no tienen responsabilidad jurídica sobre ellos, pero se estima que deben seguirse como directrices persuasivas".

2.4 Tratamiento de Intangibles.

2.4.1 Auge de los Intangibles.

Para ver el impacto de los intangibles en el crecimiento económico, podemos tomar como referencia una de las corporaciones más grandes a nivel mundial, como Microsoft, en 2006 tenía un valor de mercado alrededor \$ 250 mil millones. Mirando su estado de situación financiera, se puede notar que los activos tradicionales de planta y equipo eran de solo \$ 3 mil millones, lo que representa el cuatro por ciento de los activos de Microsoft y el 1 por ciento de su valor de mercado.

J.Haskel-S.Westlake (2017) han definido como el capitalismo sin capital, es decir, corporaciones que desarrollan productos, procesos específicos o capacidades que crean con el fin de posicionar a una empresa para competir en determinados mercados.

2.4.2 Identificación

El plan de acción BEPS, en su Acción 8, establece cuatro requisitos clave para crear normativa que evite la reducción de las bases imponibles y el desplazamiento de utilidades empresariales generados por el movimiento de activos intangibles entre entidades vinculadas. Así, la formulación de normas que regulen los flujos de transacciones relacionadas con activos intangibles implica:

1. Adoptar una definición clara de intangibles.
2. Asegurar que los beneficios obtenidos por el movimiento de intangibles sean gravados en los lugares donde se haya generado o creado valor económico.
3. Establecer regulaciones particulares para la transferencia de activos intangibles con valoración compleja o difícil.
4. Actualizar la normativa sobre reparto de costes.

Definir el término intangible es complicado. Si se utiliza una definición muy restringida, los contribuyentes podrían argumentar que ciertos elementos no cumplen con esta definición y así obtener ventajas fiscales. Por otro lado, una definición demasiado amplia podría obligar a realizar pagos en operaciones entre partes vinculadas que no se realizarían entre partes independientes.

En la nueva definición de intangibles, se deja de lado el término "propiedad intangible" que se usaba en la versión 2010 de las Directrices, reemplazándolo por una definición más extensa como "intangibles". Lo esencial para definir un intangible es que sea "algo" que pueda ser objeto de propiedad o control, y que un ente autónomo estaría dispuesto a pagar para adquirirlo. Básicamente, si esos intangibles podrían ser adquiridos o controlados por partes independientes en una operación comparable.

La sección A del nuevo Capítulo VI del informe de la OCDE (2015), titulado "Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports", tiene el concepto de que un "intangible" es un recurso que no califica como un activo tangible ni de naturaleza financiera, que es factible que pueda ser poseído o controlado para su uso en operaciones de comercio, y cuya utilización o transferencia sería pagado en una operación entre empresas no vinculadas en condiciones semejantes.

Además, se menciona que las definiciones contables o legales de los intangibles no son determinantes para los propósitos de P.T. No es necesario que exista protección jurídica, contractual o de otro tipo para que un elemento sea considerado un intangible, ni que pueda ser transmitido de manera independiente.

Según las normas de P.T., es posible que el propietario legal de un intangible no obtenga ningún rendimiento de su explotación (enfoque de propiedad sin valor). Sin embargo, algunos autores consideran que esta posibilidad sería una aplicación incorrecta del P.P.C. La normativa de P.T. también permite la subcontratación de funciones a otras empresas, siempre que la empresa que subcontrata asuma y controle efectivamente los riesgos derivados de dichas funciones.

2.4.3 Clases de intangibles

Las nuevas Directrices a diferencia de la versión 2010 abordan específicamente dos categorías comúnmente utilizadas de intangibles, a saber, los denominados intangibles de mercadotecnia ("marketing intangibles") y los intangibles de comercialización ("trade intangibles).

Un intangible de mercadotecnia es aquel que facilita la operación mercantil de un producto o servicio, o que posee un potencial de marketing relevante para dicho producto. Conforme al contexto, estos intangibles pueden contemplar marcas registradas, nombres

comerciales, listas de clientes, relaciones con ellos, y datos de mercado y clientes que ayudan en la comercialización y venta de bienes o servicios.

En cuanto a los intangibles de comercialización, también llamados comerciales, se los define de manera amplia como todo otro intangible distinto de un intangible de mercadotecnia. Esta categorización se proporciona solo a efectos de identificar los intangibles relevantes con especificidad ya que aquellos intangibles no diferenciados no serán parte del análisis funcional. El análisis debe centrarse en identificar los intangibles claves, cómo estos aportan a la creación de valor en las transacciones revisadas, y cómo se vinculan con otros intangibles, activos tangibles y actividades comerciales para generar valor.

Asimismo, hay factores que incrementan la valoración de una empresa, denominados "intangibles suaves" o "soft intangibles", como las economías de localización ("location specific advantages"), las particularidades de los mercados locales ("market features"), el equipo de trabajo reunido ("assembled workforce"), y las sinergias de grupo ("group synergies"). Dichos términos son en general difícilmente identificables, no se encuentran registrados ni preservados, y contablemente no son reconocidos dentro de la red de creación de valor empresarial.

Por ello, se reconocen como "multiplicadores de valor" que funcionan como parámetros comparativos, pero no como "intangibles duros", ya que no es posible adquirirlos o controlarlos. No obstante, forman parte del análisis de P.T. como factores de comparabilidad conforme a los aspectos tratados en los Capítulos I-III de las Directrices.

En cuanto a este tipo de intangibles "suaves" los cuales no son intangibles en el sentido de la Sección A.1 de las Directrices existen críticas en cuanto a su carácter como meros factores de comparabilidad. Por ejemplo, en cuanto a las sinergias de grupo y su imposibilidad de reconocimiento al aplicar el P.P.C. ya que son esas mismas sinergias las que justifican la existencia de un grupo económico generando ventajas competitivas ausentes entre sujetos independientes.

Las nuevas Directrices establecen que los beneficios derivados de las sinergias deben ser identificados y asignados a los integrantes del grupo en base a las competencias o activos que contribuyen a ese beneficio. Es decir, que cuando las sinergias sean activas y deliberadas y no surjan como una mera consecuencia de estar dentro de un grupo

económico, deberán ser reflejas en los ajustes de comparabilidad con el fin de asignar los beneficios sinérgicos al miembro correspondiente.

2.4.4 Propiedad de los Intangibles

La propiedad del intangible es la condición previa necesaria antes de asignar un rendimiento relacionado con un intangible de una entidad. Existen la propiedad legal y económica. Las acciones 8-10 del plan BEPS han llevado a un cambio de enfoque formalista de los P.T. a un enfoque más sustancial que sobre la forma.

Propiedad Legal. – Debe existir un título legal o resolución que acredite la inscripción en un organismo público competente y determine su propiedad. El que ejerza la propiedad legal será considerado el propietario a efectos de P.T.

Propiedad Contractual. – Como su nombre lo indica está basado en los términos de un contrato. En dicho contrato las partes acuerdan los deberes y obligaciones de las partes involucradas respecto al intangible por el cual sea celebrado dicho contrato.

Propiedad Económica. – Una cuestión relevante es qué entidad o entidades dentro del grupo deben asumir los costos, las inversiones y las cargas relacionadas con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles. Aunque el titular reconocido por ley de un intangible puede percibir los ingresos generados por su explotación, otros miembros del grupo multinacional pueden haber realizado labores, utilizado activos o asumidos riesgos que hayan contribuido al valor de dicho intangible.

Aquellos miembros del grupo multinacional que desempeñen estas funciones, hagan uso de los activos y asuman estos riesgos deben ser remunerados conforme al P.P.C. En esta Sección B se confirma que la distribución final de las utilidades generadas por la explotación de intangibles, así como el reparto de los costos y otras responsabilidades dentro del grupo, se realiza compensando a cada miembro por las labores ejecutadas, los activos empleados y el nivel de riesgo asumido en el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles.

Análisis DEMPE

Las directrices sobre intangibles después del BEPS subrayan la importancia de analizar los riesgos asumidos y las responsabilidades asumidas por las entidades, centrándose en el “test DEMPE”. Este test evalúa el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles. La idea principal es que las operaciones que influyen de forma notable en la generación de valor de los intangibles son fundamentales para asignar los beneficios dentro de un grupo multinacional.

Las funciones DEMPE son clave para la distribución de las utilidades relacionadas con los intangibles. Aunque por la perspectiva del flujo de caja, el propietario legal de un intangible puede recibir inicialmente los ingresos por su explotación, este debe compensar a las entidades que hayan contribuido de manera significativa en su desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación. Al final, tanto los propietarios legales como económicos deben retener una parte de las ganancias que corresponda a su contribución en la creación de valor del intangible. Así, el P.P.C. se aplica rigurosamente a los intangibles en el ámbito de los P.T. de acuerdo con las guías de la OCDE de 2017.

La OCDE señala que algunas funciones en el ámbito de los lineamientos DEMPE tienen un significado particular. No obstante, cada circunstancia particular debe ser analizada caso por caso para determinar la importancia relativa de una función DEMPE sobre otra. Generalmente, estas funciones incluyen la dirección y priorización de iniciativas creativas, la orientación de la investigación avanzada, el control de decisiones estratégicas en programas de desarrollo de intangibles, el diseño y supervisión de programas de investigación y marketing, la gestión y control de presupuestos, la toma de decisiones clave en la protección de intangibles y el control continuo de calidad en funciones realizadas por empresas independientes o asociadas que puedan impactar el valor de un intangible.

El concepto de DEMPE no solo abarca funciones, también incluye la contribución de activos y la asunción de riesgos. Por lo tanto, las entidades que desempeñen todas las funciones DEMPE y asuman los riesgos correspondientes tendrán derecho a una parte significativa o total de las ganancias relacionadas con esos intangibles. La OCDE también aclara que asumir los costos de actividades de I+D no garantiza automáticamente el derecho a los rendimientos de intangibles. La entidad que tenga derecho a estos

rendimientos debe también asumir los costos de dichas actividades. Una entidad que únicamente incurra en costos, pero no controle ni realice funciones clave ni asuma riesgos vinculados a las operaciones de financiación, no será compensada de la misma forma que las entidades que sí asuman estas responsabilidades. Una entidad que solo proporcione fondos obtendrá una rentabilidad sin riesgo o ajustada al riesgo, si también asume riesgos financieros asociados a la financiación.

Sin embargo, es cuestionable si esto siempre refleja el comportamiento del mercado entre partes independientes, como en el caso de inversores financieros en capital de riesgo o en el sector de seguros.

2.4.5 Funciones de control de riesgo

Una entidad no está obligada a ejecutar todas las actividades relacionadas con DEMPE (desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de intangibles) con su propio personal para retener las ganancias del intangible. Es frecuente que algunas de estas funciones se subcontraten. Por lo tanto, no solo se debe compensar adecuadamente a las entidades que ejecutan físicamente las actividades relacionadas con DEMPE, sino también a aquellas que realizan funciones importantes de control relacionadas con DEMPE. Estas entidades también deben ser remuneradas según el P.P.C. Otra función crucial es el control de riesgos al determinar las condiciones de pago conforme a dicho principio.

Según lo indicado en el primer capítulo de las guías de la OCDE de 2017, un ente que se responsabilice por una incertidumbre particular debe controlar ese riesgo y contar con los recursos financieros para soportarlo. La gestión de riesgos requiere la capacidad de tomar decisiones, realizar funciones y ejecutar de manera efectiva las acciones vinculadas a dicho riesgo, en particular en lo relativo a asumirlo, gestionarlo y mitigar sus efectos.

La condición de tener la competencia para efectuar responsabilidades de formulación de decisiones y de manera efectiva ejecutarlas implica que el ente debe contar con un equipo de profesionales capacitados y autorizado para implementar y ejecutar el proceso decisional, es decir, gestores de decisiones. El concepto de control de riesgos subraya claramente la importancia del capital humano en la generación de valor.

Por otro lado, la capacidad financiera para asumir riesgos se define de manera práctica como el acceso a financiamiento para asumir o cancelar el riesgo, cubrir los costos de mitigación del riesgo y enfrentar sus consecuencias financieras si se concretan.

La discusión central se enfoca en identificar a los gestores de decisiones, es decir, el ente que tiene el derecho legítimo sobre la mayor proporción de las utilidades vinculadas a los intangibles, en virtud de los nuevos lineamientos del Proyecto BEPS de la OCDE.

2.5 Tratamiento de Intangibles de Difícil Valoración

Según la definición de la OCDE, los intangibles de difícil valoración (HTVI, por sus siglas en inglés) son aquellos que, en el momento de su transferencia entre empresas relacionadas, no tienen referencias comparativas seguras y presentan proyecciones sobre flujos de caja futuros o ingresos esperados altamente inciertas. Estas incertidumbres en las asunciones para valorar el intangible hacen difícil predecir su éxito al momento de la transferencia.

Las características que suelen definir las operaciones en las que se transfieren estos activos son las siguientes:

1. El desarrollo del intangible antes de su transferencia ha sido parcial.
2. Se espera que la explotación del intangible no ocurra hasta varios años después de su transferencia.
3. El intangible no encaja en la definición prevista en el párrafo 6.189 de las Guías de P.T. 2017, no obstante, es esencial para impulsar el desarrollo o mejora de otros intangibles que cumplen con esa definición.
4. Se anticipa una explotación novedosa del intangible, y la falta de ejemplos previos en el desarrollo o explotación de intangibles semejantes genera una alta incertidumbre en las proyecciones.
5. La transferencia del intangible se realiza a cambio de un pago único.

El intangible se utiliza en relación con un acuerdo de reparto de costos o acuerdos similares.

2.6 Problemas referidos a la incertidumbre en la valoración del activo intangible

Ni siquiera los ejemplos en las Guías de P.T. y en los informes aclaran completamente este tema. En el primer ejemplo de los informes de 2017 y 2018, la empresa X, con sede en el país X, patenta un componente farmacéutico y completa con éxito los análisis preclínicos de las fases I y II. En el año 0, transfiere la patente a una empresa del grupo, la empresa Y, ubicada en el país Y, que se encargará de las pruebas de la fase III. Para determinar el P.T., se calcula un valor de 600 unidades monetarias (u.m.), considerando los flujos de caja esperados y descontando los riesgos pertinentes y otros factores relevantes. Esta cantidad se paga en el año 0, bajo el supuesto de que las ventas no superarían las 1,200 u.m. anuales y que la comercialización no comenzaría hasta el año 6.

Sin embargo, una auditoría revela que la comercialización comenzó en el año 3, ya que las pruebas concluyeron antes de lo previsto. Las ventas en los años 3 y 4 se alinean con las previsiones de los años 6 y 7. Además, se observa que el contribuyente no pudo demostrar que había previsto ventas anticipadas en la valoración inicial ni que este evento fuera impredecible. Como resultado, la Administración utiliza esta información ex post para reajustar la tasa de descuento, estableciendo un valor actual neto revisado de 900 u.m. en el año 0, en lugar de las 600 u.m. originales, y realiza un ajuste en la base imponible por 300 u.m. Es importante señalar que la discusión sobre la previsibilidad de los eventos que llevaron a una generación temprana de retornos se omite, ya que el contribuyente no pudo probar nada al respecto.

El ejemplo se enfoca en los ajustes necesarios como consecuencia, en lugar de en la razón por la que deben realizarse. Sería más útil ofrecer recomendaciones sobre la carga de la prueba necesaria para demostrar que un evento era previsible, en lugar de simplemente aplicar la regla sin mayores conflictos, para aumentar la certeza en este ámbito.

Existe una paradoja en el informe: si se requiere un alto grado de incertidumbre para considerar un intangible de difícil valoración, pero el ajuste solo se produce cuando se considera que había suficiente certidumbre sobre el potencial de generación de retornos, entonces no sería adecuado realizar ajustes sobre este tipo de activos, ya que no se puede tener certeza e incertidumbre al mismo tiempo.

En otras palabras, si se realizan ajustes, esto indicaría que no se trataba de un intangible de difícil valoración, ya que la generación de beneficios era previsible, y por lo tanto, el activo intangible no estaría sujeto a la sección de las TPG que se dedica a este tema.

2.7 Aplicación del análisis DEMPE

Además de las reglas generales de P.T. que prevén la deducción de los pagos de licencias a efectos fiscales en la medida en que los pagos se ajusten al P.P.C., algunos países también han implementado reglas adicionales que limitan la deducción de los pagos de licencias al nivel del licenciataria.

Y al igual que muchos países implementaron las Patent Boxes en el pasado para aumentar su base impositiva nacional, un número cada vez mayor de países está respondiendo a este desarrollo limitando la deducción de los pagos de regalías.

Un gran número de países tienen disposiciones sobre la limitación de las deducciones del pago de regalías en su legislación fiscal local. En Argentina, generalmente sólo el 80% de los pagos realizados en contraprestación por el uso de marcas y patentes pueden ser deducidos como gastos para efectos fiscales.

En Austria, los derechos de licencia pagados a una parte relacionada extranjera son totalmente no deducibles de impuestos si se cumplen ciertas condiciones a nivel del licenciante, por ejemplo, si los ingresos de la licencia están sujetos a una tasa impositiva nominal de menos del 10% a nivel del licenciante. De acuerdo con la legislación fiscal brasileña, la deducción de los gastos de regalías para fines fiscales está limitada a un monto del 5% de los ingresos netos. Bajo la regla alemana de barrera de licencias, los pagos de licencias a una parte relacionada extranjera que están gravadas bajo un régimen fiscal preferencial en el extranjero que no cumple con el enfoque de nexo de la OCDE tampoco son deducibles de impuestos. En Polonia, la deducción se limita a un importe del 5 % del EBITDA fiscal por encima de un importe de transacción de 3 millones PLN. Este límite, sin embargo, cubre no solo las tarifas por el uso de intangibles, sino también las tarifas de garantía y ciertos tipos de servicios. La legislación fiscal del Reino Unido prohíbe la deducción de regalías si el pago de regalías forma parte de un acuerdo diseñado para garantizar una deducción fiscal que de otro modo no se adeudaría. En los Estados Unidos, no se permiten deducciones por regalías pagadas en virtud de una transacción

híbrida o por una entidad híbrida o para una entidad híbrida. Además, los pagos de regalías también pueden estar sujetos al Impuesto de Erosión de Base y Anti-Abuso (BEAT).

Otros países limitan la deducción de los pagos de regalías, además de las reglas de P.P.C. Además de las normas fiscales dirigidas directamente a la tributación de los gastos de regalías y los ingresos de regalías, algunas jurisdicciones han implementado otras medidas destinadas a las estructuras de PI que deberían evitar la elusión fiscal y las prácticas fiscales perjudiciales a un nivel más general.

La mayoría de los países informan que no existen reglas específicas contra la elusión con respecto a la transferencia de intangibles, aunque en estos casos se aplican reglas generales contra la elusión y reglas de P.T. Sin embargo, algunos de los países han implementado reglas que se enfocan específicamente en transacciones que involucran intangibles. En China, por ejemplo, los derechos de licencia recaudados o pagados por la entidad y sus partes relacionadas por la transferencia o aceptación del uso de derechos de intangibles deben coincidir con los beneficios económicos resultantes de los intangibles. De lo contrario, las autoridades fiscales realizan ajustes fiscales especiales. Otras normas específicas contra la elusión relacionadas con la PI son, por ejemplo, la norma Global Intangible Low Taxed Income (GILTI) de los Estados Unidos y el impuesto sobre los beneficios desviados del Reino Unido.

La titularidad de los intangibles es crucial para determinar la política de P.T. utilizada, o al menos para reafirmar que la propiedad legal de la propiedad intelectual por sí sola no otorga las facultades para poder recibir utilidades por su explotación. A pesar de ello, solo el 18% de los países parece disponer de regulaciones específicas sobre la titularidad de intangibles.

Cuando existen tales reglas, se basan en el concepto de control, es decir, el propietario económico es la persona que ejerce el control efectivo sobre el activo de tal manera que puede impedir que el propietario legal cambie el activo durante el período normal de su vida útil.

En la mayoría de las jurisdicciones bajo revisión, las reglas DEMPE con respecto a las transacciones de licencias no están explícitamente incluidas en las reglas locales de P.T. Sin embargo, está claro que cada vez más las autoridades fiscales locales exigen y adoptan el enfoque DEMPE en los casos de auditoría. En algunas jurisdicciones, como

España, se sigue el enfoque DEMPE incluso cuando se auditan ejercicios fiscales anteriores a la introducción del análisis DEMPE en las Directrices de la OCDE.

2.8 Aplicación de análisis DEMPE en Alemania

En Alemania el ajuste de P.T. inapropiados se basa en el artículo 1 de la Ley de Impuestos Extranjeros. Además, el Ministerio Federal de Finanzas ha emitido un decreto detallado sobre el ajuste de los P.T., las "Directrices administrativas" (Verwaltungsgrundsätze) y directrices extensas sobre la documentación de P.T.

Con efectos a partir del 3 de diciembre de 2020, las directrices referentes a la aplicación de los artículos 90 y 162 de la AO sobre principios administrativos (auditoría de asignación de ingresos entre partes relacionadas con relaciones comerciales transfronterizas con respecto al deber de cooperación y estimación de la base imponible e imposición de sanciones) son reemplazadas por nuevas directrices administrativas (Verwaltungsgrundsätze 2020, IV B 5 - S1341/19/10018:001).

El artículo 1 de la Ley de Impuestos Extranjeros ha sido modificado por el proyecto de ley sobre la modernización de los procedimientos de desgravación de las retenciones en origen, que entró en vigor el 9 de junio de 2021. Las modificaciones del artículo 1 de la Ley de Impuestos Extranjeros, sin embargo, sólo surtirán efectos a partir de la liquidación año 2022.

Las enmiendas prevén una alineación de las reglas alemanas de P.T. con las Directrices de P.T. de la OCDE, en particular con respecto al resultado de las Acciones BEPS 8-10. Además, la jerarquía actual de los métodos de P.T. aplicables se reemplaza por una referencia al método más apropiado para un caso subyacente. Además, se incluye una referencia explícita a las funciones DEMPE, así como una definición del término "intangibles".

Este último se define como un activo que no es un activo tangible ni acciones que puedan ser objeto de una transacción Inter compañía sin ser necesariamente transmisibles por separado y que otorgan a una persona un derecho de hecho o de derecho sobre un activo específico.

Debido a la falta de datos comparables de terceros, la hipótesis del P.P.C. probablemente se convertirá en el método preferido para analizar la naturaleza de p

competencia de los intangibles. Al aplicar la prueba de competencia hipotética, el decreto exige la realización de análisis de sensibilidad.

Si bien esta debería ser una práctica común para las valoraciones prudentes, parece ser un requisito de los contribuyentes que muestren este análisis a las autoridades fiscales. Un ejemplo podría ser una valoración que muestre los resultados, por ejemplo, con tres costes medios ponderados de capital o tasas de crecimiento diferentes. No está claro si el análisis de sensibilidad debe proporcionarse con la documentación o solo previa solicitud. Aunque solo sea a pedido, los autores propondrán preparar dicho análisis por adelantado.

El software estándar como Excel con la función de tabla de datos permite que esto se realice de una manera sencilla. A pesar de la relativa simplicidad técnica del análisis, la elección de parámetros razonables debe evaluarse cuidadosamente. La simple adición de tres a cinco valores diferentes para un determinado parámetro no debería ser adecuada, sino que puede verse como una forma poco sofisticada de procesamiento de números.

Además, debe proporcionarse la documentación de la adecuación de los supuestos y parámetros en los que se basa la valoración. Las cifras de planificación respectivas deben divulgarse y explicarse.

Es sorprendente que el nuevo decreto no haga ninguna referencia al concepto DEMPE tal como lo define la OCDE, especialmente dado que una enmienda de la sección 1 del Código Fiscal Extranjero actualmente en discusión dentro del proceso legislativo en Alemania introduce el concepto DEMPE *expressis verbis* al derecho alemán. La falta de una referencia al concepto DEMPE solo puede interpretarse como si el concepto DEMPE, es decir, un análisis funcional detallado de los intangibles, ya fuera requerido en el pasado y está implícitamente integrado en la ley actual por la solicitud de proporcionar un análisis funcional. y análisis de riesgos. Aun así, la claridad también con respecto a la relación entre los acuerdos legales y el comportamiento fáctico habría sido útil.

CAPITULO III: ANALISIS DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD EN LA JURISPRUDENCIA REFERIDAS A LOS GASTOS POR REGALIAS DE MARCA

Con el fin de poder analizar deducción tributaria de los gastos derivados por el pago de regalías empresariales por licencia de marca en este capítulo revisaremos jurisprudencia relacionada, con el fin de comprender cuál es la posición de estos entes ante nuestro caso materia de análisis.

3.1 Jurisprudencia Administrativa y Judicial

3.1.1 RTF N° 01007-3-2020

En este caso se fiscalizó el I.R. del ejercicio 2013 a una empresa del sector construcción, donde reparó los gastos por derecho de uso de marca, porque no se sustentó la causalidad de este gasto.

a. Argumentos de la empresa

- Según Resolución de INDECOPI que data del 26 de octubre de 2011, se autorizó la inscripción de la marca a favor de terceros, para distinguir servicios de construcción. El INDECOPI - Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual es un ente estatal con autonomía y con personería jurídica de derecho público.
- Presentó el contrato de fecha 27 de febrero de 2012 mediante el cual los titulares le cedieron el uso de la marca para que sea utilizada en servicios de construcción.
- La marca se ha constituido en la mayor fuente de recursos, permitiendo consolidar su posición competitiva dentro del mercado empresarial.
- La marca permitió que sus proveedores y los bancos le otorguen líneas de crédito.
- Presentó un Informe económico financiero y de marketing por el ejercicio 2013 en el que se concluye que se probó que el posicionamiento de marca desarrollado con el signo distintivo permitió captar clientes.

- Para la deducción de erogaciones no es imprescindible que estos generen rentas, bastando que tengan potencial para generarlos.
- La potencialidad de la marca se obtiene con la confianza que genera y obtiene contratos para la realización de obras.
- Los pagos por regalías representaron el 5.4% de las ventas anuales.

b. Argumentos de SUNAT

SUNAT señaló que en el proceso de fiscalización y en la etapa de reclamación, la empresa no sustentó como el usar la marca le ayudó en la creación de ingresos o en el mantenimiento del origen de la producción de ingresos, por lo tanto, mantuvo el reparo. El fundamento de la administración tributaria para reparar las regalías por uso de la marca cedida, se basó principalmente en lo siguiente:

- La empresa no acreditó que las erogaciones cuestionadas sean esenciales ni como estas últimas se vinculan con la generación de ingresos.
- No probó el cómo marca le confirió más reconocimiento a la empresa, ni que esta tenga sus cualidades propias, como posicionamiento en el mercado y valor de negocio. Dado que la titularidad de la marca recae en terceros, dicha marca debía tener implícita una preexistencia de imagen, reconocimiento y prestigio dentro del mercado peruano.
- En cuanto al Informe económico financiero y de marketing, este no demostró el estudio del valor económico y social de la marca.

c. Argumentos del Tribunal Fiscal

Luego de revisar la documentación presentada, mantuvo el reparo en los gastos referentes a la deducibilidad de erogaciones por concepto de regalías de marca, mostrando los siguientes puntos en su análisis:

- El contrato de fecha 27 de febrero de 2012 mediante el cual los titulares le cedieron el uso de la marca solo garantiza un acuerdo mutuo entre las partes.

- En relación con las inversiones en publicidad efectuadas por la propia empresa, se infiere que el posicionamiento favorable de la marca se ha logrado como consecuencia de las acciones emprendidas por la misma, y no por la intervención de terceros. En tal sentido, se estima que no existe la necesidad de realizar pagos a terceros por dicho concepto. Este criterio se alinea con lo resuelto en la R.T.F. N.º 05946-1-2019.
- El informe financiero y de marketing presentado, no acredita que el incremento en ventas en el ejercicio 2013 respecto del año anterior haya sido el contrato de licencia de uso de marca, más aún si dicho alegato no es corroborado con otros documentos que demuestren que el incremento en las ventas tuvo como causa la suscripción del referido contrato.

Tras el análisis detallado de las posturas presentadas por el contribuyente, la SUNAT y el T.F., se observa que los puntos esenciales del debate giran en torno a los siguientes aspectos: En la R.T. F. N° 01007-3-2020 se concluye que el buen posicionamiento de la marca es atribuible a las gestiones realizadas por el contribuyente y no al propietario de la misma. En consecuencia, se determina que no existiría necesidad de efectuar pagos a terceros, toda vez que los beneficios obtenidos no derivan del prestigio intrínseco de la marca cedida ni de las acciones de las personas beneficiarias del pago. Como medio probatorio se presentó el "Informe Económico Financiero Marketing y Valuación de Criterios Múltiples de la Cesión de la Marca", elaborado en marzo de 2018, en el cual se señala que el "branding" impactó en las ventas. Sin embargo, dicho informe no contiene un estudio sobre el valor económico y social previo de la marca, lo que impide determinar si la misma contaba con un reconocimiento comercial y un valor asociado anterior al contrato. Además, se observa que el informe tiene limitaciones, ya que no acredita que el incremento en las ventas durante el ejercicio 2013, respecto al año anterior, se deba a la firma del contrato de licencia de uso de marca. En este sentido, dicho alegato carece de respaldo documental que permita demostrar un nexo causal directo entre el contrato y el aumento de las ventas. Por lo tanto, coincido con el T.F. al considerar que el contribuyente no acreditó el P.C.

3.1.2 RTF N°02962-11-2019

Este caso es por una fiscalización del I.R. del 2014 a un contribuyente cuyo giro del negocio pertenece a la venta de vehículos automotores. Según la Administración Tributaria en este caso no se sustentó el origen de los gastos por regalías por S/ 140 700 incurrido en el 2014.

a. Argumentos de la empresa

- Según Resolución de INDECOPI que data del 10 de junio de 2011, se autorizó la inscripción de la marca a favor su propietaria, para distinguir el servicio de mantenimiento y reparación de automóviles.
- Presentó el contrato de fecha 16 de mayo de 2014 mediante el cual la titular le cedió el uso de la marca.
- Presentó un Informe económico financiero y de marketing en el que se concluye que se demostró que el branding desarrollado con la marca al interno y externo ha generado un buen posicionamiento en su zona de desarrollo profesional.

b. Argumentos de SUNAT

El fundamento de la administración tributaria para reparar las regalías por uso de la marca cedida, se basó principalmente en lo siguiente:

- La empresa no acreditó que las erogaciones cuestionadas sean esenciales ni como estas últimas se vinculan con la generación de ingresos.
- No se probó que la marca le haya construido confianza y credibilidad, ni cómo fue que su uso influyó en su incremento de ventas, pues de la evaluación de sus Estados Financieros, se observa que estos se debieron a su incremento en compras y por adquisición de nuevos activos fijos.
- No acredito que la utilización de marca haya contribuido a la generación de nuevos ingresos.

c. Argumentos del Tribunal Fiscal

- Según analiza el T.F., se firmó el documento contractual de autorización de uso o cesión de uso de la marca que aparece en el certificado, inscrita ante el INDECOPI, a efectos de que sea utilizada en la publicidad de sus locales, en la página web y encartes, hechos que son razonables para su desenvolvimiento empresarial, por cuanto por definición propia las marcas generan valor al distinguir la calidad y características de los productos y servicios que se ofrecen en el mercado, por lo que el gasto cumple con el P.C.
- El Tribunal manifiesta que en cuanto lo alegado de que no se acreditó que el uso de la marca haya contribuido a la generación de ingresos, dicho argumento no cuenta con justificación, dado que según el criterio estipulado en las R.T.F. N° 02422-5-2006 y 04971-1-2006, para fines de la aplicación de deducciones de erogaciones, no es indispensable que estos generen ingresos, si no que tengan el potencial para generarlos, circunstancia que no fue desvirtuada por la SUNAT con la fundamentación y documentación correspondiente, por lo que procedió a levantar el referido reparo tributario.

Tras un análisis de las posturas expuestas por el contribuyente, la SUNAT y el T.F., se identifican los puntos medulares del debate. La SUNAT sostiene que no se ha demostrado cómo el uso de la marca otorgó confianza y credibilidad al contribuyente ni de qué manera influyó en el incremento de sus ventas. Según la evaluación realizada de los Estados Financieros, la entidad fiscalizadora argumenta que el incremento en las ventas se debe principalmente al aumento en las compras de bienes y a la adquisición de nuevos activos fijos, lo que cuestiona la relación directa entre la cesión de la marca y el resultado económico. Sin embargo, considero que este análisis resulta equivocado, ya que el incremento en la demanda de los productos de una empresa impulsa a la compañía a buscar mecanismos para incrementar su capacidad productiva. Esto, a su vez, conlleva mayores compras de insumos y posibles inversiones en activos fijos con el propósito de ser más eficiente y satisfacer la demanda de sus productos. Esta relación directa entre la demanda y la inversión en recursos refuerza la interpretación de que las decisiones de gasto e inversión son una consecuencia lógica del incremento de la demanda y por ende es lógico que se hayan incrementado las ventas.

Un punto importante que motiva al T.F. en su fallo con el que coincido es que tal como ha manifestado el contribuyente en reiteradas ocasiones, la marca fue empleada en actividades de promoción publicitaria de sus locales, en su página web y en encartes comerciales, elementos razonables y compatibles con su estrategia empresarial. Cabe recordar que, conforme a la naturaleza y definición de una marca, esta genera valor al diferenciar la calidad y las características de los productos y servicios ofrecidos en el mercado, lo que permite afirmar que dicho gasto cumple con el P.C.

En relación con la observación de la SUNAT respecto a la falta de prueba de la contribución directa de la marca en la generación de ingresos, el T.F. enfatiza que este argumento carece de sustento suficiente. De acuerdo con los criterios expuestos en las R.T.F. N° 02422-5-2006 y N° 04971-1-2006, para efectos de la deducción de gastos, no es indispensable que la erogación genere ingresos de manera inmediata, sino que tenga el potencial de contribuir a su generación.

3.1.3 RTF 08372-4-2020

Este caso es referente al I.R. 2017 de una empresa que se decía al rubro de otras actividades de telecomunicaciones. La administración repara gastos por regalías por no sustentar la causalidad con la creación y mantenimiento de la renta gravada.

- Con fecha 16 de abril de 2009 la empresa inició sus actividades, señalando como su actividad principal “Otras Actividades de telecomunicaciones”, y el 17 de setiembre de 2014 actualizó su nombre comercial por uno nuevo.
- El 17 de julio de 2009 el accionista principal de la empresa registró como una marca denominativa, teniendo como fecha de vencimiento el 17 de julio de 2019. Posteriormente el 17 de setiembre de 2014 la empresa modificó su nombre comercial inicial, sin que existiese oposición a ello por tratarse de empresas del mismo grupo, notándose que su actividad principal declarada muestra similitud con la marca de servicio registrada y es similar a la actividad principal de la empresa.
- El 05 de diciembre de 2014 el propietario de la marca, quien a su vez era el principal accionista de la empresa, según Resolución cedió mediante licencia de Uso, el uso de la marca a la empresa, a pesar de que ya venía siendo

utilizada por aquella desde el 17 de setiembre de 2014 y su actividad principal era muy similar.

a. Argumentos de la empresa

- La empresa presentó documentación que sustenta el gasto por regalías, incluyendo el contrato de licencia de uso de marca, las facturas correspondientes, y las declaraciones y pagos de retenciones.
- El gasto por regalías cumple con el P.C., ya que la marca contribuye significativamente al posicionamiento y prestigio de la compañía en el mercado.
- Argumenta que la necesidad del gasto por regalías no implica que sea indispensable, sino que debe estar vinculado con la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente generadora de renta.
- Presenta comprobantes de pago y retenciones del I.R. sobre el monto pagado por regalías.

b. Argumentos de SUNAT

En el procedimiento de fiscalización se observa que el fundamento de la administración para plantear el reparo es que la empresa:

- No acreditó ni justificó la indispensabilidad de la erogación reparada ni su vinculación con la generación de renta gravada.
- No probó que la mencionada denominación, fue un elemento determinante en la generación de renta o que fue potencialmente apta para ello.
- No demostró los beneficios del uso de la referida marca en sus actividades.

c. Argumentos del Tribunal Fiscal

En su análisis el Tribunal menciona lo siguiente:

- El contrato presentado por la empresa solo garantiza un acuerdo mutuo entre las partes respecto de los compromisos ahí detallados, y por sí solo no sustenta la causalidad de los gastos.

- Las copias de las facturas por concepto de regalías por cesión de marca, registro contable de la operación, constancias de transferencias bancarias, cheques no negociables, declaraciones juradas por retenciones, pero estos únicamente dan cuenta de la emisión del comprobante de pago, su cancelación y pago, así como su contabilización, mas no acreditan la relación de causalidad de los gastos reparados con la generación de fuente gravada.
- A manera de conclusión, el T.F. mantiene el reparo porque la empresa no sustentó ni acreditó la necesidad y la vinculación del uso de la marca, con la generación de renta gravada, ni demostró los beneficios que obtuvo de la marca ni como mejoro su imagen empresarial.

El análisis de las posturas del contribuyente, la SUNAT y el T.F. evidencia puntos clave del debate. La SUNAT sostiene que el contrato de cesión de marca solo garantiza un acuerdo formal entre las partes respecto de los compromisos detallados, pero no prueba la relación de causalidad de los gastos. Asimismo, la presentación de documentos, como copias de facturas por concepto de regalías, registros contables, constancias de transferencias bancarias, cheques no negociables y declaraciones juradas de retenciones, solo acredita la emisión, cancelación y pago de los comprobantes, pero no demuestran que dichos gastos estén vinculados con la generación de renta gravada.

En consecuencia, el T. F. mantiene el reparo al considerar que la empresa no sustentó adecuadamente la necesidad ni la vinculación del uso de la marca con la generación de ingresos gravados, ni acreditó los beneficios obtenidos o la mejora en su imagen empresarial derivada del uso de la marca. Considero al igual que el contribuyente no demostró el valor previo de la marca ni cual fue el uso efectivo que le dio a la marca y como este influyo en la generación de rentas.

3.1.4 RTF 08731-8-2017

- El presente caso trata de una auditoría del I.R. de 2012 realizada a una compañía cuyo giro de negocio es la producción de carrocerías de autobuses. La controversia se debe a los ajustes efectuados por la Administración sobre los gastos por concepto de alquiler de marca bajo un contrato de franquicia

- El 20 de diciembre de 1996 la empresa "La Libertad S.A." comienza sus actividades económicas bajo la razón social y nombre comercial de "La Libertad S.A."
- El 2 de enero de 2012 se firma un contrato de franquicia entre la empresa "La Libertad S.A." y su socio y principal accionista, mediante el cual este último autoriza el uso de tres signos distintivos registrados ante INDECOPI a favor de la empresa.

a. Argumentos de la empresa

- En el proceso de fiscalización la empresa presentó escritos en su defensa, a los cuales adjuntó contrato celebrado y las facturas emitidas por concepto de alquiler de logotipo, catálogos, fotografías, entre otros, y señaló que tiene derecho al uso exclusivo de la marca y que el objetivo de este es que el consumidor los identifique y relacione con los conceptos de garantía y calidad.
- Señala que la marca se ha colocado en lugares visibles, por lo que la marca tiene presencia en todas las carreteras del Perú, por lo que cumplen con el P.C.
- Argumenta que la necesidad del gasto por regalías no implica que sera indispensable, sino que debe estar vinculado con la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

b. Argumentos de SUNAT

- La empresa no demostró que el uso de los tres logos con el nombre de la empresa corresponda a signos distintivos.
- La empresa no demostró que el gasto por el uso de dichas representaciones graficas han contribuido a generar ingresos, por lo que no cumple con el P.C.
- SUNAT considera que la marca "La Libertad" ya estaba en uso por la empresa antes del contrato de franquicia, por lo que el gasto por regalías no es necesario.

c. Argumentos del Tribunal Fiscal

El tribunal luego de evaluar lo planteado por ambas partes, levanto el reparo, basándose en lo siguiente:

- La empresa ha manifestado que celebró el contrato con la finalidad de utilizar los signos distintivos en las carrocerías de los vehículos que fabrica, así como en la publicidad que realiza de los mismos, lo que hizo según se evidencia de los encartes publicitarios, catálogos y fotografías de unidades vehiculares, lo cual resulta normal en su quehacer empresarial, por lo que el gasto cumple con el P.C.
- En cuanto a que la empresa no demostró que los gastos reparados hayan contribuido a la generación de ingresos, menciona que para efectos de la deducción de gastos no resulta esencial que estos generen ingresos, si no que basta que tengan el potencial de producirlos.

Luego de analizar las posturas de las partes, notamos que un punto importante que motiva al T.F. en su fallo con el que coincido, es que tal como ha manifestado el contribuyente en reiteradas ocasiones, la finalidad del contrato de marca fue emplear dicha marca en las carrocerías de los vehículos que produce, hecho que evidenció el contribuyente al presentar catálogos y fotografías de sus unidades vehiculares, elementos razonables y compatibles con su estrategia empresarial. Cabe recordar que, conforme a la naturaleza y definición de una marca, esta genera valor al diferenciar la calidad y las características de los productos y servicios ofrecidos en el mercado, lo que permite afirmar que dicho gasto cumple con el P.C.

3.1.5 RTF N° 06328-10-2019

Este caso es por una fiscalización del I.R. del año 2014 a una empresa cuyo giro del negocio es la fabricación de recipientes metálicos para el sector industrial. La controversia del caso es que según la Administración la empresa no acreditó la causalidad del gasto por concepto de regalías.

El 4 de junio de 2010 la Dirección de Signos Distintivos del INDECOPI autoriza la inscripción de la marca "Reyemsa" a favor del propietario de la marca. Esta inscripción permite al propietario ceder el uso de la marca.

El 1 de enero de 2014 se firma el contrato de licencia de uso de marca entre el titular de la marca y la empresa "XYZ S.A.". El contrato establece una contraprestación del 5% de los ingresos netos por el uso de la marca.

En el proceso de fiscalización la administración requirió a la empresa que exhiba pruebas relacionadas al caso como comprobantes de pago, liquidaciones, valorización y otros utilizados por su empresa y su proveedor en el proceso regular de sus actividades.

a. Argumentos de la empresa

Al responder a SUNAT lo solicitado la empresa remitió una carta donde resalto los siguientes puntos:

- En el año 1998, un señor suscribió un convenio con la empresa, comprometiéndose el señor a desarrollar y posicionar la marca en el mercado.
- La marca podrá contener como referencia l. razón social de la empresa.
- La marca licenciada figura troquelada en sus productos.
- La empresa presentó documentación que sustenta el gasto por regalías, incluyendo el contrato de licencia de uso de marca, las facturas correspondientes, y las declaraciones y pagos de retenciones.
- Sostiene que el gasto por regalías cumple con el P.C., ya que la marca contribuye significativamente al posicionamiento y prestigio de la compañía en el mercado.

b. Argumentos de SUNAT

Luego de que la Administración analizó la documentación presentada por la empresa, fundamentó su posición en el caso en los siguientes puntos:

- La empresa no exhibió el convenio de 1998.
- La empresa uso su propia razón social en la marca alquilada.
- La impresión que se hace en los productos es diferente a la marca registrada, por lo que no se demuestra que esta haya usada la marca alquilada en sus envases.
- El uso de la marca no le ha generado réditos adicionales a la empresa, ya que antes de contar con la marca ya tenía una cartera de clientes.

c. Argumentos del Tribunal Fiscal

El Tribunal posteriormente analiza las pruebas presentadas, y concluye que la empresa si presentó evidencia de que la marca fue utilizada en sus productos, y que estos gastos son razonables y normales. Asimismo, el Tribunal también concluye que, para efectos de la deducción de gastos, no es necesario que estos generen ingresos, si no que basta con que sean potencialmente capaces de generar ingresos, por lo que el Tribunal levanta el reparo mencionado.

Luego de analizar las posturas de las partes involucradas, notamos que un punto importante que motiva al T.F. tal como se ha visto en la R.T.F. del caso anterior en su fallo, con el que coincido en su postura, es que tal como ha manifestado el contribuyente en reiteradas ocasiones, la finalidad del contrato de marca fue emplear dicha marca en los barriles que produce, hecho que evidenció el contribuyente al presentar fotografías de sus barriles con la marca REYEMSA. Cabe recordar que, conforme a la naturaleza y definición de una marca, esta genera valor al diferenciar la calidad y las características de los productos y servicios ofrecidos en el mercado, lo que permite afirmar que dicho gasto cumple con el P.C.

3.1.6 RTF 06394-9-2022

Es referente a una fiscalización del I.R. 2018. El presente caso gira en torno a la disputa originada por los reparos impuestos por la Administración, que se fundamentan en la presunta subvaluación de las rentas generadas provenientes de la venta de los intangibles correspondientes a las marcas A-1.

a. Argumentos de la empresa

Mediante un informe elaborado por una firma externa, estableció una serie de cuestionamientos a la tasación efectuada.

- La tasa de regalía de 2% utilizada no se encuentra debidamente sustentada.
- Considera un flujo de ventas al cierre del ejercicio 2018 en exceso por 16 millones de soles.

- El método de regalías no puede aplicarse de forma directa sin contemplar factores internos que atentan contra la valorización de un negocio en marcha.

b. Argumentos de SUNAT

- Reparó el I.R. del año 2018 por subvaluación en la venta de signos distintivos de la marca A-1 efectuada en el año 2018, determinando una subvaluación de ingresos por 2,473,170 soles.
- La tasa de regalía del 2% utilizada proviene de su base de datos y equivale a 70% del EBITDA (Beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones) del sector.
- En la tasación para el flujo de ventas del año 2018 se consideró un promedio en un periodo de 5 años (del 2013 al 2017).
- No resultaba posible aplicar el método de valoración de negocio en marcha, dado los problemas operativos que hacían que la empresa se encuentre en una situación irregular.

c. Argumentos del Tribunal Fiscal

El tribunal luego de evaluar lo planteado por ambas partes, pidió realizar una nueva tasación, basándose en lo siguiente:

- El Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú es de uso obligatorio para tasaciones comerciales que soliciten las entidades públicas. Asimismo, para la tasación de intangibles se tendrá en cuenta los métodos descritos en el Reglamento Nacional de Tasaciones, los cuales son Método de mercado, de los costos, de regalías, por criterios múltiples y otros debidamente sustentados.
- La Administración corrigió el monto de la enajenación en cuestión, al detectar ingresos subvaluados por S/ 2 473 170,00, basándose en el Informe N° 001-2020 de fecha 15 de enero de 2020, elaborado por el Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú CTTP, el cual incluye una tasación retrospectiva al 13 de diciembre de 2018 de los activos intangibles señalados (folios 511 a 520). Dicho informe emplea la metodología de valoración de negocio en marcha

mediante flujo de caja descontado utilizando el método de royalty, proyectando flujos futuros de ingresos para un horizonte de 10 años (2019 a 2028), con una tasa de regalía del 2%, estimando las ventas del ejercicio 2018 en S/ 58 459 090,00, y valorando los signos distintivos de la marca 'A-1' al 13 de diciembre de 2018 en S/ 4 663 670,00.

- En relación a lo anterior, cabe señalar que la Administración no consideró la tasación presentada en el Informe de Valorización de Activos Intangibles de fecha 30 de septiembre de 2019, aportado por la recurrente, bajo el argumento de que dicho informe fue emitido posteriormente a la venta de los intangibles. Sin embargo, la recurrente formuló diversas objeciones técnicas a la tasación utilizada por la Administración para determinar el valor de mercado de los intangibles, cuestionando la metodología empleada por no reflejar adecuadamente su realidad operativa y financiera. Además, se señaló que el flujo de ventas proyectado para el ejercicio 2018 no coincidía con las cifras reales, dado que [] disponía de la información de sus ventas efectivas a diciembre de 2018, lo cual habría tenido un impacto significativo en la aplicación del método de royalty, entre otras observaciones.

En vista de lo expuesto, y considerando que los informes de tasación presentan discrepancias y diferencias significativas en la valorización de los 17 certificados de signos distintivos de la marca 'A-1', y dado que las observaciones son de carácter eminentemente técnico, esta instancia no dispone de los elementos de juicio necesarios para emitir un pronunciamiento definitivo respecto del reparo formulado, pide solicitar un nuevo informe pericial, el cual deberá ser asumido económicamente por la administración tributaria y la empresa.

Luego de haber analizado lo mencionado por las partes podemos observar que el caso se centra en la controversia sobre la valoración de intangibles relacionados con signos distintivos de la marca "A-1". La administración tributaria y el contribuyente difieren significativamente en cuanto al método de valoración, lo que evidencia un problema recurrente en materia de fiscalización tributaria sobre intangibles: la falta de criterios uniformes y predictibilidad en la estimación del valor de mercado. El hecho de que el informe haya sido elaborado con posterioridad a la operación no invalida automáticamente sus conclusiones. Lo relevante es si los datos y la metodología reflejan de manera precisa la situación al momento de la transacción. La empresa argumenta que

la valoración ignoró elementos internos que podrían haber influido en el valor del negocio, como problemas operativos. Este argumento es válido, ya que el principio de causalidad exige analizar la capacidad del negocio en marcha para generar ingresos futuros. Este caso refleja la complejidad técnica en la valoración de intangibles y la necesidad de establecer criterios más claros en la normativa tributaria peruana para evitar interpretaciones discrecionales que afecten la seguridad jurídica

3.1.7 Casación 23232-2023-LIMA

Este caso es referente al I.R. del 2017, de una compañía cuyo giro del negocio es el cultivo de uvas, jalapeños, pimientos y otros. En este caso SUNAT alega que la sentencia que está impugnando está viciada de causal de nulidad insalvable, porque no se acreditó la causalidad de los gastos al no demostrar que el uso de la marca haya incrementado los ingresos de la empresa y tampoco se pronunció sobre el ahorro fiscal indebido; por lo que la resolución judicial anterior no contó con la debida motivación.

SUNAT plantea que no se analizó correctamente el artículo 37 de la L.I.R. al omitir efectuar un análisis del P.C. al considerar per se que son deducibles las regalías pagadas al cedente.

El contribuyente implicado venía usando los signos distintivos denominados GANDULES, GANDULES INC y COROZ, previamente a la solicitud de registro de dichos signos como marca por sus accionistas. Si bien a la fecha de firma de los contratos de cesión de uso de marca, los accionistas ya contaban con el registro de la marca ante INDECOPI; esto no acredita que dicho gasto cumpla el P.C., porque empresa ya venía utilizando dicho signo -como nombre comercial- en el mercado, razón por la cual según SUNAT no ha probado la causalidad tributaria de necesidad del gasto.

En esta casación se señala que la marca resulta ser un elemento esencial de reconocimiento en el mercado, motivo por el cual resulta razonable su uso, y que, si bien se estuvo utilizando sin pago alguno, una vez inscrita en INDECOPI, su situación legal cambió, toda vez que este hecho tiene como consecuencia el pago de regalías, las cuales deben de pagarse con el fin de poder ser usada por la empresa. Por ende, se encuentra acreditada la necesidad del gasto incurrido por este pago.

3.2 RG 3631/2020. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de España

Este caso es sobre el impuesto sobre sociedades (ejercicios 2013-2016) y fue revisada, entre otras cuestiones, por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) el 24 de octubre de 2022 (RG 3631/2020). Este caso es referente a la parte de ingresos por regalías de marca, pero lo estoy mencionando para tener en cuenta cual es el método que emplean en España para valorizar las regalías de marca.

Según un informe de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) de España, la Administración tributaria española acusó a la sociedad matriz de haber pagado un canon ficticio de regalías por la cesión implícita del derecho de uso de las marcas a sus filiales, marcas de las que era titular legal. El contribuyente no estuvo conforme con este ajuste de P.T. y apeló ante el TEAC para revisar la liquidación. Mediante el recurso, apeló tanto la cesión del canon como los métodos empleados en la valoración, utilizando la normativa interna de P.T., y argumentó que existían defectos técnicos en la valoración, destacando que la gestión de los intangibles se realizaba de forma descentralizada, con la contribución de las filiales al desarrollo del intangible de marca.

El pago de regalías por parte de la matriz no se basó en la cesión del uso del logotipo del grupo, ya que este no estaba reconocido ni formalizado contractualmente (según la documentación de P.T.).

La verificación concluyó que existía una operación vinculada que debía ser evaluada conforme al valor de mercado, y que la matriz debía recibir el canon correspondiente. El contribuyente se opuso a este ajuste, rechazando tanto la existencia de la transacción de cesión de marca como el informe de valoración de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) de España, que fue la base para establecer el canon de mercado imputado a la matriz española.

A continuación, sintetizamos las posiciones y argumentos clave que el TEAC ha manejado en relación con estas dos cuestiones. El TEAC se pronunció en los siguientes términos sobre la cesión o no del uso de la marca:

- Las entidades del grupo (filiales domésticas y extranjeras, así como establecimientos permanentes) utilizan la marca comercial y el logotipo del grupo para llevar a cabo su actividad económica. Este uso tiene un valor comercial en el sector (seguros), pero no se puede considerar que este

intangible sea el factor principal o único que contribuya al desarrollo de la empresa del grupo.

- Una serie de pruebas se utilizan como prueba del valor comercial de la marca:
 - a) Evaluaciones de la marca realizadas por organizaciones especializadas en el tema (Las mejores marcas).
 - b) la presencia de gastos significativos en publicidad y propaganda que están relacionados con la marca comercial y que son financiados por la matriz;
 - c) debido a su relación con la creación de confianza en los clientes del sector asegurador, dos departamentos de la matriz (responsabilidad social corporativa e imagen) están incluidos en el masterfile del grupo con funciones que contribuyen al desarrollo de la marca;
 - y d) la creación de un plan de marca global que se implementó por parte del grupo con el fin de unificar.
- En varios países donde la marca es reconocida a nivel mundial, las filiales obtienen beneficios de la utilización de la marca.
- Las entidades del grupo que emplean la marca no son consideradas "propietarias económicas" del intangible, pese a realizar actividades como asumir costos de publicidad y marketing que favorecen su desarrollo. Además, se niega que la matriz deba recibir un canon debido a la insuficiencia de pruebas.

El TEAC se pronunció principalmente en los siguientes términos con respecto a la valoración de la marca para la fijación del canon:

- Según la Inspección de los tributos, el TEAC parte de la premisa de que se ha realizado una cesión (de hecho) de un marcario intangible que tiene valor y beneficia a los cesionarios (filiales del grupo).
- La ONFI de España realizó la valoración de la regalía empleando "métodos de valoración alternativos", conforme a un informe que aplicó los métodos del Royalty Relief (cálculo de la regalía basado en el descuento de flujos de caja futuros) y el Excess Earnings Method (cálculo de la regalía en función del beneficio generado por la explotación de la marca, como una tasa de contribución al beneficio operativo). El uso de estos métodos alternativos se justificó por la imposibilidad de aplicar los "métodos principales" de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –LIS– (arts. 16 TRLIS y 18 LIS), debido a la

falta de comparables válidos según los estudios de benchmarking de la ONFI con la base de datos Royalty Stat. La Inspección-ONFI, con el respaldo de las Directrices OCDE 2017 sobre P.T. (post-BEPS), fue validada por el TEAC, que rechazó las acusaciones del contribuyente de errores metodológicos y arbitrariedad en la valoración del canon.

En relación con la alegación del contribuyente sobre la incoherencia entre el análisis funcional y el valorativo, y la falta de un análisis de las "funciones DEMPE", necesarias para evaluar la contribución de valor en la creación, desarrollo, mantenimiento y protección del intangible, el TEAC confirmó la postura de la Inspección y la ONFI. Argumentó que el contribuyente no cumplió con algunos requerimientos de información, lo que impidió llevar a cabo dichos análisis. La Administración fue considerada como habiendo evaluado correctamente las características de la marca cedida y las funciones DEMPE.

El TEAC concluyó que el procedimiento y la metodología de valoración empleada eran consistentes, dado que el contribuyente no logró probar la arbitrariedad en la valoración de la marca para la determinación de la regalía ni presentó argumentos que pusieran en duda la fiabilidad de los resultados obtenidos dentro del margen de discrecionalidad de los procedimientos. Esta conclusión se basó en los razonamientos expuestos en la liquidación tributaria fundamentada en el informe de la ONFI.

A modo de conclusión de los casos analizados, se puede afirmar que los contribuyentes han debido justificar de manera sólida los gastos por deducción de regalías de marca, presentando para ello los siguientes medios probatorios:

- El contrato de cesión de uso de marca.
- La resolución de INDECOPI donde se realiza la inscripción de la marca, y que demuestra la propiedad legal.
- Documentación que acredita el uso de la marca (publicidad, fotos, videos donde se haga uso de la marca).
- Informe Económico Financiero Marketing y Valuación de Criterios Múltiples de la Cesión de la marca, donde demuestren los atributos previos que tiene la marca, su valorización económica y social.

Respecto al contrato de cesión de uso de marca, el tribunal ha manifestado que este solo prueba que existe un acuerdo de voluntades.

La resolución de INDECOPI donde se realiza el registro de marca solo acredita que el propietario de la marca tiene facultades para explotar su marca.

De los medios probatorios mencionados el más difícil de presentar es la valorización de marca, es decir el Informe Económico Financiero Marketing y Valuación de la Cesión de la marca porque es algo más subjetivo, se podría decir que incluso puede ser a discreción de la administración tributaria, porque no tenemos parámetros establecidos que guíen este proceso, lo que ocasiona que el contribuyente no tenga certeza sobre cuáles son los medios probatorios que debe presentar y el cómo debe ser elaborado.

En España, por ejemplo, al no existir o no haberse puesto de manifiesto comparables (internos/externos) que se considera sean válidos para la valorización de la marca, a partir de los benchmarking realizados por la propia ONFI utilizando la base de datos Royalty Stat. la regalía es calculada partiendo de un descuento de flujos de caja futuros.

Estoy de acuerdo con la postura del T.F. en cuanto a la exigencia de la acreditación del cumplimiento del P.C., pero considero que debería de brindar más precisiones en cuanto a las pruebas que el contribuyente debe presentar para el proceso de valorización de marca que se debe presentar para poder cumplir con la causalidad del gasto, porque muchas veces el contribuyente no tiene clara que información es la que debe presentar y tener en cuenta previo a la firma del contrato de cesión de uso de marca.

Considero que el administrado debe presentar lo que ya ha venido presentando como medios probatorios, es decir el contrato de cesión de uso de marca, la resolución de INDECOPI que acredita al propietario legal, acreditación del uso de la marca, y el Informe Económico Financiero Marketing y Valuación de Criterios Múltiples de la Cesión de la marca, pero este informe debe incluir una valorización económica y social de la marca efectuada al momento de la firma del contrato de cesión de marca, así como también debe haber una motivación empresarial que explique por qué se está optando por ser representando por la marca escogida.

3.3 Análisis del caso. RTF N° 05946-1-2019

En la RTF N° 05946-1-2019, se desarrolla el caso de una empresa domiciliada del sector construcción que pagó regalías durante el ejercicio fiscal 2015 por el uso de una marca que era de propiedad de sus accionistas, que son personas naturales domiciliadas. La administración tributaria reparó dicho gasto y la controversia del caso fue probar si la marca influyó en el incremento de los ingresos de esta empresa.

El 26 de octubre de 2011 la Dirección de Signos Distintivos del INDECOPI autoriza la inscripción de la marca de servicio "R", a favor de los propietarios de la empresa recurrente, para distinguir servicios de construcción.

El 27 de febrero de 2012 se firma el contrato de cesión de uso de marca entre los propietarios de la marca y la empresa recurrente. El contrato establece una contraprestación mensual por el uso de la marca.

3.3.1 Argumentos de la empresa

- En la fiscalización uno de los argumentos de la empresa fue que, al lograr una posición expectante en el mercado de los servicios de construcción, necesitaba contar con una marca que le identifique, dado que la impresión que genere influirá en sus potenciales clientes.
- La empresa también argumentó, tanto en la fiscalización tributaria como en el procedimiento contencioso, que las regalías califican como gasto deducible de acuerdo con el inciso p) del artículo 37 de la L.I.R. Tal como se establece en la normativa y lo ha resuelto el T.F. en la Resolución 01499-1-2002, no se ha impuesto una restricción al monto de las regalías en función del costo de producción ni una prohibición cuando el titular de la marca es accionista de la empresa.
- Las pruebas presentadas por la empresa en su defensa fueron el contrato de cesión de derechos de uso, facturas emitidas por concepto de pago por derecho de marca, cheques de pagos, un informe económico elaborado por un economista en el que señaló que el branding había impactado en sus ventas, y que el posicionamiento de la marca le permitió tener una excelente cartera de clientes.

3.3.2 Argumentos de SUNAT

El fundamento de la administración tributaria para reparar las regalías por uso de la marca cedida, se basó principalmente en lo siguiente:

- La empresa no acreditó la esencialidad del gasto reparado ni su relación con la creación de ingresos.
- No se demostró que la marca le haya conferido más reconocimiento a la empresa, ni que esta tenga sus propios atributos, como reconocimiento en el mercado y valor comercial.

3.3.3 Argumentos del Tribunal Fiscal

El fallo del Tribunal analizó que uno tiene que fijarse en quién le ha proporcionado valor a la marca, ya que en este caso los gastos de publicidad realizados por el mismo contribuyente fueron los que lograron el buen desarrollo y posicionamiento de la marca, no siendo terceros o los dueños de la marca los que lograron este desarrollo, por lo que no existía la necesidad de efectuar el pago a terceros por dicho concepto.

También se señaló que no se sustentó cómo el uso de la marca otorgaba beneficios tales como reconocimiento o una imagen favorable que consolidaran una identidad corporativa estable. Así, el T.F. concluyó que, aunque la empresa invirtió en publicidad y el branding influyó en las ventas, solo se demostró que el aumento en las ventas fue producto de las gestiones internas de la empresa, y no del impacto de la marca en el mercado derivado del contrato de cesión de uso. Por tanto, el gasto no era necesario para generar y mantener la renta, incumpliendo así el P.C.

A manera de resumen, presentamos el siguiente esquema.

Resolucion	Inicio de Actividades	Registro de la Marca	Contrato de Licencia	Nombre Marca/ Empresa	Fiscalización/ Periodo	Resolución de Determinación	Resolución de Intendencia	Resultado del Tribunal Fiscal
2019-2962-11	20 diciembre 1996.	10 de junio 2011.	16 de mayo de 2014	Bruce/ Factoria Bruce S.A.	26 de febrero de 2015 (2012)	28 de septiembre de 2017	No especificado	Deducible
2019_05946_01	1980	26 de octubre de 2011	27 de febrero de 2012	"R"	12 de abril de 2017 (2015)	30 de abril de 2018	No especificado	No deducible
2020-8372-4	16 de abril de 2009 y 17/09/14 actualizó nombre	17 de julio 2009	05 de diciembre de 2014	OPTICAL NETWORKS/OP TICAL TECHNOLOGIE S SAC	3 de agosto de 2018 (2013)	31 de julio de 2019	No especificado	No deducible
2020-1007-3		26 de octubre de 2011	27 de febrero de 2012	No especificado	18 de abril de 2016 (2014)	30 de septiembre de 2016	No especificado	No deducible
2017-8731-8	20 de diciembre de 1991	No especificado	02 de enero de 2012	No especificado	26 de febrero de 2015 (2012)	28 de septiembre de 2017	No especificado	Deducible
2019_6328_10	No especificad	04 de junio de 2010.	01 de enero de 2014.	No especificado	3 de agosto de 2018 (2013)	31 de julio de 2019	No especificado	Deducible
2022-6394-9	No especificad	No especificado	No especificado	A-11	2018	No especificado	No especificado	Nueva Tasacion
2023-23232-LIMA-CASACION	No especificad	No especificado	No especificado	No especificado	3 de agosto de 2018 (2013)	31 de julio de 2019	No especificado	Deducible

Primeramente, al analizar nuestro caso, tenemos que entender que es regalías para el I.R., por lo que nos tenemos que remitir al artículo 27 de la LIR, y en efecto ahí encontramos el texto “Sea cual fuere el nombre que pacten 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.”

Para continuar con nuestro análisis de la deducción de gasto por regalía de marca para fines del I.R. ahora nos tenemos que remitir al artículo 37 de la LIR y observamos que según su inciso p) se contempla los gastos por regalías como gasto deducible. Como en nuestro caso principal ambos contribuyentes son domiciliados solo abarcaremos la problemática de la deducción de gastos por regalías por licencia de marca en domiciliados.

Como hemos podido observar en los casos mencionados en los puntos 1 y 3 de este capítulo, la administración tributaria no está cuestionando la fehaciencia del gasto, sin embargo, exige acreditar que el gasto de regalías cumple con el P.C.

Como ya hemos mencionado en el capítulo 1, el artículo 37 de la L.I.R. establece el P.C., el cual es fundamental para que un gasto sea deducible al calcular la renta neta

de tercera categoría. Según el primer párrafo de este artículo, los gastos deben ser necesarios para generar la renta bruta de tercera categoría y para conservar la fuente que produce dicha renta.

Ampliando estos conceptos Jorge Picón (2019) manifiesta que “El T.F. mediante variada jurisprudencia ha dejado en claro que según su posición el P.C. no se limita a determinar si un gasto es indispensable o no, si no, va más allá en su análisis y se centra en conocer el objeto final del gasto”.

El contribuyente argumenta que un gasto no necesariamente debe generar ingresos inmediatos para ser deducible. En su defensa, sostiene que las inversiones en marcas no siempre generan un retorno inmediato, y que basta considerar el criterio de potencialidad del gasto para admitir su deducibilidad. No obstante, la causalidad exigida por la Administración se refiere más al valor de la marca y a cómo ésta ha contribuido a la generación de valor. Estoy de acuerdo con esta exigencia de la administración porque la administración no puede aceptar como deducible un gasto elevado por marca, cuando claramente esta marca aún no tiene valor, y también como lo ha citado el T.F., si la empresa no obtiene réditos por la utilización de la marca por la que paga, fácilmente pudo haber desarrollado una de forma interna y de esa forma evitar el gasto por regalías de marca.

Sin embargo, en nuestro caso en análisis con el fin de acreditar la causalidad el contribuyente presentó el contrato de cesión de derecho de uso de la marca R, marca que obra en la Resolución 2736-2011/CSD-INDECOPI. Para entender el marco jurídico de las regalías de marca tenemos que saber que el contrato de cesión de marca es un acuerdo por el cual el titular de una marca (cedente) concede a otra persona (cesionario) el derecho a usar esa marca en relación con ciertos productos o servicios, durante un período determinado, bajo condiciones específicas y generalmente a cambio de una retribución económica.

El artículo 4 ° del D.L. 1075 establece 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.

Una marca permite diferenciar 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.

En nuestro caso el contrato de cesión de marca era de fecha 27 de enero de 2012. Asimismo, para poder reforzar los medios probatorios adjuntaron también copia de la resolución de inscripción de la marca ante INDECOPI de 26 de octubre de 2011, donde se inscribe la marca constituida por la figura R para distinguir los servicios de construcción. Es importante mencionar que uno de los argumentos de la administración es que el contrato solo demuestra el acuerdo de voluntades de las partes involucradas.

La empresa en cuestión también adjuntó facturas emitidas por las personas naturales como sustento del pago de regalías, copias de cheques con la cláusula no negociable, estados de cuentas bancarios, fotografías, encartes publicitarios, y otros. Es importante señalar que con respecto a las fotos estas son de maquinaria de construcción y carteles de obras en ejecución, y que, si bien se visualiza la marca en cuestión, no puede apreciarse que la empresa haya sido el usuario de la misma.

Asimismo, se presentaron copias de contratos de obras que ejecutó la empresa, sin embargo, en estos no se aprecia que la marca haya sido una condición fundamental para lograr obtener dichos contratos de obras.

En el capítulo II tratamos sobre el análisis DEMPE (Desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de activos) que fue implementado en las acciones 8 del plan BEPS. El principal cambio introducido en estas acciones BEPS es el reconocimiento que el ser el propietario legal de un activo, no conlleva necesariamente la atribución de los beneficios que provienen de la explotación de activos intangibles. En este marco, se indica que las partes que únicamente financien los activos, sin asumir las funciones de control sobre el riesgo asociado a esa financiación, no tendrán derecho a un retorno que exceda el que se asignaría a un préstamo libre de riesgo.

En la R.T.F. N° 05946-1-2019, en este se deduce que el buen posicionamiento de la marca se debe a las gestiones del contribuyente y no del propietario de la marca, por lo que no habría necesidad de efectuar el pago a terceros, ya que estos beneficios no se obtuvieron por las personas beneficiarias del pago o por el prestigio de la marca cedida.

En nuestro caso, podemos observar que quien está realizando las funciones de desarrollo, mejora y mantenimiento de la marca es la empresa que deduce el gasto de regalía de marca, porque esta es la que realiza los gastos de publicidad, es la que está invirtiendo y desarrollando valor a la marca, y adicionalmente a ello está asumiendo un pago por regalías de marca al propietario legal de la marca tal como se establece en el contrato de cesión de marca que muchas veces no es el que realmente le genera valor a la marca.

Si se efectuara el análisis DEMPE revisado en el capítulo II tendríamos que identificar la Propiedad Legal, Contractual y Económica. En nuestro caso el propietario legal de la marca es la persona que acredita la inscripción en INDECOPI, es decir el licenciante de nuestro contrato de licencia de uso de marca. El propietario contractual de la marca es la empresa que pretende deducir el gasto por regalía de marca ya que según el contrato de cesión de marca es la que tiene las facultades para hacer uso de la marca y a cambio de ello se comprometió a realizar pagos por este derecho.

Respecto a la propiedad económica, notamos que principalmente la empresa, es la que ya está realizando pagos por regalías de marca, y adicionalmente está realizando el desarrollo y mantenimiento de la marca, es la que le está generando valor a la marca, razón por la cual el Tribunal en sus fundamentos cuestiona la deducción de gasto por regalía de marca porque el buen posicionamiento de la marca se debe a gestiones realizadas por la misma empresa y no a gestiones previas por el dueño de la marca. Por todo lo descrito anteriormente estoy de acuerdo con la postura del T.F. cuando menciona que el buen posicionamiento de la marca se debe a las gestiones del contribuyente y no del titular de la marca, por lo que no habría necesidad de efectuar el pago a terceros, ya que estos beneficios no se obtuvieron por las personas beneficiarias del pago, por lo que bajo este criterio no cumpliría con el P.C.

Otro de los medios probatorios presentados fue el Informe Económico Financiero Marketing y Valuación de Criterios Múltiples de la Cesión de la marca, que fue elaborado en marzo de 2018, donde menciona que el branding impactó sobre las ventas, pero tenemos que resaltar que este informe no incluyó un estudio de valor económico y social de la marca, por lo que no sabemos si la marca tenía reconocimiento comercial y un valor económico o social previo.

Como ya pudimos ver en el punto 2 de este capítulo el caso de una jurisprudencia española donde la valoración de la regalía se construye sobre «métodos de valoración alternativos»; en particular, aplican los métodos del Royalty Relief (la regalía se calcula básicamente a partir de un descuento de flujos de caja futuros), y el Excess Earnings Method (la regalía se calcula a partir del beneficio del negocio asegurador que proporcionalmente trae causa de la explotación de la marca, como una suerte de tasa de contribución de la marca al beneficio operativo); por lo que en esta oportunidad revisaremos como se aplica la valorización de regalías en el caso del Perú.

En la R.T.F. N° 6394-9-2022, se menciona presentó una tasación contenida en el Informe de valorización de activos intangibles que el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú es de uso obligatorio para tasaciones comerciales que soliciten las entidades públicas. Asimismo, para la tasación de intangibles se tendrá en cuenta los métodos descritos en el Reglamento Nacional de Tasaciones, los cuales son Método de mercado, de los costos, de regalías, por criterios múltiples y otros debidamente sustentados. En esta Resolución el administrado, aplicó como metodología de valorización la de Relief from royalty (ahorro de regalías) y consideró flujos futuros de ingresos en un horizonte de proyección de 5 años. Por lo que podemos ver que en la RTF N° 6394-9-2022 se usó el método de ahorro de regalías en la valorización de regalías al igual que en España.

Adoptó la posición de que, en ausencia de comparables, lo cual es frecuente en nuestros casos de valorización de marcas, especialmente cuando se trata de marcas de reciente creación cuyo valor no es fácilmente identificable, la Administración debe recurrir a métodos alternativos que permitan proyectar adecuadamente el valor del intangible. En este contexto, el método de flujo de caja basado en ingresos futuros se presenta como una opción razonable. No obstante, en situaciones donde sí se disponga de comparables, el método más adecuado podría ser el Relief from Royalty.

Para nuestro análisis es importante saber cuándo se registró la marca, esto con el fin de poder conocer la antigüedad de la marca y así poder tener un conocimiento de si esta marca tenía un valor previo a la firma del contrato de cesión de marca. En nuestro caso la marca se registró a fines de octubre y se comenzó a explotar a fines de enero del año siguiente, es decir a tan solo 3 meses de su registro en INDECOPI, por lo que nos preguntamos cual puede ser el valor de esta marca que recién se ha registrado, que pasaría también si se tratase de una marca con una antigüedad de 20 años pero que recién se registró hace unos 3 meses.

Para poder ayudarnos, utilizaremos el soft law, concepto que analizamos en el capítulo anterior. Cruz Padial (2003) señala que el "soft law" contiene normas conductuales que en términos legales son opcionales conforme a quienes va dirigido; sin embargo, están diseñadas para tener implicaciones legales que repercuten en el comportamiento de los países, entidades o personas afectadas. El "soft law" permite al ámbito empresarial establecer sus propias políticas para llevar a cabo sus negocios internacionales. A diferencia del Hard Law el Soft Law no es vinculante.

Por lo tanto, es importante destacar que las guías de la OCDE, consideradas como soft law, proporcionan un marco de referencia que no tiene fuerza legal vinculante, pero que es ampliamente aceptado y aplicado en la práctica internacional. Bajo este enfoque, dichas guías clasifican los intangibles en dos categorías principales: intangibles de comercialización e intangibles de mercadotecnia. Los intangibles de comercialización, también llamados comerciales, se los define de manera amplia como todo otro intangible distinto de un intangible de mercadotecnia. Por otro lado, un intangible de mercadotecnia es definido como aquel que facilita la operación mercantil de un producto o servicio, o que posee un potencial de marketing relevante para dicho producto. En esta última definición se encuentran las marcas que son un "Hard Intangible".

Por otra parte, existen elementos o atributos que incrementan la valorización de una empresa que son definidos como "intangibles suaves" ("soft intangibles"). Por ejemplo, la reputación de una empresa en su sector o el know-how especializado de un equipo de investigación. En general, dichos términos son en general difícilmente identificables, no se encuentran registrados ni preservados, y contablemente no son reconocidos dentro de la red de creación de valor empresarial. Por esta razón, se les clasifica como "multiplicadores de valor" que funcionan como parámetros comparativos, pero no como "intangibles duros", ya que no es posible adquirirlos o controlarlos.

En países extranjeros se aplica también las cláusulas antiabuso con el fin de limitar la reducción de la base imponible y se recalifican operaciones teniendo en cuenta las funciones DEMPE, tal como se mencionó en el caso desarrollado en el punto N° 2. RG 3631/2020. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de España. Por ejemplo, en dicho caso la valoración de la regalía se realiza de acuerdo con un Informe de la ONFI, que se construye sobre «métodos de valoración alternativos»; en particular, aplican los métodos del Royalty Relief (la regalía se calcula básicamente a partir de un descuento de flujos de caja futuros), y el Excess Earnings Method (la regalía

se calcula a partir del beneficio del negocio asegurador que proporcionalmente trae causa de la explotación de la marca, como una suerte de tasa de contribución de la marca al beneficio operativo. Lo mencionado no es tema central de nuestro análisis porque no estamos tratando el tema de recalificación de la operación, pero es importante hacer mención con el fin de poder tener un pequeño concepto.

Por lo tanto, en caso de la RTF 05946-01-2019 que valor contemplaríamos en nuestra marca, del signo R, nos encontramos que estamos ante una problemática ya que ante la ausencia de comparables fiables en los que fundamentar el análisis de valorización de la marca, no tenemos una certeza sobre cuál debería ser el valor a considerar para la operación. Si seguimos los lineamientos de la OCDE, notaremos que la valoración de intangibles, como las marcas, es compleja debido a varios factores:

Naturaleza única de los intangibles: Las marcas, al igual que otros intangibles, suelen tener características únicas que no tienen un equivalente fácilmente comparable en el mercado, lo que complica su valoración.

Impacto en los ingresos futuros: Las marcas pueden influir significativamente en los ingresos futuros de una empresa, pero la cuantificación de este impacto puede ser incierta y dependiente de múltiples variables.

Dificultad para determinar transacciones comparables: A menudo, no existen transacciones comparables que puedan servir de referencia para la valoración de una marca, lo que obliga a recurrir a métodos de valoración más subjetivos y basados en suposiciones.

Valoración prospectiva: La valoración de una marca suele basarse en expectativas futuras, como flujos de caja proyectados, lo que introduce un grado considerable de incertidumbre y riesgo en la valoración.

Por estas razones, la OCDE enfatiza la necesidad de utilizar métodos de valoración robustos y de considerar múltiples enfoques para asegurar una valoración lo más precisa posible. Estoy de acuerdo con esta postura de utilizar múltiples enfoques en la valoración de intangibles con el fin de tener una visión más amplia y poder tener un valor razonable por este intangible. Por consiguiente, al emplear el análisis DEMPE para identificar a todos los participantes involucrados en la creación de valor de una marca, se logrará una valoración más objetiva y precisa, donde prevalezca la sustancia económica sobre la forma o la mera titularidad legal, que es el enfoque predominante en la

actualidad. Porque como ya he mencionado reiteradas veces cual podría ser el valor más adecuado para una marca que tiene una antigüedad de 3 meses de antigüedad entre la fecha del primer contrato de cesión de marca y la fecha de su inscripción en el registro de marcas, como el INDECOPI. No tenemos comparables, y tenemos mucha incertidumbre en cuanto a los flujos de dinero que puedan generar realmente.

Asimismo, en la RTF 05946-01-2019 se concluyó que no se presentó documentación adicional que hiciera posible advertir que resulta razonable y proporcional el importe que se pagó por el concepto de regalías. Para Hernández Berenguel (2002), por razonabilidad, nuestra legislación busca prohibir que se realicen gastos desproporcionados en relación al negocio de la empresa, ya que estos deben ser coherentes con los ingresos y que estos no solo deben limitarse a un periodo para su evaluación. En el caso de la R.T.F. N° 761-8-2019 uno de los argumentos de sustento del contribuyente fue que el nivel de ventas asociadas a ciertos clientes, tuvo relación con la inversión en publicidad de los proyectos inmobiliarios de la empresa como banners, paneles, periódicos y otros donde se utilizó la marca por la cual se pagaban regalías, hecho que resulta razonable en el quehacer empresarial. El T.F. determinó que si se cumplió con el P.C. porque se acreditó que la empresa suscribió el contrato de cesión de uso de derechos de uso a fin de poder utilizar la marca mencionada en el giro de su negocio que consistía en la construcción de edificios, tal como se evidencia en los volantes, banners, paneles periódicos, revistas y demás documentos, y que esto resultaba razonable para sus fines y objetivos del negocio. Soy de la opinión que en este caso el T.F. consideró que se cumplió con acreditar la causalidad, porque a pesar de que no se demostró el valor previo de la marca a la firma del contrato de cesión de uso de marca, este contribuyente pudo acreditar al menos que firmó el contrato de cesión de uso de marca, y que éste tuvo un impacto directo en las ventas, ya que las ventas asociadas a ciertos clientes tuvieron relación con la inversión en publicidad realizada.

Por el análisis efectuado notamos que, para poder cumplir con el P.C., al momento de suscribir el contrato de cesión de uso de marca que sustente la deducción de gastos por regalías de marca, este se tiene que sustentar en un informe de valorización de la marca donde muestre los atributos que tiene esta, su valor económico y social, se fundamente los motivos empresariales que están originando la suscripción de este contrato, así como también se debe tener un valor referencial de la marca a la fecha previa de la firma del contrato, con el fin de tener un importe referencial sobre el cual se pactara una retribución

económica, se cuide que esta sea razonable y a su vez tenga relación con la inversión en publicidad que se realice.

3.4 Proyecto de Reforma Normativa

En el marco de la normativa vigente, es posible argumentar que los gastos por deducción de regalías de marca pueden estar regulados bajo el P.C., el cual busca alinear los gastos deducibles con aquellos que son necesarios para la generación de rentas gravadas. No obstante, sostengo que esta regulación, tal como se encuentra actualmente formulada, deja un margen excesivo de interpretación. Este margen, aunque proporciona cierta flexibilidad, también genera una considerable incertidumbre jurídica, lo que afecta directamente la predictibilidad del sistema tributario y la seguridad jurídica de los contribuyentes. En las jurisprudencias analizadas hemos observado como siempre se repetía en las observaciones de SUNAT, que el contribuyente no cumplió con acreditar que el gasto por regalía de marca cumpla con el principio de causalidad y que asimismo tampoco demostró que la marca tenga atributos propios de valor comercial. El efecto de estos reparos para el contribuyente son devastadores en fines económicos ya que se esta desconociendo el 100% del gasto,

Desde la perspectiva de los órganos resolutores, esta falta de precisión en la normativa implica un riesgo significativo. La ambigüedad en la interpretación del P.C. puede llevar a decisiones inconsistentes, lo que a su vez podría disminuir la confianza en los órganos resolutores. Además, la incertidumbre jurídica que esto genera podría derivar en un aumento de litigios fiscales, dado que los contribuyentes podrían buscar clarificar su posición frente a la autoridad tributaria.

Por lo tanto, considero que es imperativo que el legislador precise con mayor claridad los criterios bajo los cuales los gastos por regalías de marca de rentas empresariales pueden ser considerados deducibles. Esta precisión no solo contribuiría a una mayor seguridad jurídica, sino que también facilitaría la labor de los órganos resolutores, al proporcionarles un marco normativo más sólido y menos susceptible a interpretaciones dispares. En este sentido, propongo que se incluya un inciso adicional

al artículo 44 de la LIR vigente.

No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

t) Los pagos por regalías o uso de intangibles cuando dichos pagos excedan el valor económico real aportado por tales intangibles, de acuerdo a las guías de la OCDE y siempre que estos no cuenten con la documentación de sustento exigida por esta.

Ante este primer cambio normativo, resulta indispensable precisar el concepto de "valor económico real" aportado por el intangible. Primeramente, tenemos que definir el valor de la transacción y para ellos nos remitimos al P.P.C. Es común que, a pesar de que una o ambas partes de una operación vinculada de venta de bienes o prestación de servicios utilicen activos intangibles, sea posible identificar comparables fiables. Según las circunstancias particulares del caso, cualquiera de los cinco métodos de determinación de precios de transferencia establecidos por la OCDE podría considerarse el más adecuado para establecer precios de transferencia cuando la operación involucra el uso de activos intangibles en la venta de bienes o prestación de servicios, siempre que existan comparables confiables. En aquellos casos en los que no se puedan identificar operaciones no vinculadas con comparables fiables, es posible recurrir al método de distribución del resultado para asignar los beneficios derivados de la venta de bienes o prestación de servicios que impliquen el uso de activos intangibles. Este método resulta especialmente apropiado cuando ambas partes de la operación realizan aportes únicos y significativos al desarrollo de la misma. Después de haber determinado el valor de la operación, nos remitimos a los lineamientos referido a las funciones DEMPE, debido a que estas desempeñan un rol fundamental en la asignación de las utilidades generadas por los intangibles. Si bien, desde una perspectiva de flujo de caja, el titular legal de un intangible puede percibir inicialmente los ingresos derivados de su explotación, debe compensar adecuadamente a las entidades que hayan contribuido de manera significativa al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación del mismo. En última instancia, tanto los propietarios legales como los económicos deben retener una proporción de las ganancias acorde con su aporte a la creación de valor del intangible.

Por ejemplo, consideremos el caso de una empresa "X" que arrienda una marca a una persona natural vinculada denominada "Y", quien ostenta la titularidad legal de dicha marca, pactando un pago mensual de 10 mil dólares. Tras aplicar el análisis DEMPE, se verifica que, aunque "Y" es la propietaria legal, es la empresa "X" quien realiza las inversiones relevantes para el desarrollo y mantenimiento de la marca, mediante gastos en publicidad y otras actividades afines. Como resultado del análisis, se concluye que la contribución de "X" representa el 60% del valor de la renta, mientras que el 40% restante

corresponde al titular legal "Y". En este contexto, se puede afirmar que el gasto deducible para efectos del análisis DEMPE sería únicamente el 40% correspondiente al pago efectuado a "Y" por los derechos de uso de la marca. Bajo esta casuística, la empresa solo podría deducir el 40% del gasto que corresponde al pago que efectúan a "Y", es decir los 4 mil dólares.

CONCLUSIONES

- La administración tributaria en los gastos por regalías de marcas de rentas empresariales no está poniendo en duda la fehaciencia del gasto, pero sí requiere que se demuestre que el gasto en regalías de marcas de rentas empresariales cumple con el P.C.
- La causalidad que demanda la Administración Tributaria se enfoca en el valor de la marca y en cómo ésta ha contribuido a la generación de valor. Coincido con esta exigencia, ya que la Administración no puede permitir la deducción de un gasto elevado por una marca que aún no ha demostrado su valor. Además, como ha señalado el T.F., si la empresa no obtiene beneficios de la marca por la que paga, podría haber optado por desarrollarla internamente, evitando así el desembolso por regalías de marca.
- La OCDE destaca la importancia de utilizar métodos sólidos y diferentes enfoques para asegurar una valoración precisa de los intangibles. Estoy de acuerdo, ya que emplear varios métodos permite obtener un valor más razonable. Al aplicar el análisis DEMPE, podemos identificar mejor a quienes contribuyen al valor de una marca y lograr una valoración más objetiva, basada en la sustancia económica y no solo en la titularidad legal. Esto es crucial para marcas nuevas, como aquellas con solo tres meses desde el primer contrato de cesión hasta su registro en INDECOPI, donde hay mucha incertidumbre sobre los ingresos futuros que puedan generar.
- Desde la perspectiva de los órganos resolutores, la falta de claridad en la normativa representa un riesgo considerable. La ambigüedad en la acreditación del P.C. en los gastos por regalías de rentas empresariales puede resultar en decisiones inconsistentes, lo que podría generar inseguridad jurídica.

RECOMENDACIONES

- Para asegurar que la aplicación del P.C. sea más fácil de acreditar ante los órganos de la administración tributaria, sería recomendable que la normativa tributaria estableciera criterios más detallados y específicos para evaluar el valor de una marca en función de su contribución real a la generación de ingresos. Esto no solo reduciría la subjetividad en la interpretación de los gastos deducibles, sino que también ofrecería a las empresas una mayor certeza en cuanto a la deducibilidad de sus gastos en regalías, promoviendo un entorno fiscal más transparente y predecible.
- El Informe Económico Financiero sobre Marketing y Valoración de Criterios Múltiples para la Cesión de la Marca, que se presenta como medio probatorio a los órganos resolutores, debe incluir una evaluación tanto económica como social de la marca en el momento de la firma del contrato de cesión, así como una justificación empresarial que explique la decisión de optar por la representación de la marca seleccionada.
- Ante la falta de comparables, lo cual es común en nuestros casos de valoración de marcas, especialmente cuando se trata de marcas recién creadas cuyo valor no es fácilmente identificable, la Administración debe utilizar métodos alternativos que permitan estimar de manera adecuada el valor del intangible. En este escenario, el método de flujo de caja basado en ingresos futuros se muestra como una opción viable.
- Propongo que se incluya un inciso adicional al artículo 44 de la LIR vigente.
- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:
 - t) Los pagos por regalías o uso de intangibles cuando dichos pagos excedan el valor económico real aportado por tales intangibles, de acuerdo a las guías de la OCDE y siempre que estos no cuenten con la documentación de sustento exigida por esta.

REFERENCIAS

- Aneiros Pereyra, J. (2011) “Soft Law e interpretación: Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia”. *Crónica Tributaria*, (6), 3-10.
- Báez Moreno, A. (2005). *Normas contables e impuesto sobre sociedades*. Editorial Aranzadi, SA, Navarra
- Calderon, J. (2015) “La modernización BEPS del marco de principios de Soft-Law Global sobre prácticas fiscales perniciosas”. *Análisis Tributario*. (331), 16-20
- Córdova Arce, A. (2008). *Rentas producidas por bienes o derechos y regalías por uso de software*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Cruz Padial, I. (2003). Globalización económica. *Crónica Tributaria*. (109), 59-77
- Durán Rojo, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Contabilidad y Negocios*, 4(7), 5-16.
<https://doi.org/10.18800/contabilidad.200901.001>
- Escobar Honorio, B. E., Neyra Gavilano, A. X., & Vásquez Rodríguez, R. (2012). *Operaciones con no domiciliados y convenios para evitar la doble imposición*. Gaceta Jurídica.
- Fedi A. (2019). Transfer Pricing Aspects of Transactions with Marketing Intangibles in a Post-BEPS World, 26 Intl. Transfer Pricing J. 6 (2019), *Journal Articles & Opinion Pieces*. IBFD.
- Ferrajoli, L. (2012). El constitucionalismo entre principios y reglas”. *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, (35), 791–817. <https://doi.org/10.14198/DOXA2012.35.33>
- García Novoa, C. (2013). “Fiscalidad Internacional, Precios de Transferencia e Intercambio de Información”. VI Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Santa Cruz.
- García Pratts, F. A. (2005). “Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”. *Crónica Tributaria*, (117), 33-82.
- González Peña, E. M. (2010). Regalías y su incidencia tributaria en la Ley del Impuesto a la Renta. *Actualidad Empresarial*, (211), 1-18.
- Haskel., J., & Westlake, S. (2017). *Capitalism without Capital: The Rise of the Intangible Economy*. Princeton University Press.
- Hernández Berenguel, L. (2002). Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta. *IUS ET VERITAS*, 13(25), 297-303. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215>
- Huamaní Cueva, R. (2019). *Código tributario comentado*. Jurista.
- Jarach, D. (1980). *Impuesto a las Ganancias*. Editorial Cangallo.

- Martinez Jiménez, A. J., Calderón Carrero, J. M., & Perú. (2013). *Precios de transferencia*. Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
- Núñez Kcomt, K. (2015). Tratamiento fiscal de las donaciones para las comunidades campesinas, nativas y pueblos indígenas como consecuencia del desarrollo de actividades mineras. *Vox Juris*, 30(2), 117-125.
<https://hdl.handle.net/20.500.12727/1553>
- Ossorio, M. (2018). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Editorial Heliasta.
- Oyola Lázaro, C. P., & Reyes Puchuri, V. R. (2017). *Tratamiento tributario de las transacciones realizadas con no domiciliado*. Instituto Pacífico.
- Peng C. (X), & Lagarden M. (2019). DEMPE Functions and the RACI Concept – More Clarity or Confusion Ahead? *International Transfer Pricing Journal*, 26(1).
<https://doi.org/10.59403/mgwdsn>
- Picón Gonzales, J. L. (2017). *Deducciones del impuesto a la renta empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto?* (5ª. ed.). Dogma Ediciones.
- Picón González, O. (2019). *Tributación internacional: Renta de no domiciliados*. Universidad ESAN.
- Roque García, M. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos
- Rubio, M., & Arce, E. (2017). *Teoría Esencial del Ordenamiento Jurídico Peruano*. Fondo Editorial PUCP.
- Screpante, M.(2019). Rethinking the Arm's Length Principle and its Impact on the IP Licence Model after OECD/G20 BEPS Actions 8-10 : Nothing Changed But the Change?. *World tax journal*, 11(3), 424-480
- Serrano Antón, F. (2019). *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*. *Fiscalidad Internacional*. Séptima edición. Ediciones CEF.
- Sotomayor Klapp, R. (2005). *Concepto general de los gastos necesarios para producir la renta: Visión Crítica*. Metropolitana.
- Tello Puerta, F. (2014). Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad? *Derecho & Sociedad*, (43), 29-36.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/12554>
- Trapé, M. (2004). “El Régimen Fiscal de los Precios de Transferencia”. En CORDÓN, Teodoro. *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. Ediciones CEF.
- Villagra Cayamana, R. A. (2020). *Incidencia de las guías de precios de transferencia de la OCDE que recogen los resultados de las acciones 8 – 10 del plan BEPS como herramienta interpretativa en el Perú* [Tesis de doctorado, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
<http://hdl.handle.net/20.500.12404/20864>

Villanueva Gutiérrez, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *THEMIS Revista de Derecho*, (64), 101-111.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9575>

Yacolca Estares, D., Escribano López, F., Gamba-Valega, C., Bravo-Cucci, J., Samhan-Salgado, F., & Aguirre Arredondo, N. (2019). *Código tributario comentado: "50 años después y más"*. Legales ediciones.




14% Similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para ca...

Filtrado desde el informe


- Bibliografía

Fuentes principales

- 14%  Fuentes de Internet
- 1%  Publicaciones
- 6%  Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Marcas de integridad

N.º de alerta de integridad para revisión

-  **Texto oculto**
10 caracteres sospechosos en N.º de página
El texto es alterado para mezclarse con el fondo blanco del documento.

Los algoritmos de nuestro sistema analizan un documento en profundidad para buscar inconsistencias que permitirían distinguirlo de una entrega normal. Si advertimos algo extraño, lo marcamos como una alerta para que pueda revisarlo.

Una marca de alerta no es necesariamente un indicador de problemas. Sin embargo, recomendamos que preste atención y la revise.

Fuentes principales

- 14% Fuentes de Internet
- 1% Publicaciones
- 6% Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Fuentes principales

Las fuentes con el mayor número de coincidencias dentro de la entrega. Las fuentes superpuestas no se mostrarán.

1	Internet	revistas.ccf.udima.es	2%
2	Internet	www.perucontable.com	1%
3	Internet	idoc.pub	1%
4	Trabajos del estudiante	Universidad de Lima	1%
5	Internet	tesis.pucp.edu.pe	<1%
6	Trabajos del estudiante	Universidad Europea de Madrid	<1%
7	Internet	cdn.www.gob.pe	<1%
8	Internet	qdoc.tips	<1%
9	Internet	www.camaratru.org.pe	<1%
10	Trabajos del estudiante	Pontificia Universidad Católica del Perú	<1%
11	Internet	repositorio.ulima.edu.pe	<1%

12	Internet	conciertoeconomico.org	<1%
13	Internet	www.comunidadandina.org	<1%
14	Internet	www.indecopi.gob.pe	<1%
15	Internet	www.coursehero.com	<1%
16	Internet	hdl.handle.net	<1%
17	Internet	vsip.info	<1%
18	Internet	www.scribd.com	<1%
19	Internet	quantumconsultores.com	<1%
20	Internet	repositorioacademico.upc.edu.pe	<1%
21	Internet	www.slideshare.net	<1%
22	Trabajos del estudiante	ESADE	<1%
23	Trabajos del estudiante	Universidad Internacional de la Rioja	<1%
24	Internet	repositorio.up.edu.pe	<1%
25	Internet	www2.deloitte.com	<1%

26	Internet	ri.ues.edu.sv	<1%
27	Internet	www.wto.org	<1%
28	Internet	iat.sunat.gob.pe	<1%
29	Internet	sede.agenciatributaria.gob.es	<1%
30	Internet	pdfcookie.com	<1%
31	Internet	www.pj.gob.pe	<1%
32	Internet	documentop.com	<1%
33	Internet	tesis.ucsm.edu.pe	<1%
34	Internet	worldwidescience.org	<1%
35	Internet	www.fitchratings.com.bo	<1%
36	Internet	www.pefc.es	<1%
37	Trabajos del estudiante	Universidad Ricardo Palma	<1%
38	Internet	blog.pucp.edu.pe	<1%
39	Internet	www.lexsoluciones.com	<1%

40	Internet	gpi.espaciolibre.net	<1%
41	Internet	www.cavali.com.pe	<1%
42	Internet	www.ey.com	<1%
43	Internet	docplayer.nl	<1%
44	Internet	docshare.tips	<1%
45	Internet	www.conama.es	<1%
46	Internet	agn.org	<1%
47	Trabajos del estudiante	Universidad a Distancia de Madrid	<1%
48	Internet	asfer.it	<1%
49	Internet	www.elnotario.es	<1%
50	Internet	armonizacioncontable.blogspot.com	<1%
51	Internet	bolsa-valores-bolivia.com	<1%
52	Internet	core.ac.uk	<1%
53	Internet	es.slideshare.net	<1%

54	Internet	qmasociados.netfirms.com	<1%
55	Internet	repositorio.uap.edu.pe	<1%
56	Internet	www.quironsalud.es	<1%
57	Internet	www.researchgate.net	<1%
58	Internet	zh.b-ok2.org	<1%