

Escuela de Posgrado

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

Tesis

**Deducción del pago de regalías por el uso de marca
en el sector inmobiliario en el Perú durante el periodo
2000-2024**

Javier Vasquez Laguna

Para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación

Huancayo, 2025

Repositorio Institucional Continental
Tesis digital



Esta obra está bajo una Licencia "Creative Commons Atribución 4.0 Internacional" .

DECLARACIÓN JURADA DE AUTENTICIDAD

Yo, JAVIER VASQUEZ LAGUNA, identificado con Documento Nacional de Identidad N° 44052468, de la MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN, de la Escuela de Posgrado de la Universidad Continental, declaro bajo juramento lo siguiente:

1. La Tesis titulada "DEDUCCIÓN DEL PAGO DE REGALÍAS POR EL USO DE MARCA EN EL SECTOR INMOBILIARIO EN EL PERÚ DURANTE EL PERIODO 2000-2024", es de mi autoría, el mismo que presento para optar el Grado Académico de MAESTRO EN TRIBUTACIÓN.
2. La Tesis no ha sido plagiada ni total ni parcialmente, para lo cual se han respetado las normas internacionales de citas y referencias para las fuentes consultadas, por lo que no atenta contra derechos de terceros.
3. La Tesis es original e inédita, y no ha sido realizado, desarrollado o publicado, parcial ni totalmente, por terceras personas naturales o jurídicas. No incurre en autoplagio; es decir, no fue publicado ni presentado de manera previa para conseguir algún grado académico o título profesional.
4. Los datos presentados en los resultados son reales, pues no son falsos, duplicados, ni copiados, por consiguiente, constituyen un aporte significativo para la realidad estudiada.

De identificarse fraude, falsificación de datos, plagio, información sin cita de autores, uso ilegal de información ajena, asumo las consecuencias y sanciones que de mi acción se deriven, sometiéndome a las acciones legales pertinentes.

Lima, 23 de abril de 2025



JAVIER VASQUEZ LAGUNA

DNI. N° 44052468



Huella

Arequipa
Av. Los Incas S/N,
José Luis Bustamante y Rivero
(054) 412 030

Calle Alfonso Ugarte 607, Yanahuara
(054) 412 030

Huancayo
Av. San Carlos 108 ●
(064) 481 430

Cusco
Urb. Manuel Prado - Lote B, N° 7 Av. Colacayo
(084) 480 070

Sector Angostura KM. 10,
carretera San Jerónimo - Saylla
(084) 480 070

Lima
Av. Alfredo Mendola 5210, Los Clivos
(01) 213 2760

Jr. Junín 355, Miraflores
(01) 213 2760

DEDUCCIÓN DEL PAGO DE REGALÍAS POR EL USO DE MARCA EN EL SECTOR INMOBILIARIO EN EL PERÚ DURANTE EL PERIODO 2000-2024

INFORME DE ORIGINALIDAD

16%

INDICE DE SIMILITUD

17%

FUENTES DE INTERNET

6%

PUBLICACIONES

9%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	hdl.handle.net Fuente de Internet	5%
2	vsip.info Fuente de Internet	2%
3	idoc.pub Fuente de Internet	1%
4	lpderecho.pe Fuente de Internet	1%
5	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	1%
6	tesis.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1%
7	qdoc.tips Fuente de Internet	1%
8	Submitted to Universidad de Lima Trabajo del estudiante	1%

9	repositorio.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1 %
10	Submitted to Universidad Continental Trabajo del estudiante	1 %
11	kupdf.net Fuente de Internet	<1 %
12	pdfcoffee.com Fuente de Internet	<1 %
13	doi.org Fuente de Internet	<1 %
14	www.scribd.com Fuente de Internet	<1 %
15	es.scribd.com Fuente de Internet	<1 %
16	pdfcookie.com Fuente de Internet	<1 %
17	www.perucontable.com Fuente de Internet	<1 %
18	repositorio.ulima.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
19	repositorio.autonoma.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
20	fr.scribd.com Fuente de Internet	<1 %

21

Submitted to Universidad Tecnologica del Peru

Trabajo del estudiante

<1 %

22

repositorio.ucsm.edu.pe

Fuente de Internet

<1 %

Excluir citas

Apagado

Excluir coincidencias < 40 words

Excluir bibliografía

Activo

Asesor

Dr. Alexander Toribio López

Dedicatoria

A Maura Alicia Laguna y a Graciela Vásquez.

A la memoria de Francisco Ferreol Vásquez y de Zacarías Luna.

Agradecimiento

A la Universidad Continental, por promover la educación facilitando los estudios de forma remota desde las provincias del Perú.

Índice

Asesor _____	ii
Dedicatoria _____	iii
Agradecimiento _____	iv
Índice de tablas _____	ix
Índice de figuras _____	x
Resumen _____	xi
Abstract _____	xii
Introducción _____	xiv
Capítulo I: Planteamiento del estudio _____	11
1.1. Planteamiento y formulación del problema _____	11
1.1.1. Planteamiento del problema. _____	12
1.1.2. Formulación del problema. _____	24
A. Problema general. _____	24
B. Problemas específicos. _____	25
1.2. Determinación de objetivos _____	25
1.2.1. Objetivo general. _____	26
1.2.2. Objetivos específicos. _____	26
1.3. Justificación e importancia del estudio _____	26
1.3.1 Justificación teórica. _____	26
1.3.2. Justificación práctica. _____	27
1.3.3. Justificación social. _____	27
1.4. Limitaciones de la presente investigación _____	27
Capítulo II: Marco teórico _____	29
2.1. Antecedentes de la investigación _____	29
2.2. Bases teóricas _____	36
2.2.1. Definición de las categorías, subcategorías e indicadores. _____	36
A. Regalía por uso de marca. _____	37
a. Marca. _____	37
b. Regalía. _____	40
c. Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis. _____	40
B. Gasto deducible. _____	41
a. Gasto. _____	42

b. Deducibilidad o causalidad.	43
b.1. Necesidad.	44
b.2. Normalidad.	45
b.3. Razonabilidad.	46
b.4. Proporcionalidad.	47
2.2.2. Teorías de la renta y tratamiento normativo peruano.	48
A. Teoría de la renta producto.	49
B. Teoría del flujo de riqueza.	49
C. Teoría del incremento patrimonial.	49
D. Tratamiento peruano de la renta.	50
2.2.3. Teorías de la causalidad del gasto y tratamiento normativo peruano.	51
A. Teoría subjetiva o de la causa final.	51
B. Teoría objetiva o de la conditio sine qua non.	52
C. Teoría de la causalidad o Die Veranlassungstheorie.	53
D. Tratamiento peruano de la causalidad.	54
2.3. Términos básicos.	55
Capítulo III: Categorías	57
3.1. Categorías de investigación	57
3.1.1. Regalía por uso de marca.	57
A. Marca.	57
B. Regalía.	57
C. Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis.	57
3.1.2. Gasto deducible.	58
A. Gasto.	58
B. Deducibilidad o causalidad.	58
a. Necesidad.	58
b. Normalidad.	59
c. Razonabilidad.	59
d. Proporcionalidad.	59
3.2. Operacionalización de categorías	59
Capítulo IV: Metodología de estudio	61
4.1. Método, Tipo o alcance de investigación	61
4.2. Diseño de la investigación	61

4.3. Población y muestra _____	62
4.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos _____	63
4.5. Técnicas de análisis de datos _____	63
Capítulo V: Resultados _____	65
5.1. Resultados y análisis _____	65
5.1.1. Periodo que va desde el año 2000 al año 2005. _____	65
A. RTF 01499-1-2002. _____	66
B. RTF 05895-1-2002. _____	66
C. RTF 06607-3-2002. _____	67
D. RTF 06749-3-2003. _____	67
E. RTF 01275-2-2004. _____	68
5.1.2. Periodo que va desde el año 2006 al año 2010. _____	69
A. RTF 03964-1-2006. _____	69
B. RTF 04807-1-2006. _____	69
C. RTF 04971-1-2006. _____	70
D. RTF 11663-3-2007. _____	70
5.1.3. Periodo que va desde el año 2011 al año 2015. _____	71
A. Casación 9209-2013-Lima. _____	71
B. RTF 03625-10-2014. _____	72
C. RTF 07132-4-2014. _____	73
D. RTF 03211-11-2015. _____	74
5.1.4. Periodo que va desde el año 2016 al año 2020. _____	75
A. RTF 07732-4-2017. _____	75
B. RTF 08731-8-2017. _____	76
C. RTF 02962-11-2019. _____	77
D. RTF 03458-8-2019. _____	79
E. RTF 00761-8-2019. _____	80
F. RTF 05946-1-2019. _____	81
G. RTF 01007-3-2020. _____	83
H. RTF 01310-9-2020. _____	85
I. RTF 08372-4-2020. _____	86
5.1.5. Periodo que va desde el año 2021 al año 2024. _____	87
A. RTF 07401-3-2021. _____	87

B. RTF 10057-4-2021. _____	89
C. RTF 00670-9-2022. _____	90
D. RTF 02935-9-2022. _____	91
E. RTF 03963-5-2024. _____	91
F. RTF 02638-4-2021. _____	92
G. Expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19 (Sentencia de primera instancia). _____	94
H. Expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19 (Sentencia de segunda instancia). _____	96
I. Casación 23232-2023-Lima. _____	97
5.1.6. Análisis sistemático. _____	98
A. Análisis temporal de categoría Regalía por uso de marca. _____	98
a. Marca. _____	99
b. Regalía. _____	101
c. Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis. _____	102
B. Análisis temporal de la categoría Gasto deducible. _____	102
a. Subcategoría Gasto. _____	103
b. Subcategoría Deducibilidad o Causalidad. _____	104
b.1. Indicador Necesidad. _____	104
b.2. Indicador Normalidad. _____	108
b.3. Indicador Razonabilidad. _____	108
b.4. Indicador Proporcionalidad. _____	109
C. Otras categorías relevantes encontradas. _____	109
5.2. Discusión de resultados _____	112
Conclusiones _____	118
Recomendaciones _____	120
Referencias _____	121
Apéndices _____	124

Índice de tablas

Tabla 1	14
Tabla 2	53
Tabla 3	59

Índice de figuras

Figura 1	11
Figura 2	17
Figura 3	19
Figura 4	19
Figura 5	20
Figura 6	20
Figura 7	21
Figura 8	21
Figura 9	35
Figura 10	98
Figura 11	102

Resumen

El uso de marcas para promocionar los proyectos inmobiliarios de vivienda es una práctica habitual en el Perú. Si bien la deducción de regalías es permitida por la legislación, resulta complejo que sea aceptada por las autoridades tributarias. El estudio tuvo como dilucidar cuáles son los requisitos que han de cumplirse para que la deducción de una regalía sea aceptada por las autoridades. Se utilizó el método comparativo, siendo tipo básico, de alcance descriptivo y de diseño documental. Estudió 31 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. Las resoluciones fueron elegidas de forma no probabilística, segmentadas por cuota y elegidas a juicio del investigador. Se utilizó una lista de cotejo para encontrar las razones por las que suele aceptarse o rechazarse la deducción de regalías. Los resultados evidenciaron que no existe un criterio único respecto a las acciones que los contribuyentes deben de realizar para que se considere que un gasto es deducible, ni respecto a cómo acreditar que se han realizado las acciones requeridas para ello, existiendo pronunciamientos contradictorios. Finalmente, el presente trabajo concluyó que la principal dificultad para la deducción de regalías es que demostrar la necesidad del pago de regalías y recomendó establecer algunas medidas previas que deben de realizarse antes, durante y después del uso de la marca.

Palabras clave: Negocio inmobiliario, Impuesto sobre la renta, Pago de regalías, Gastos deducibles, Causalidad tributaria

Abstract

The use of brands to promote housing real estate projects is a common practice in Peru. Although the deduction of royalties is permitted by law, it is difficult for it to be accepted by the tax authorities. The study aimed to elucidate the requirements that must be met for the deduction of a royalty to be accepted by the authorities. The comparative method was used, being a basic type, descriptive in scope and documentary design. Thirty resolutions issued by the Tax Court and the Judiciary were studied. The resolutions were chosen in a non-probabilistic way, segmented by quota and chosen at the discretion of the researcher. A checklist was used to find the reasons why the deduction of royalties is usually accepted or rejected. The results showed that there is no single criterion regarding the actions that taxpayers must take for an expense to be considered deductible, nor regarding how to prove that the required actions have been taken, there being contradictory pronouncements. Finally, this work concluded that the main difficulty for the deduction of royalties is to demonstrate the need for the payment of royalties and recommended establishing some prior measures that must be carried out before, during and after the use of the trademark.

Keywords: Real estate business, Income tax, Royalty payments, Deductible expenses, Tax causality

Buena parte de lo que es rechazado como prueba en un tribunal constituye la mejor prueba para el intelecto, porque el tribunal, que se guía por los principios generales reconocidos y que están en los libros, es adverso a aceptar razones particulares. Y esta firme adherencia a los principios, con riguroso desprecio a las conflictivas excepciones, es un modo seguro de alcanzar el máximo de verdad alcanzable, en cualquier larga secuencia de tiempo. La práctica, en conjunto, es, pues, razonable; pero no es menos cierto que engendra grandes errores individuales.

Monsieur Dupin

Introducción

La utilización de una marca que identifique los bienes o servicios que un agente económico comercializa es común en diversos ámbitos económicos, pues ello facilita la venta de los bienes o servicios, ayuda a atraer al talento, entre otras ventajas. El sector inmobiliario no es ajeno a esta práctica, de ello dan cuenta los incontables avisos publicitarios en los que se ofrecen inmuebles bajo el respaldo de una marca con mayor o menor reconocimiento en el mercado, pero siempre identificados por la marca.

Si la marca que se pretende utilizar es de titularidad de un tercero, quien la pretenda utilizar deberá de pagar una contraprestación, denominada regalía. Este pago encuentra su fundamento, precisamente, en las ventajas que el uso de la marca puede aportar al agente económico.

La deducción de regalías es permitida por la legislación peruana, sin embargo, la práctica jurisprudencial ha sido variada y no uniforme en torno a las exigencias que deben de cumplirse para que dicho pago pueda ser considerado un gasto deducible. De ello dan cuenta diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal.

El presente estudio analiza un periodo de tiempo relativamente extenso, desde la publicación de la Ley 27356, publicada el dieciocho de octubre del año dos mil, hasta el año 2024. Esto obedece a dos razones. La primera es que, si bien la necesidad del gasto como requisito para la deducción del gasto han sido parte de ordenamiento jurídico positivo peruano desde mucho antes, se ha considerado que el presente estudio sea realizado desde la vigencia de la Ley 27356, debido a que fue esta ley la que introdujo en el ordenamiento jurídico positivo la exigencia de cumplimiento de determinados los criterios para evaluar la causalidad para la deducción de gastos, criterios que previamente habían sido recogidos a nivel jurisprudencial. Así, la Ley 27356 positivizó los criterios de normalidad (en relación con la actividad generadora de renta gravada) y razonabilidad (en relación con los ingresos del contribuyente). Además, en el año 2024, se han dado diversos pronunciamientos que han llevado a SUNAT a emitir el Informe 000070-2024-

SUNAT/T70000 referido a regalías por uso de marcas. Esto brindar un mejor marco de referencia para el estudio. La segunda razón obedece a que, si bien en la última década existe una mayor cantidad de jurisprudencia relevante, sigue siendo poca para lograr los objetivos deseados. Por ello, el presente no es un estudio exhaustivo de cada año, sino que analiza todo el periodo poniendo relevancia en aquellos momentos en los que se ha emitido algún pronunciamiento relevante.

Es importante señalar que luego de la dación de la Ley 27356 se ha publicado diversas leyes que han modificado la Ley del Impuesto a la Renta recogiendo los criterios de normalidad y razonabilidad, sin que exista una diferencia sustancial en su tratamiento normativo. Sin embargo, en lo referido a la deducción del pago de regalías por uso de marca, el tratamiento jurisprudencial no ha sido ni uniforme ni pacífico, generando incertidumbre en diversos sectores económicos, incluyendo el sector inmobiliario, sector que se dedica a la promotoría de proyectos de vivienda.

La relevancia del presente estudio radica en que el incumplimiento de alguno de criterios acarrea la imposibilidad de considerar el pago realizado al titular del derecho de la marca como un gasto deducible. Por ello, el estudio resulta trascendental de cara a análisis de viabilidad económica y financiera para una empresa inmobiliaria, pues solamente conociendo el real alcance teórico y práctico de la deducibilidad de las regalías, será posible su deducción.

Siguiendo este orden de ideas, el presente trabajo esclarece cuáles son los requisitos que se deben de cumplir, así como las formas de su acreditación, para que el pago de las regalías por uso de marca en el ámbito inmobiliario sea aceptado. Para ello, será importante cumplir con las exigencias del principio de causalidad del gasto, evitando que sea implementado un esquema que además de no poder ser deducido, pueda considerarse elusivo por las autoridades tributarias.

Para ello, será importante conocer tanto los criterios teóricos como el tratamiento jurisprudencial peruano aplicable al pago de regalías para el cumplimiento del principio de causalidad, así como de los criterios adicionales como normalidad, razonabilidad o proporcionalidad.

Por facilidad en el análisis, el estudio segmenta los pronunciamientos jurisprudenciales en periodos de cinco años. Esto permite visualizar si ha existido o no algún cambio en los criterios del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial, permitiendo entender de mejor forma cuál es el estado actual a nivel jurisprudencial de las exigencias para la deducción de los pagos por regalías por uso de marcas.

En atención a lo antes indicado, el presente trabajo contiene cinco capítulos. En el primero de ellos se exponen los motivos por los cuales el presente estudio resulta relevante, asimismo se formulan los problemas y objetivos del estudio. En el segundo capítulo contiene los antecedentes y las bases teóricas que sustentan el presente estudio. El tercer capítulo contiene las categorías, subcategorías e indicadores que se han considerado relevante para absolver a los problemas y objetivos planteados. El capítulo cuatro expone la metodología utilizada. El capítulo quinto contiene los resultados obtenidos en el presente estudio. Finalmente, el estudio contiene, además, dos apartados en donde se incluyen las conclusiones y recomendaciones, respectivamente.

No forma parte de este estudio el análisis de otras figuras que podrían estar vinculadas en mayor o menor medida, tales como el estudio de la evasión o defraudación tributaria, el análisis de lo que debe de entenderse por economía de opción o por planeamiento tributario, las exigencias para cumplir con la fehaciencia del gasto, ni el estudio de las operaciones dentro de un mismo grupo empresarial y los precios de transferencia, todas ellas, si bien relevantes, merecen un estudio particular.

Capítulo I: Planteamiento del estudio

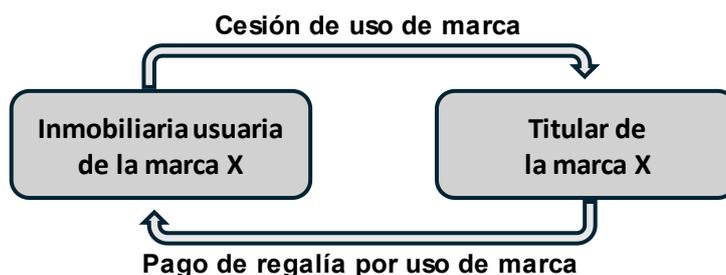
El presente capítulo tiene cuatro propósitos. Primero, explicar cuál el problema que es objeto del estudio; para ello, se explica el contexto, se exponen las causas que lo generan, así como las consecuencias del problema. Segundo, formular de forma precisa cuáles es el problema principal y los subproblemas que se pretenden absolver con el presente estudio. Tercero, exponer cuáles son las razones que justifican la del presente estudio a nivel teórico, práctico y social. Finalmente, se expresan los límites de la presente investigación.

1.1. Planteamiento y formulación del problema

Antes de empezar con el planteamiento del problema, resulta necesario explicar la tipología de casos en los que se encuentra el problema y porqué merece un estudio particular. Lo primero a señalar es que el estudio pretende otorgar herramientas a empresas del sector inmobiliario. Se entiende por tal a aquellas personas jurídicas que se encargan del desarrollo y comercialización de bienes inmuebles (por ejemplo: departamentos en un edificio de vivienda o lotes en una lotización). Esta empresa (Inmobiliaria) desarrolla sus actividades bajo una marca cuya titularidad le corresponde a una tercera persona, quien puede ser su empresa matriz (es decir, que tiene acciones en la Inmobiliaria) o una persona natural accionista de la Inmobiliaria, para lo cual esta última paga al titular de la marca una regalía por el uso de la marca.

Figura 1

Tipología de casos que presentan el problema estudiado



Fuente: La Figura 1 es elaboración propia. Representa la tipología de casos en donde se presenta el problema estudiado.

1.1.1. Planteamiento del problema.

Las actividades estatales, tales como el brindar seguridad, salud, educación básica e impartir justicia requieren recursos financieros, los cuales son obtenidos, principalmente, mediante la recaudación tributaria. Dentro del conjunto de tributos que son aplicados, se encuentra el impuesto a la renta.

El impuesto a la renta es aquel tributo que tiene su fundamento, como su nombre lo indica, en la obtención de rentas por una persona natural o jurídica. En otras palabras, como regla general, aquel que obtiene una renta tiene la obligación de realizar un pago al Estado por haber obtenido esa renta. De esta forma, el impuesto a la renta se encuentra íntimamente vinculado con la capacidad contributiva, pues únicamente existirá obligación de pagar ahí en donde exista capacidad contributiva materializada mediante la obtención de una renta. No podría sostenerse que exista la obligación de pago del impuesto respecto del total del ingreso. Ello se debe a que lo que se grava no es la renta bruta, sino la renta neta, permitiendo la deducción de determinados gastos a fin de poder definir cuál es la renta neta objeto de gravamen.

En el mundo anglosajón se ha señalado que las deducciones existen principalmente para poder medir de forma adecuada los ingresos (Graetz et al., 2018, citado por Givati, 2019). De forma similar, Chirelstein y Zaleman (2018) han señalado que la renta neta es la única forma adecuada de medir el ingreso gravado (citado por Givati, 2019). Por otra parte, Gruber (2016) ha señalado que todo gasto requerido para realizar un negocio debe de ser deducido (citado por Givati, 2019).

Sin embargo, la deducción de regalías no está libre de problemas para su deducción. Así, los problemas más comunes en la deducción del pago de

regalías están referidos al cuestionamiento del valor que aportan las marcas, la falta de necesidad de obtener el derecho de uso de una marca de su titular cuando son parte de un mismo grupo, cuestionamientos sobre las razones por las cuales la marca obtiene valor, entre otros (Frank, M., Fujimori, K., Che, R. and Danks, T., 2019).

En Perú, se ha resaltado la importancia de la deducción de los gastos asociados a la generación de la renta a fin de evitar que la aplicación del impuesto tenga carácter confiscatorio (Mejía, 2023). La deducción de gastos se explica debido a su estrecha e indesligable relación con un ingreso, no existiendo este último sin la existencia de un gasto asociado (Ruiz de Castilla, 2023).

El Perú no está libre de complicaciones en cuanto a la deducción del pago de regalías por uso de marcas, debido a la falta de uniformidad el tratamiento que el Tribunal Fiscal ha brindado sobre esta materia (Saavedra, s.f.).

De lo antes señalado se advierte la importancia de las deducciones de gastos, pues solamente con ellas es posible determinar cuál es la renta neta sobre la cual recae el impuesto a la renta y no sobre la renta bruta. Asimismo, se advierte que la problemática en la deducción de regalías no es un problema local, sino que es común en distintas partes del mundo.

En concordancia con lo señalado, la normativa peruana permite la deducción de los gastos asociados a la obtención del ingreso y al mantenimiento de la fuente productora de la renta, siendo que el impuesto a la renta se calcula aplicando un determinado porcentaje sobre la diferencia entre los ingresos gravados y aquellos gastos que son pasibles de deducción, ajustado por las adiciones y deducciones que la normativa peruana exige. En la Tabla 1 se ejemplifica, de forma simplificada, la forma en que se obtiene la renta neta imponible:

Tabla 1

Esquema simplificado del mecanismo de determinación del impuesto a la renta

Ingresos netos (+)	Costo (-)	Gastos (-)	Adiciones (+)	Deducciones (-)	Renta neta imponible	Tasa del impuesto a la renta (%)	Monto del impuesto a la renta
S/100.00	S/40.00	S/20.00	S/5.00	S/7.00	S/38.00	29.50%	S/11.21

Fuente: La Tabla 1 es elaboración propia. El esquema ha sido elaborado utilizando como marco normativo el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo 179-2004-EF, así como el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo 122-94-EF, y sus normas modificatorias.

Como se puede apreciar en la Tabla 1, a efectos de determinar cuál es la renta objeto de gravamen (renta neta imponible), se permite la deducción de determinados gastos, los cuales deben de tener una vinculación con la obtención de renta o con el mantenimiento de la fuente productora de la renta; además, no deben de estar prohibidos por la legislación. Esta relación o vínculo entre el gasto y la obtención de renta se denomina, en doctrina, causalidad del gasto. Un claro ejemplo serían aquellos gastos incurridos por una empresa que comercializa motocicletas en una campaña publicitaria para el lanzamiento de un nuevo modelo en el mercado. Otro ejemplo podría ser el pago de los salarios de los trabajadores de una fábrica textil que produce camisas para su comercialización. Queda claro que dichos gastos resultan naturales y necesarios para que se pueda vender los productos y, así, obtener rentas sobre las cuales se tributará.

Sobre este punto, es importante señalar que esta vinculación entre gastos y la obtención de renta o el mantenimiento de la fuente no es una relación de causa-efecto en un sentido de estricta necesidad. Sobre esto no existen dudas, el Tribunal Fiscal lo ha reconocido el carácter amplio de esta relación, reconociendo en diversos pronunciamientos (RTF 01275-2-2004, RTF 08731-8-2017, RTF 02638-4-2021, entre otras) y de forma expresa que se permite

la deducción de gastos que no tienen una relación directa con la obtención de renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta.

En cuanto a los gastos que no son deducibles, el legislador peruano ha considerado establecer una lista taxativa de gastos cuya deducción se encuentra prohibida, como los gastos personales del accionista de una empresa, los pagos que no cuenten con documentación que sustente los gastos, entre otros. Estas prohibiciones se encuentran reguladas en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En Perú, la deducción de los gastos no ha tenido siempre el mismo alcance. La Ley 7904, Ley del Impuesto sobre la renta (publicada en el año 1934) permitía únicamente la deducción de aquellos gastos indicados de forma taxativa en sus artículos 19 y 20. Será con la dación del Decreto Supremo 287-68-HC (publicada en el año 1968) que se permitió la deducción de todos los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente productora de la misma, estableciendo taxativamente las excepciones a la deducibilidad. Esta última fórmula de permitir la deducción de forma general estableciendo algunas excepciones será seguida en el Decreto Legislativo 200, Ley del Impuesto a la renta (publicada el año 1981), así como en el Decreto Legislativo 774, Ley del Impuesto a la renta (publicado en el año 1993) y en las diversas modificaciones que se ha dado a este último cuerpo normativo el cual sigue vigente hasta la fecha. Sin embargo, con la dación de la Ley 27356 (publicada en el año 2000) se introduce en el ordenamiento jurídico positivo, por la vía de una precisión interpretativa, la exigencia de cumplir con criterios de normalidad y razonabilidad en el gasto al momento de evaluar el vínculo entre el gasto y el ingreso o el mantenimiento de la fuente productora de la misma. Esta misma fórmula, aunque con ligeros cambios, será mantenida en la Ley 28991 (publicada en el año 2007).

Volviendo al caso que motiva la presente investigación, es necesario señalar que dentro de los gastos que sí son pasibles de deducir para el cálculo de la renta gravada, se encuentra el pago de regalías por uso de marcas. El

legislador ha considerado oportuno establecer de forma expresa que dichos pagos son deducibles, encontrándose regulado en el literal (p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. A continuación, se transcribe la parte pertinente del referido artículo:

Artículo 37. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

p) Las regalías.

(...) (sic) (el subrayado es agregado)

La relevancia del uso de marcas resulta simple de entender. La reputación en el mercado es un factor clave para las ventas de los bienes que se comercializan, pues los consumidores perciben y atribuyen ciertas características deseadas. En este sentido, identificar un producto con una marca aporta una asignación de valor distinta y mayor que el solo hecho a asignar un bien a un grupo económico determinado (Frank, M., Fujimori, K., Che, R. and Danks, T., 2019).

De forma similar, las marcas resultan relevantes en la adquisición de talento (Frank, M., Fujimori, K., Che, R. and Danks, T., 2019). Por ello, no resulta raro que la publicidad para la contratación de los empleados se realice refiriéndose a una marca, aun cuando el trabajador pueda ser contratado bajo alguna empresa subsidiaria.

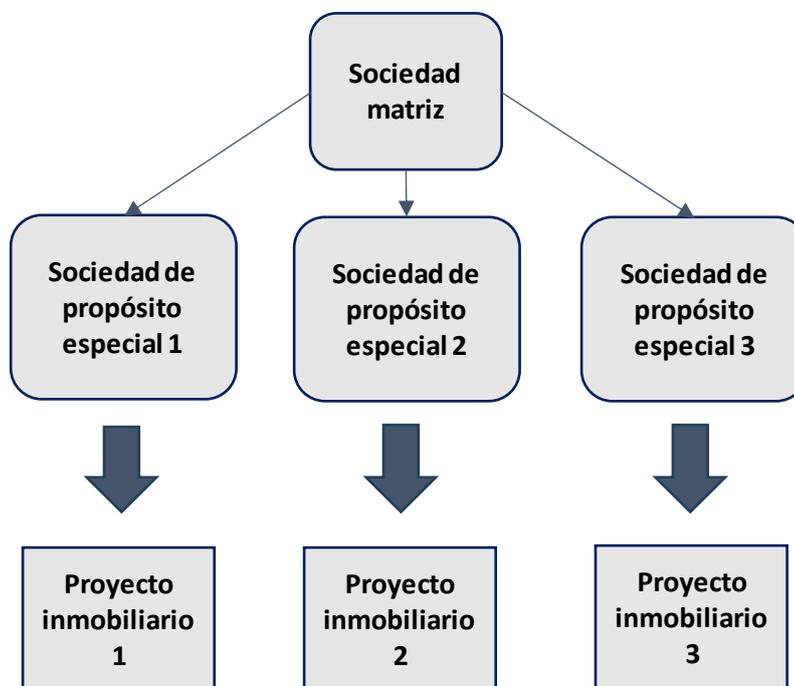
El sector inmobiliario no es ajeno a esta realidad. Algunas de las más importantes empresas que se dedican al rubro inmobiliario ofrecen sus bienes bajo diversas marcas que no corresponden con la denominación social de quien desarrolla y comercializa las unidades inmobiliarias.

Por la necesidad de reducción de riesgos financieros, el sector inmobiliario en el Perú funciona mediante la creación de una sociedad de propósito especial

que es utilizada para desarrollar cada proyecto inmobiliario. Esta entidad jurídica es típicamente una sociedad anónima y tiene como principal accionista a una sociedad matriz encargada de asignar los recursos económicos. De esta forma, se garantiza que los riesgos de cada proyecto inmobiliario no puedan afectar a los otros proyectos inmobiliarios.

Figura 2

Esquema típico de organización empresarial en el sector inmobiliario con sociedades de propósito especial para el desarrollo de los proyectos inmobiliarios



Fuente: La Figura 2 es elaboración propia. Representa un esquema típico de cómo se organiza y desarrolla cada proyecto inmobiliario. De esta forma, cada proyecto inmobiliario es ejecutado por una sociedad de propósito especial independiente, aislando los riesgos de un proyecto inmobiliario para que no afecten a los demás.

Como se observa en la Figura 2, cada proyecto es realizado por una sociedad de propósito especial, cada una de ellas es una empresa inmobiliaria. Esto es una necesidad del mercado, pues obedece a las exigencias de quienes financian la ejecución de los proyectos inmobiliarios. En primer lugar, el inversionista -un fondo de inversión o un inversionista privado- que otorga

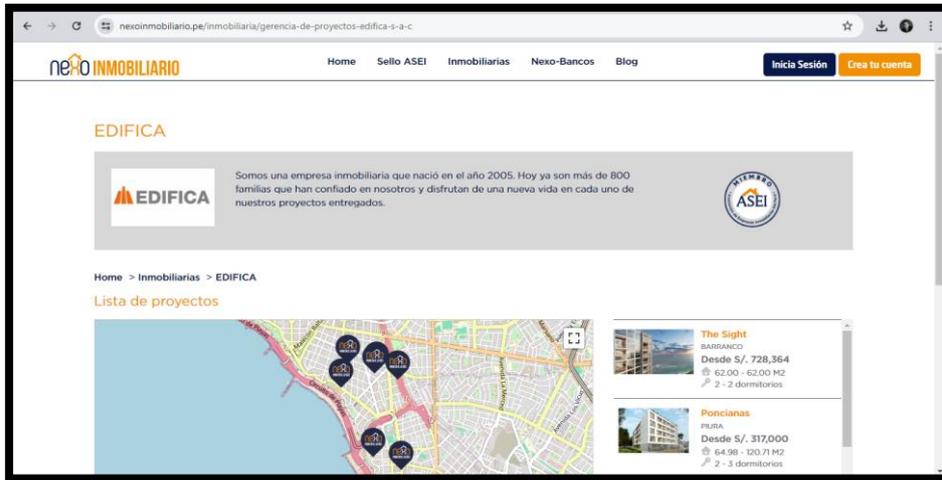
recursos económicos para la compra del terreno y/o elaboración del expediente; y, en segundo lugar, la entidad financiera que financia la construcción de la edificación. Estos actores exigen que cada proyecto sea realizado por una nueva Inmobiliaria, aun cuando todas las empresas inmobiliarias de un mismo grupo tengan el mismo accionariado. La razón es que los riesgos de inversión de un proyecto no pueden verse afectados por otro proyecto. Por ello, es necesario que se creen Inmobiliarias para cada proyecto y que todas utilicen una misma marca para ser reconocidas en el mercado.

Como consecuencia que cada proyecto inmobiliario sea realizado por una sociedad de propósito especial distinta, resulta sencillo de entender la razón por la cual los proyectos inmobiliarios se identifiquen bajo una misma y única marca, pues los compradores de las unidades inmobiliarias que desarrollan y comercializan las sociedades de propósito especial, además de analizar aspectos como el metraje, el precio o la ubicación, realizan la compra teniendo en cuenta una determinada marca que posee ciertos atributos de valor que son deseados por los compradores.

En las Figuras 3, 4, 5 y 6 se presentan ejemplos de uso de marcas en la promoción de ventas de las unidades inmobiliarias realizadas por algunas de las empresas inmobiliarias más conocidas en el Perú.

Figura 3

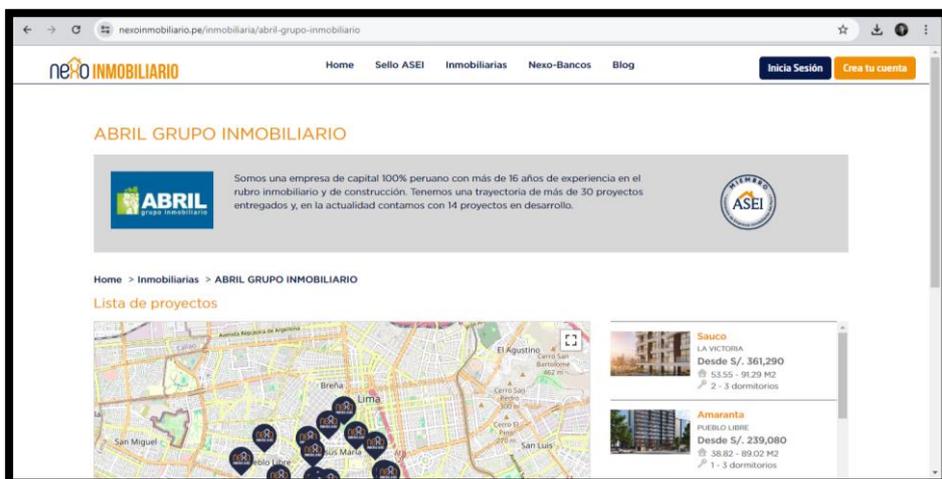
Publicidad realizada el 21 de agosto de 2024 bajo la marca “Edifica”



Fuente: <https://nexoinmobiliario.pe/inmobiliaria/gerencia-de-proyectos-edifica-s-a-c>

Figura 4

Publicidad realizada el 21 de agosto de 2024 bajo la marca “Abril Grupo Inmobiliario”



Fuente: <https://nexoinmobiliario.pe/inmobiliaria/abril-grupo-inmobiliario>

Figura 5

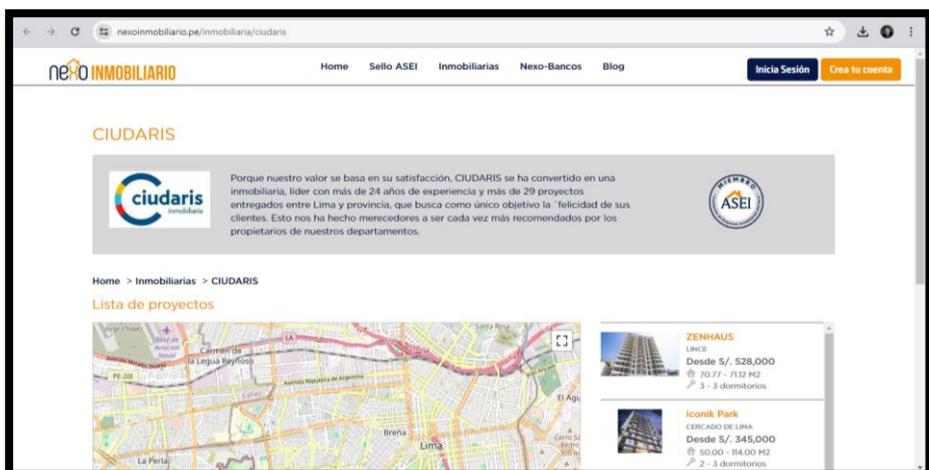
Publicidad realizada el 21 de agosto de 2024 bajo la marca “Grupo Caral”



Fuente: Nexo Inmobiliario <https://nexoinmobiliario.pe/inmobiliaria/grupo-caral>

Figura 6

Publicidad realizada el 21 de agosto de 2024 bajo la marca “Ciudaris Inmobiliaria”



Fuente: <https://nexoinmobiliario.pe/inmobiliaria/ciudaris>

Como se puede apreciar de las Figuras 3, 4, 5 y 6, las unidades inmobiliarias que se comercializan son identificadas en virtud de las marcas y no de las sociedades de propósito especial que desarrollan cada proyecto. Es la solvencia o la trayectoria o la reputación en el mercado de una determinada marca la que influyen en el proceso de compra.

Igualmente, el uso de marcas favorece atraer al personal más calificado. En las Figuras 7 y 8 se muestra el uso de marcas en la captación de talento, también realizado realizadas por algunas de las empresas inmobiliarias más conocidas en el Perú.

Figura 7

Publicidad realizada el 21 de agosto de 2024 bajo la marca “Marcan Inmobiliaria”



Fuente: <https://www.linkedin.com/company/marcaninmobiliaria/posts/?feedView=all>

Figura 8

Publicidad realizada el 21 de agosto de 2024 bajo la marca “Imagina”



Fuente: <https://www.linkedin.com/company/inmobiliaria-imagina-peru/posts/?feedView=all>

La realidad ratifica lo señalado por la doctrina y la legislación, demostrando que el uso de las marcas en el mercado inmobiliario es cotidiano y necesario

tanto para la promoción de las ventas de las unidades inmobiliarias y obtención de rentas, como para la adquisición de talento, lo que en última instancia puede ser entendido como el mantenimiento de la fuente.

En este contexto -en el que se reconoce que la deducción de los gastos es inherente a la tributación y la deducción de regalías es reconocida normativamente- que el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta exige cumplir con determinados criterios para que un gasto pueda ser deducido. A continuación, se transcribe el último párrafo del referido artículo:

Artículo 37. (...)

(...)

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros. (el subrayado es agregado)

Como se puede apreciar, para la deducción del gasto se requiere que, además de que el gasto debe de estar vinculado con la generación de ingresos o con el mantenimiento de la fuente productora de renta, el gasto también debe de cumplir con otros criterios, como la normalidad y la razonabilidad, entre otros.

Estos conceptos jurídicos indeterminados, al poseer contornos difusos, permiten ser interpretados de diversas formas, generando incertidumbre (Bravo, 2013). Debido a ello, la jurisprudencia ha tomado el rol de definir en mayor o menor medida los contornos de estos criterios.

Es en este contexto que la deducción de los pagos de regalías por uso de marcas en el sector inmobiliario reviste una especial complejidad e interés, pues, si bien su deducción está permitida por la legislación peruana, sus alcances todavía no son del todo claros. Si bien el Tribunal Fiscal se ha

encargado de definir de forma más o menos clara qué cómo se entiende el principio de causalidad, es decir, qué debe de entenderse por necesidad, normalidad, razonabilidad o proporcionalidad, dicha labor no ha sido realizada de forma clara ni tampoco uniforme en dos aspectos absolutamente indispensables: (a) cómo se cumplen acredita el cumplimiento del principio de causalidad, es decir, qué requisitos concretos o acciones deben de realizar las inmobiliarias para que el pago de regalías pueda ser deducido; y, (b) cómo se acredita dicho cumplimiento, es decir, qué acciones concretas o qué documentación deben de contar las inmobiliarias para que se acredite que sí se ha cumplido con primer aspecto. El estudio de jurisprudencia permitirá llenar este vacío del conocimiento.

Este vacío de conocimiento, generado por la falta de claridad y uniformidad en el tratamiento jurisprudencial, determina que las empresas inmobiliarias no tengan certeza de si el pago de regalías por uso de marcas será o no cuestionado por la SUNAT. Adicionalmente, el reparo de un gasto genera que la empresa inmobiliaria tenga que realizar otros gastos que de otra forma no serían necesarios, tales como honorarios legales, contables y de peritos, ante un eventual litigio que deba de seguirse. Si bien los honorarios variarán según cada caso, se puede señalar que los honorarios de empresas legales, contables o peritos, de reconocido prestigio en Perú podrían encontrarse entre el rango que oscila entre los US\$5,000.00 y los US\$50,000.00, más un honorario de éxito, según la complejidad e importancia del caso.

Para comprender cómo opera realmente la deducción de los pagos de regalías por uso de marcas en el Perú, el presente estudio tendrá en cuenta dos categorías: (a) Regalía por uso de marca; y, (b) Gasto deducible. Para ello, se analizarán las subcategorías e indicadores que comprenden las categorías. En este sentido, Para comprender la categoría Regalía por uso de marca se tendrán en cuenta tres subcategorías: (a) Marca, (b) Regalía; y, (c) Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis. Por su parte, para comprender la categoría Gasto deducible se tendrá en cuenta dos subcategorías: (a) Gasto; y, (b) Deducibilidad; y en relación con esta última

se tendrá en cuenta sus indicadores, como lo son la necesidad, la normalidad, la razonabilidad y la proporcionalidad.

En síntesis, el Impuesto a la Renta grava únicamente la renta neta, para cuya obtención es necesario deducir los gastos necesarios para obtener la renta y para mantener la fuente productora de la misma. Además, el gasto debe de cumplir con los criterios de necesidad, normalidad, razonabilidad, proporcionalidad, entre otros, criterios que son conceptos jurídicos indeterminados. El ordenamiento jurídico peruano permite la deducción del pago de regalías por uso de marcas. El sector inmobiliario peruano funciona mediante la creación de una sociedad de propósito especial para desarrollar cada proyecto inmobiliario. Las unidades inmobiliarias de los proyectos inmobiliarios son comercializadas bajo una marca que, por la propia naturaleza del negocio inmobiliario, la titularidad de la marca no es de propiedad las sociedades de propósito especial que ejecutan los proyectos inmobiliarios. Por ello, estas sociedades de propósito especial pagan regalías por el uso de la marca a su titular. El contenido de los conceptos de necesidad, normalidad, razonabilidad, proporcionalidad, entre otros, han sido desarrollados jurisprudencialmente; sin embargo, la jurisprudencia no ha ofrecido claridad ni uniformidad para definir cómo se cumplen estos criterios, ni tampoco en cómo se acredita su cumplimiento. Esta falta de claridad y uniformidad perjudica económicamente a las empresas inmobiliarias. El estudio pretende llenar este vacío del conocimiento mediante el análisis de los pronunciamientos jurisprudenciales realizados por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

1.1.2. Formulación del problema.

A continuación, se señala el problema general y los problemas específicos que se pretenden absolver con el presente trabajo.

A. Problema general.

¿Qué estrategia pueden implementar las empresas del sector inmobiliario para lograr que los pagos de regalías por uso de marcas sean reconocidos como gastos deducibles, considerando lo establecido en la normativa y jurisprudencia peruana?

B. Problemas específicos.

A fin de dar respuesta al problema general, se considera conveniente descomponerlo en los cuatro problemas señalados a continuación. Las respuestas a los problemas específicos permitirán, en conjunto, dar respuesta al problema general.

- a. ¿Cómo ha evolucionado el tratamiento normativo en Perú sobre la deducción de pagos de regalías por uso de marcas desde el año 2000 hasta el año 2024?
- b. ¿Cuál ha sido el tratamiento jurisprudencial para considerar deducibles los pagos de regalías por uso de marcas en el período comprendido entre los años 2000 y 2024?
- c. ¿Cuáles son las principales razones, desde un enfoque jurisprudencial, por las que se ha aceptado o rechazado la deducción de pagos de regalías por uso de marcas en el período comprendido entre los años 2000 y 2024?
- d. ¿Cuáles son las acciones concretas que deben cumplir las empresas inmobiliarias para que el pago de regalías por uso de marcas sea reconocido como un gasto deducible, considerando lo establecido en la normativa y jurisprudencia peruana?

1.2. Determinación de objetivos

A continuación, se señala el objetivo general y los objetivos específicos del presente trabajo.

1.2.1. Objetivo general.

Proponer una estrategia para que las empresas del sector inmobiliario logren que los pagos de regalías por el uso de marcas sean reconocidos como gastos deducibles, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024.

1.2.2. Objetivos específicos.

- A. Conocer la evolución del tratamiento normativo en Perú sobre la deducción de pagos de regalías por el uso de marcas, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024.
- B. Examinar el tratamiento jurisprudencial aplicado en Perú respecto a la deducción de pagos de regalías por el uso de marcas, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024.
- C. Identificar las principales razones por las que la jurisprudencia peruana ha aceptado o rechazado los pagos de regalías por uso de marcas como gastos deducibles, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024.
- D. Proponer acciones concretas que deben implementar las empresas inmobiliarias para garantizar que el pago de regalías por el uso de marcas sea reconocido como un gasto deducible, conforme a lo establecido en la normativa y jurisprudencia peruana.

1.3. Justificación e importancia del estudio

1.3.1 Justificación teórica.

El presente estudio pretende lograr una adecuada comprensión del vínculo entre un gasto (pagos de regalías por uso de marcas en el sector inmobiliario) y su deducción (cumplimiento del principio de causalidad). De esta forma se clarificará esta parte del conocimiento científico legal, lo que permitirá a los operadores jurídicos comprender de mejor forma cuáles son los alcances del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto a la deducción de los pagos por regalías por uso de marcas aplicados al sector inmobiliario.

1.3.2. Justificación práctica.

El resultado de esta tesis permitirá a las empresas inmobiliarias poder realizar sus planeamientos tributarios de una forma adecuada, por cuanto brindará una herramienta útil para determinar si un gasto puede o no ser deducido y si dicha deducción será aceptada conforme a los aceptados por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

1.3.3. Justificación social.

Como consecuencia de contar con una herramienta que permita a las empresas inmobiliarias realizar planeamientos tributarios óptimos, se fomentará el bienestar social. Por un lado, los beneficios podrán ser trasladados a los consumidores finales mediante la reducción de precios en un mercado tan competitivo como lo es el inmobiliario. Asimismo, se podrá beneficiar a la sociedad en su conjunto, por cuanto se tienen mayores recursos para desarrollar proyectos inmobiliarios, proyectos que contratan mano de obra y dinamizan la economía mediante la creación de puestos indirectos de trabajo.

1.4. Limitaciones de la presente investigación

El estudio tiene las siguientes limitaciones principales: (a) la disponibilidad de información. La razón de ello es que no todos los casos son de conocimiento

público, resulta natural que las empresas inmobiliarias mantengan en reserva su información de orden tributario, lo que incluye los planeamientos tributarios. Por ello, el estudio se realiza en función de la información pública que es obtenida de las entidades públicas. (b) el tamaño de la muestra referida a casos de deducción de regalías por uso de marcas en el sector inmobiliario. Por ello, en el presente estudio se incluye el análisis de jurisprudencia que se encuentre referido a la deducción de regalías marcas en otros rubros, así como otras que están referidas a la deducibilidad en general, es decir, la causalidad del gasto. La presente investigación estudia 31 resoluciones, por considerar que dicho número es suficiente para lograr los objetivos planteados, como lo son el conocer cuáles son los criterios requeridos para poder realizar una deducción de pagos de regalías por uso de marcas en el sector inmobiliario y proponer una estrategia que permita lograrlo. (c) falta de estudios previos. Si bien existen estudios referidos al principio de causalidad, así como a la deducción de regalías, no existen estudios exhaustivos referidos al ámbito en donde se pretende brindar un aporte, como lo es el ámbito inmobiliario en cuanto a la deducción de regalías por uso de marca.

Capítulo II: Marco teórico

El presente capítulo desarrolla los antecedentes que demuestran la necesidad del presente estudio. Asimismo, se definen las categorías, subcategorías e indicadores. Finalmente, desarrolla y define las teorías de renta y causalidad, así como el tratamiento legal otorgado en el Perú.

2.1. Antecedentes de la investigación

Como se ha señalado en el Capítulo I del presente trabajo, la deducción de los pagos de regalías por el uso de marcas que realiza una empresa inmobiliaria a favor del titular de la marca es un asunto complejo que, en muchas oportunidades, culmina en que dicho pago no pueda ser deducido o que, de hacerlo, esta deducción sea reparada por la SUNAT por considerar que no se ha cumplido con el principio de causalidad, que es el eje sobre el que gira la deducibilidad de los gastos. Los efectos del reparo conllevan al incremento de la renta neta imponible y el monto de tributo, así como la aplicación de intereses o multas, entre otros.

La problemática señalada en el párrafo anterior obedece a que, si bien la normativa peruana permite la deducción de gastos y el Tribunal Fiscal ha definido de forma relativamente clara y uniforme qué se entiende necesidad, normalidad, razonabilidad o proporcionalidad (criterios cuyo cumplimiento es exigido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta), no existe claridad ni uniformidad en dos aspectos trascendentales: (a) cómo se cumple acredita el cumplimiento del principio de causalidad, es decir, qué requisitos concretos o acciones deben de realizar las inmobiliarias para que el pago de regalías pueda ser deducido; y, (b) cómo se acredita dicho cumplimiento, es decir, qué acciones concretas o qué documentación deben de contar las inmobiliarias para que se acredite que sí se ha cumplido con primer aspecto. La falta de claridad y uniformidad en estos dos aspectos genera la problemática que motiva el presente trabajo.

La dificultad que presenta la deducibilidad de los gastos es un asunto de larga data en el Perú. Ya en el año 2005, Montestruque advirtió que el principio de causalidad venía siendo interpretado restrictivamente por parte de la SUNAT. Casi una década después, Bravo hizo notar que los alcances del principio de causalidad no parecen ser entendidos cabalmente, siendo que la deducción de gastos es “quizás uno de los aspectos en los que se genera mayor tensión entre fisco y contribuyentes” (2013, p. 328).

En el plano latinoamericano, Baptiste (2020) estudió los requisitos para la deducibilidad del gasto en Colombia. Para realizar dicho estudio, la autora analizó el tratamiento legislativo y jurisprudencial de la causalidad, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario colombiano, que contiene una regulación similar a la establecida en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta peruano. A continuación, se transcribe la parte pertinente del artículo 107 del Estatuto Tributario colombiano:

Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles.

Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan **relación de causalidad** con las actividades productoras de renta y que sean **necesarias** y **proporcionadas** de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

(...) (el énfasis es agregado).

Si bien el ordenamiento colombiano es similar al peruano en cuanto permite la deducción de los gastos que tengan una relación de causalidad con las actividades productoras sean necesarios y sean proporcionados, se diferencia del peruano, en tanto el colombiano establece expresamente que los criterios de necesidad y proporcionalidad de los gastos debe determinarse con criterio comercial¹.

¹ Es preciso señalar que el ordenamiento colombiano también difiere del peruano en cuanto aquel exige la existencia de un vínculo entre el gasto y la actividad productora, en cambio, el ordenamiento

Debido a que, para analizar si un gasto es o no deducible, el ordenamiento colombiano se vale de los conceptos jurídicos indeterminados de causalidad, necesidad y proporcionalidad (conceptos de los que, en opinión de la autora, solamente se puede identificar notas generales), Baptiste (2020) consideró que la litigiosidad se eleva debido precisamente a que “la vaguedad de aquella redacción ha abonado el terreno para que los operadores jurídicos discrepen sobre la aplicación de las normas generales que rigen la deducibilidad de los gastos en casos concretos” (p. 77).

El trabajo de Baptiste es relevante para el presente estudio debido a dos razones. Primero, porque demuestra que el problema de la deducción de gastos no es un asunto local, sino que el mismo problema se presenta en otros Estados. Segundo, porque los criterios que utiliza el ordenamiento colombiano presentan semejanzas con el ordenamiento peruano, al utilizar conceptos jurídicos indeterminados; por ello, lo expresado por Baptiste puede ser comparado con el presente estudio.

En el Perú, Del Águila (2018) estudió los alcances del principio de causalidad, así como su evolución legislativa y jurisprudencial en el Perú. En este estudio, el autor se analizó la causalidad del gasto por servicios entre empresas que forman parte del mismo grupo empresarial. En dicho estudio, el autor analizó la causalidad a nivel teórico, normativo y jurisprudencial. Resulta relevante destacar que el autor señaló que la Ley del Impuesto a la Renta ha recogido tanto la teoría objetiva como la teoría subjetiva de la causalidad (las teorías de la causalidad son tratadas en el numeral 2.2.3. de este trabajo). A nivel normativo, en función de una interpretación histórica, el autor concluyó los gastos que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite deducir son únicamente los gastos estrictamente necesarios. A nivel jurisprudencial, el autor señaló que la causalidad ha sufrido una instrumentalización que permite la deducción de gastos que no son estrictamente causales.

peruano permite que el gasto pueda estar vinculado tanto con la obtención de renta como con el mantenimiento de la fuente productora.

El citado autor concluyó que la jurisprudencia ha variado su postura inicial hacia un criterio amplio de causalidad, aun cuando no ha existido cambios significativos a nivel legislativo, no existen antecedentes normativos que identifiquen la causalidad como un criterio amplio y que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la relación entre el gasto e ingreso debe de ser directa.

El trabajo de Del Águila es relevante para el presente estudio debido a dos razones. Primero, porque el autor se ha desempeñado como funcionario público en la SUNAT. Por ello, resulta importante para este estudio el contar con los aportes de un funcionario público que ha analizado la deducibilidad del gasto. Segundo, porque la postura que ofrece el trabajo de Del Águila se encuentra encaminado a limitar la deducción a lo estrictamente necesario, posición contraria a la corriente doctrinal y jurisprudencial más reciente. La confrontación de ideas y posiciones permite obtener un máximo de conocimiento.

Por otra parte, Saavedra (s.f.) estudió la deducción de regalías por uso de marcas. Este autor realizó su trabajo mediante el estudio de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. En particular, estudió los pronunciamientos expuestos en las RTF 02962-11-2019 y RTF 05946-1-2019. El primer caso se trató de un contribuyente dedicado a la venta de vehículos automotores que realizó el pago de regalías por el uso de una marca que fue utilizada en la página web del contribuyente, así como en paneles publicitarios, entre otros. En este caso, el Tribunal Fiscal falló a favor del contribuyente por considerar que el uso era razonable en el quehacer empresarial del contribuyente y que el valor de una marca se desprende de su propia definición. En el segundo caso versó sobre la deducción de regalías por uso de marca de un contribuyente dedicado a la construcción de edificios el cual, si bien presentó documentos sobre el uso de la marca en folletos de publicidad, carteles, maquinaria utilizada en los trabajos, obtuvo un pronunciamiento negativo por parte del Tribunal Fiscal, quien sostuvo que el contribuyente no había cumplido con acreditar la necesidad del gasto y cómo el uso de la marca había beneficiado al contribuyente.

Saavedra concluyó que el Tribunal Fiscal ha presentado una dualidad de criterios que manifiestan en resoluciones contradictorias que afectan la seguridad jurídica.

El aporte de Saavedra para el presente trabajo radica en tres razones. Primero, porque el autor analiza la deducción de regalías por uso de marcas. Segundo, porque puso de manifiesto la diferencia de criterios del Tribunal Fiscal en lo referido a la deducción del pago de regalías por uso de marcas. Tercero, porque una de las resoluciones que analizó (RTF 05946-1-2019) versa sobre un contribuyente dedicado a la construcción de edificios, situación íntimamente vinculada con el presente estudio.

De forma similar, Carrillo ha realizado diversos trabajos (2021, 2022 A y 2022 B) en los que ha estudiado la deducibilidad de regalías por uso de marcas. Para ello, el autor analizó los pronunciamientos del Tribunal Fiscal emitidos en las RTF 05946-1-2019 y 00761-8-2019. En el primer caso -que es el mismo analizado por Saavedra- corresponde a la deducción de regalías por uso de marca de un contribuyente dedicado a la construcción de edificios el cual, el cual obtuvo un pronunciamiento negativo por parte del Tribunal Fiscal, quien consideró que no había acreditado la necesidad del gasto y cómo el uso de la marca había beneficiado al contribuyente. La segunda resolución corresponde a un contribuyente dedicado al rubro inmobiliario que realizó el pago de regalías por el uso de una marca que fue utilizada en volante, banners, periódicos, entre otros. En este caso, el Tribunal Fiscal falló a favor del contribuyente considerando que el uso era razonable en el quehacer empresarial del contribuyente y que el valor de una marca se desprende de su propia definición.

Atendiendo a lo expresado por el Tribunal Fiscal, Carrillo (2021) tuvo algunas conclusiones que resultan importantes de resaltar. Primero, que acreditar la fehaciencia de la operación es el primer paso para lograr la deducción del gasto. Asimismo, que acreditar que una operación existió (es decir, que es fehaciente) no equivale a acreditar la causalidad del gasto (es decir, que es necesario), siendo necesario acreditar el vínculo entre el gasto y la generación de renta o mantenimiento de la fuente. A la par, que sustentar que se cuenta con el derecho

de uso de una marca (y, en consecuencia, la obligación de pagar regalías) no equivale a sustentar la causalidad de dicho pago. Igualmente, que para deducir el pago de regalías por uso de una marca se debe de identificar cuál es el valor tangible de dicha marca y cómo dicho valor genera un beneficio al contribuyente que pretende la deducción del gasto. Finalmente, que los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad deben de ser analizados “atendiendo al *modus operandi* y a las condiciones expresamente pactadas con los proveedores en cada caso en particular” (conclusión 4.6.).

Si bien los trabajos realizados por Carrillo son comentarios realizados brevemente, su aporte es relevante para el presente estudio debido a tres razones. Primero, porque los pronunciamientos del Tribunal Fiscal que analiza (RTF 05946-1-2019 y 00761-8-2019) tratan la deducción de regalías por uso de marcas, que es la materia del presente trabajo, difiriendo que el presente es un trabajo académico de mayor extensión y profundidad. Segundo, porque aun cuando los contribuyentes presentaron medios probatorios similares, el Tribunal Fiscal emitió pronunciamientos contradictorios. Finalmente, porque la RTF 05946-1-2019 versa sobre un contribuyente dedicado a la construcción de edificios, situación muy próxima a lo que motiva gira el presente trabajo y la RTF 00761-8-2019 trata, precisamente, sobre una inmobiliaria.

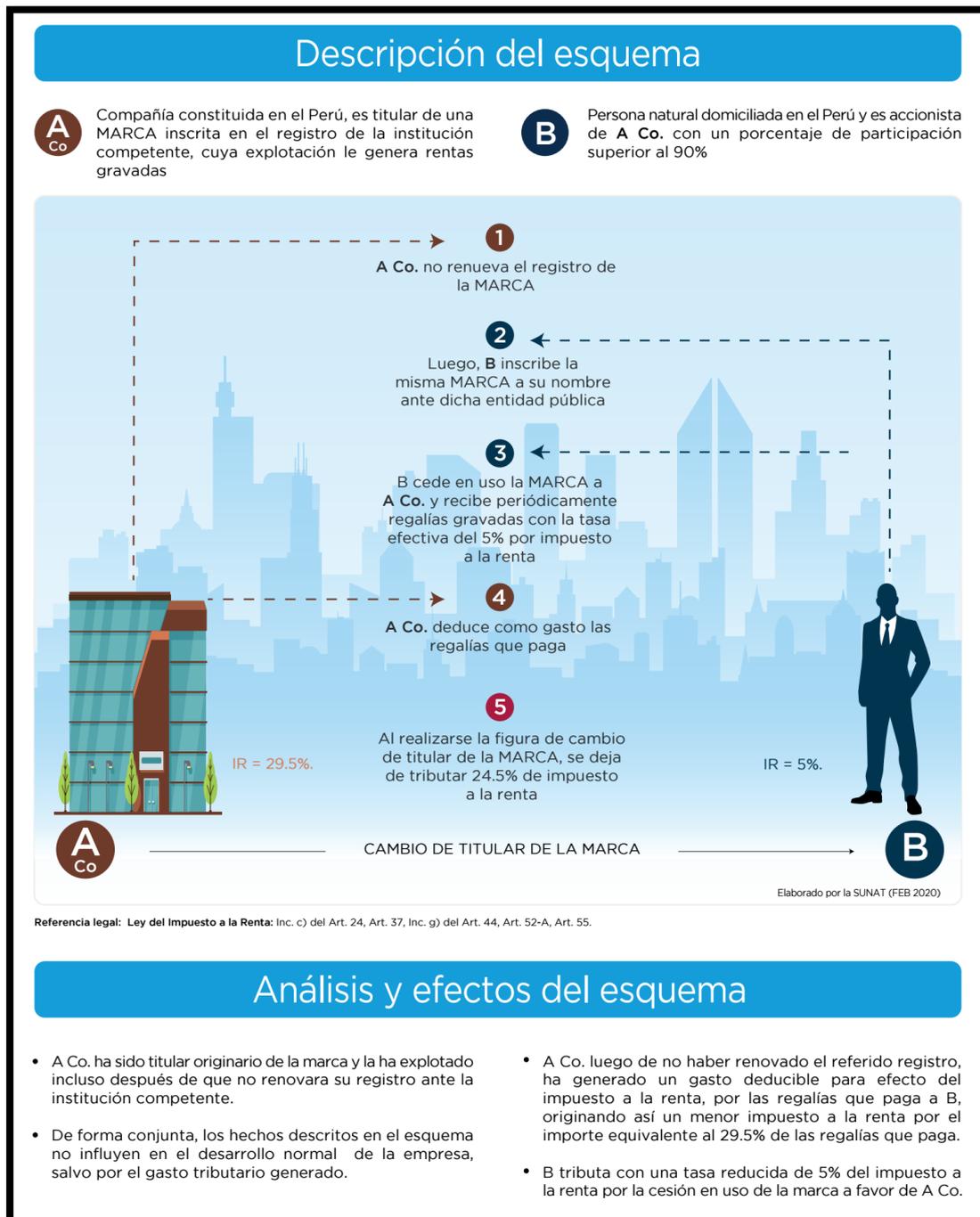
Por otra parte, la deducción de los pagos de regalías por uso de marcas posee tanta relevancia que ha merecido que la SUNAT incluya algún esquema dentro su catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal (SUNAT, 2024), catálogo que actualmente cuenta con su tercera versión actualizada.

De los esquemas que se encuentran en el referido catálogo, el que resulta relevante para efectos del presente trabajo es el E1: Deducción de regalías por cesión en uso de marca. Dicho esquema está referido al supuesto en que una persona jurídica que es titular de una marca no renueva el derecho sobre la misma, luego de lo cual un accionista de la persona jurídica procede a solicitar y obtener el registro de la marca a su favor, en virtud de lo cual la persona jurídica se ve obligada a pagar al accionista una regalía por el uso de la marca que previamente era de

titularidad de la persona jurídica, procediendo a deducir dicho pago como gasto. En la Figura 9 se ejemplifica el citado esquema.

Figura 9

Esquema de deducción de regalías por cesión de uso de marca



Fuente: SUNAT (2024) Esquemas de alto riesgo fiscal. versión 3. <https://orientacion.sunat.gob.pe/7320-10-catalogo-de-esquemas-de-alto-riesgo-fiscal-empresas>. La

Figura 9 representa un esquema que ha sido considerado por la SUNAT como uno que puede ser de riesgo fiscal

Es importante señalar que el hecho que la SUNAT incluyera el esquema E1 dentro del catálogo de riesgo fiscal no significa que el uso de este esquema se encuentre prohibido, ni que siempre será considerado elusivo, debiendo analizarse cada caso en particular a fin de determinar si se trata de un esquema elusivo o no.

Tener en cuenta el catálogo de esquemas de alto riesgo es relevante para el presente estudio debido a que ayuda a comprender que el pago de regalías no podrá ser deducido si es que la operación total sea considerada un esquema elusivo.

Teniendo en cuenta que la deducción de gastos es un asunto particularmente complejo por falta de entendimiento del principio de causalidad, que el Tribunal Fiscal ha tenido pronunciamientos contradictorios respecto a la deducción de regalías por uso de marcas y que el asunto es tan relevante para que la SUNAT lo considere pasible de riesgo fiscal, el presente estudio permitirá contar con herramientas que permitan a las empresas inmobiliarias conocer de antemano qué deben de tener en cuenta y realizar para que los pagos de regalías por uso de marcas puedan ser deducidos. Asimismo, permitirá a los funcionarios públicos tener un mejor marco conceptual para realizar sus funciones.

2.2. Bases teóricas

A continuación, se desarrollarán tres aspectos relevantes. Primero, se definirán las categorías, subcategorías e indicadores que han sido tomadas en consideración para realizar el presente estudio. Segundo, se expondrá cuál es el tratamiento doctrinal y normativo aplicable en la definición de renta, como para la deducción del gasto. Tercero, se exponen de forma breve las teorías de la causalidad el gasto.

2.2.1. Definición de las categorías, subcategorías e indicadores.

Atendiendo a la autonomía calificadora del derecho tributario, para la definición de las categorías, subcategorías e indicadores se tiene en consideración la definición otorgada por el ordenamiento tributario peruano. Sin perjuicio de ello, de forma supletoria ante la falta de definición tributaria, se atenderá a la definición otorgada normativa no tributaria y, de forma complementaria, a la doctrina y otros relevantes.

A. Regalía por uso de marca.

Según Ruiz de Castilla (2023), esta categoría se entiende como la retribución que es entregada por el uso de un bien intangible, diferenciándose de una compraventa en que en esta última el comprador obtiene la titularidad del derecho de propiedad, incluyendo el derecho de uso.

En el presente estudio, esta categoría se ha descompuesto en tres subcategorías: marca, regalía y posibilidad de deducción en el tiempo de análisis.

a. Marca.

Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta no otorga una definición de marca ni de los derechos que ella otorga. Lo mismo ocurre con el Decreto Legislativo 1075, que contiene las disposiciones internas relativas a la propiedad industrial. Por ello, el presente estudio se acoge a lo dispuesto en la Decisión 486 de la Comunidad Andina, que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, cuyos artículos 134, 154 y 155 contienen la definición de marca y los derechos que ella otorga a su titular, respectivamente. Cabe señalar que la Decisión 486 de la Comunidad Andina forma parte del ordenamiento jurídico

aplicable en el Perú, por lo que su uso resulta totalmente pertinente. A continuación, se transcriben los citados artículos de la Decisión 486 de la Comunidad Andina:

Artículo 137. A efectos de este régimen constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro.

Podrán constituir marcas, entre otros, los siguientes signos:

- a) las palabras o combinación de palabras;
- b) las imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas y escudos;
- c) los sonidos y los olores;
- d) las letras y los números;
- e) un color delimitado por una forma, o una combinación de colores;
- f) la forma de los productos, sus envases o envolturas;
- g) cualquier combinación de los signos o medios indicados en los apartados anteriores. (el subrayado es agregado)

Artículo 154. El derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente. (el subrayado es agregado)

Artículo 155. El registro de una marca confiere a su titular el derecho de impedir a cualquier tercero realizar, sin su consentimiento, los siguientes actos:

- a) aplicar o colocar la marca o un signo distintivo idéntico o semejante sobre productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;
- b) suprimir o modificar la marca con fines comerciales, después de que se hubiese aplicado o colocado sobre los productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre los productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;

c) fabricar etiquetas, envases, envolturas, embalajes u otros materiales que reproduzcan o contengan la marca, así como comercializar o detentar tales materiales;

d) usar en el comercio un signo idéntico o similar a la marca respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando tal uso pudiese causar confusión o un riesgo de asociación con el titular del registro. Tratándose del uso de un signo idéntico para productos o servicios idénticos se presumirá que existe riesgo de confusión;

e) usar en el comercio un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando ello pudiese causar al titular del registro un daño económico o comercial injusto por razón de una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o por razón de un aprovechamiento injusto del prestigio de la marca o de su titular;

f) usar públicamente un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida, aun para fines no comerciales, cuando ello pudiese causar una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o un aprovechamiento injusto de su prestigio. (el subrayado es agregado)

En cuanto a lo dispuesto por el Decreto Legislativo 1075, Decreto Legislativo que aprueba Disposiciones Complementarias a la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, este cuerpo normativo contiene en su Título VI tanto la forma cómo se obtienen los derechos sobre las marcas, como los elementos que pueden conformarlo, derecho de oposición frente a terceros, así como la eventual transferencia de derechos sobre la marca.

En el habla común, el Diccionario de la lengua española (2014) la Real Academia de la lengua española define marca, en su tercera acepción (marca de fábrica), como aquel signo de fábrica o de comercio inscrito en el registro competente, el cual goza de protección legal.

En atención a lo antes señalado, en el presente trabajo se entiende por marca a cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado, el cual otorga a su titular el derecho exclusivo de uso y disfrute, así como la facultad de impedir que cualquier tercero pueda utilizar un signo igual o similar a la marca sin su consentimiento.

b. Regalía.

Al respecto, el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta define regalía de la siguiente forma:

Artículo 27. Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. (el subrayado es agregado)

A nivel doctrinal, (Medrano, 2018) ha señalado que regalía es aquella contraprestación originada por el uso o por el privilegio de usar marcas, entre otros derechos de propiedad intelectual.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, para el presente trabajo se define regalía como aquella contraprestación que se realiza para obtener el derecho a utilizar una marca de titularidad ajena.

c. Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis.

Esta subcategoría se refiere a si, durante el periodo de tiempo estudiado, la deducción de regalías por uso de marcas ha

sufrido alguna variación, en el sentido de permitirse o rechazarse. Su relevancia radica en que permite tener un marco de referencia claro sobre la estabilidad de su deducción durante todo el periodo analizado.

Durante el periodo analizado en el presente trabajo la posibilidad de deducir el pago de regalías no ha variado. El Decreto Legislativo 774, publicado en el año 1994, incluyó en el literal p del artículo 37 a las regalías como gasto deducible a efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría. Si bien el citado artículo 37 ha sufrido diversos cambios, estos no han afectado a su literal p, permitiendo la deducción de regalías hasta la fecha.

Por lo antes expresado, la posibilidad de deducir el pago de regalías se ha mantenido inalterable durante el periodo estudiado.

B. Gasto deducible.

Según Ruiz de Castilla (2023), señalando que “un gasto es deducible si tiene por finalidad la realización del objeto social de la empresa o la realización de sus actividades” (p. 288). Asimismo, conforme con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, un gasto es deducible si es necesario para producir renta gravada o mantener la fuente productora de la renta gravada.

En el presente estudio, esta categoría se ha descompuesto en dos subcategorías: gasto y deducibilidad. Asimismo, la segunda subcategoría se ha descompuesto cuatro indicadores como son necesidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

a. Gasto.

La Ley del Impuesto a la Renta no define qué debe de entenderse por gasto, por lo que es necesario obtener dicho concepto de otras fuentes.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2018) ha definido el gasto como las “disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio” (p.20).

A nivel doctrinal, Ruiz de Castilla (2023) vinculó el gasto con su finalidad, señalando que, para que un gasto sea deducible debe de tener por finalidad cumplir con las actividades a las que se dedica la empresa. (p. 288).

En el ámbito económico, el Glosario de términos económicos del Banco Central de Reserva del Perú (2011) ha definido el gasto como el “desembolso de dinero que tiene como contrapartida una contraprestación en bienes o servicios” (p. 87).

En el habla común, el Diccionario de la lengua española (2014) la Real Academia de la lengua española define gasto, en su segunda acepción, como una suma gastada que por mandato legal puede ser deducida por el contribuyente para fijar la base imponible de un tributo.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, se entiende por gasto a aquella erogación que disminuye el activo y tiene por finalidad obtener bienes o servicios. Sin perjuicio de ello, de acuerdo con lo desarrollado en el literal b. siguiente, para efectos tributarios, el gasto debe de tener una vinculación con la obtención de la

renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora de la misma.

b. Deducibilidad o causalidad.

Conforme con lo expuesto por Villanueva (2013) “la deducción de gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad” (p. 102). Asimismo, Picón (2024) ha señalado que “para ser deducible, el gasto o costo debe tener como motivo o finalidad el planteado por la norma tributaria, es decir, la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente generadora de rentas gravadas” (p. 29).

En el Perú, el principio de causalidad se encuentra desarrollado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece que para que un gasto pueda ser deducido este debe de ser necesario para generar la renta gravada o para mantener la fuente productora de la misma, así como cumplir con los criterios de normalidad, razonabilidad, entre otros. A continuación, se transcribe la parte pertinente del citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 37. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros. (el subrayado es agregado)

Asimismo, el Tribunal Registral ha señalado en reiteradas oportunidades (RTF 01275-2-2004, RTF 08731-8-2017 y RTF 01007-3-2020) que también se debe de cumplir con el criterio de proporcionalidad, lo cual resulta permitido por el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la renta, al permitir el uso de otros criterios para analizar la relación de necesidad del gasto.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, un gasto será deducible siempre que se cumplan con cada uno de los indicadores a continuación detalladas.

b.1. Necesidad.

Conforme con la definición legal, para que un gasto pueda ser deducido debe de existir una relación de necesidad entre el gasto y la producción de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de la misma.

Esta relación de necesidad es exigida debido a que “no existe un egreso que no tenga relación con cierto ingreso” (Ruiz de Castilla, 2023, p. 286). Sin embargo, la necesidad no debe de ser entendida en el sentido que solamente podrán deducirse los gastos indispensables para generar renta gravada o mantener su fuente productora, siendo posible la deducción de gastos indirectos. En este sentido, Picón (2024) ha sostenido la posibilidad de deducir gastos indirectos. En concreto, señaló que “el gasto no tiene que ser indispensable, pero sí debe guardar una relación “causa-finalidad determinante” o “causa-efecto deseado” respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente (p. 33).

La posibilidad de deducir gastos que poseen una relación indirecta no es un asunto discutido. El Tribunal Fiscal lo ha reconocido en reiterada jurisprudencia (RTF 01275-2-2004, RTF 08731-8-2017, RTF 05946-1-2019 y RTF 01007-3-2020) que la relación de necesidad entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente es una noción de carácter amplio, que permite la deducción de gastos que no guardan una relación directa.

Finalmente, respecto al hecho que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta utiliza la conjunción copulativa “y”, Hernández (2002) demostró que este dispositivo debe de interpretarse como una conjunción adversativa “o”. Para ello, el autor se valió tanto en los usos que doctrinalmente representa la conjunción copulativa “y” como en diversos artículos de la propia Ley del Impuesto a la Renta.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, la necesidad debe de ser entendida como una relación entre el gasto con la producción de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora de la misma, relación que puede ser directa o indirecta.

b.2. Normalidad.

Conforme con la definición legal, la normalidad se evalúa teniendo en cuenta cuál es la actividad realizada por el contribuyente que genera la renta gravada.

En este sentido, un gasto será normal si es que puede ser considerado dentro de los gastos que normal o habitualmente se realizan en un negocio o rubro en particular, atendándose a consideraciones objetivas y no a la situación concreta del contribuyente (Villanueva, 2013). En esta misma línea de

pensamiento, Picón (2021) ha señalado que un gasto será normal si tienen una conexión lógica con lo que realiza el contribuyente, en este sentido, “no se pueden deducir adquisiciones que no resulten coherentes con la actividad lucrativa del contribuyente” (p. 19). De forma similar, Ruiz de Castilla (2023) ha sostenido que “el gasto debe de guardar coherencia con la forma de operar de la empresa, según las circunstancias del mercado. Como se aprecia, se trata de un criterio de tipo cualitativo” (p. 291). En el mismo sentido, Bravo ha sostenido que un gasto será normal cuando “sea propio del giro de la actividad económica de la empresa” (2013, p. 332).

Teniendo en cuenta lo antes señalado, se entiende por normalidad a aquel criterio de carácter cualitativo que exige que el gasto se encuentre vinculado con las actividades que realiza el contribuyente en su quehacer habitual o que razonablemente pueda esperarse que realicen en el desarrollo de sus actividades.

b.3. Razonabilidad.

Conforme con la definición, legal la razonabilidad se evalúa teniendo en cuenta la relación entre el gasto y los ingresos del contribuyente.

En este sentido, Villanueva (2013) sostuvo que un gasto se evalúa en función de los ingresos y será razonable si está encaminado a generar rentas gravadas, debiendo ser evaluada desde la perspectiva del riesgo empresarial del contribuyente. Además, señaló que en el análisis de la razonabilidad del gasto debe tenerse en cuenta un criterio *ex ante* y no *ex post*. Lo señalado por Villanueva ratifica que, para que un gasto sea deducible, basta que potencialmente sea apto para producir

renta gravada o mantenga la fuente productora de la misma, aún cuanto esto no llegue a materializarse.

Para Picón (2021), el criterio de razonabilidad es un criterio de carácter lógico aplicado al monto del gasto, no pudiendo ser deducido un gasto que resulte absurdamente elevados en función de los ingresos del contribuyente. De forma similar, Ruiz de Castilla (2023) ha señalado que este criterio es de orden cuantitativo. En este sentido, se puede señalar que para Picón el criterio de razonabilidad es de orden cuantitativo. Por el contrario, Bravo (2013) señaló que la razonabilidad es un criterio de orden cualitativo.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, siendo que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el criterio de razonabilidad se analiza en función de los ingresos del contribuyente, se entiende por razonabilidad al criterio de orden cuantitativo que exige que la relación entre el volumen del gastos e ingresos sea lógica y no absurda, teniendo en cuenta los riesgos que los contribuyentes evaluándose el gasto de forma ex ante a la realización del gasto.

b.4. Proporcionalidad.

Este criterio no ha sido reconocido expresamente por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo un origen y desarrollo jurisprudencial. Según Bravo (2013) este criterio fue reconocido por primera vez en las RTF 2411-4-96 y RTF 2439-4-96. Posteriormente, este criterio ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal (RTF 01275-2-2004, RTF 08731-8-2017 y RTF 02638-4-2021), señalándose que los gastos deben de mantener cierta proporción con el volumen de las operaciones del contribuyente.

En la RTF 01275-2-2004, referido a gastos de publicidad y promoción de una embotelladora de bebidas gasificadas, el Tribunal Fiscal aceptó un gasto equivalente al 9.7% de los ingresos del contribuyente. En la RTF 08731-8-2017, referido a gastos de regalías por uso de marca de una empresa de autobuses, el Tribunal Fiscal aceptó un gasto equivalente al 2% de los ingresos. En la RTF 02638-4-2021, referido a gastos de regalías por uso de marca de una empresa agroexportadora, el Tribunal Fiscal aceptó un monto no vinculado con el ingreso, sino que fue pactado como un monto fijo que no variaría en función de los ingresos del contribuyente.

A nivel doctrinal, este criterio ha sido reconocido por Bravo (2013), quien lo consideró un criterio de orden cuantitativo.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, se entiende que el criterio de proporcionalidad posee una estrecha similitud con el criterio de razonabilidad. Asimismo, si bien al hacer referencia a este criterio el Tribunal Fiscal establece que el gasto debe de poseer relación con las operaciones del contribuyente, en el tratamiento concreto relaciona los gastos con el volumen de ingresos, pudiendo este criterio se asimilado al de razonabilidad.

2.2.2. Teorías de la renta y tratamiento normativo peruano.

La importancia de conocer las teorías de renta radica en que aquello que se entienda por gasto deducible dependerá de la teoría de renta elegida, pues - conforme con lo expuesto en el Capítulo I del presente trabajo- si un determinado ingreso no calificado como renta gravada, entonces no existe gasto deducible, siendo innecesario para efectos tributarios deducir a dicho ingreso un determinado gasto. En el literal D se analizará el tratamiento normativo peruano aplicable a la renta.

A. Teoría de la renta producto.

Conforme con lo señalado por Medrano (2018) esta teoría considera renta a la suma obtenida de forma periódica de una fuente productora de renta, existiendo tres fuentes: el capital, el trabajo y la empresa (que es la combinación de las dos primeras fuentes). Esta teoría distingue entre ingresos y renta, pudiendo existir ingreso que -por no provenir de una fuente perdurable- no son considerados renta, como una herencia o donación. Esta teoría excluye del concepto de renta a todos aquellos ingresos que no provengan periódicamente de una fuente productora. En este sentido, para esta teoría, las ganancias de capital por enajenación de bienes del activo fijo de una empresa no serían renta.

B. Teoría del flujo de riqueza.

Conforme con lo señalado por Medrano (2018), esta teoría considera renta a todos aquellos ingresos que provengan de terceros, siendo irrelevante que provengan de una fuente que perdure. Para esta teoría, los ingresos eventuales (ganancias de capital de bienes realizados) o accidentales (premios de loterías) forman parte del concepto de renta. Esta teoría excluye aquellos incrementos patrimoniales que no provienen de terceros, como puede ser la revalorización de un activo que no ha sido realizado.

C. Teoría del incremento patrimonial.

Conforme con lo señalado por Medrano (2018), esta teoría considera renta a toda ganancia obtenida por el contribuyente, resultando irrelevante que provenga o no de una fuente perdurable o que provenga de terceros. Para esta teoría “lo único que importa es la

diferencia entre el patrimonio que se tenía al inicio del ejercicio y el que se cuenta al cierre de este” (p. 23).

D. Tratamiento peruano de la renta.

El artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

Artículo 1. El Impuesto a la Renta grava:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) Las ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- 1) Las regalías.
- 2) Los resultados de la enajenación de:
 - (i) Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
 - (ii) Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
- 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes. (el subrayado es agregado)

De lo antes señalado se desprende que la Ley del Impuesto a la Renta recoge, principalmente, la teoría de la renta producto al gravar aquellas rentas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; sin embargo, también recoge parcialmente la teoría del incremento patrimonial al gravar las ganancias de capital y otros ingresos de terceros.

Siendo que el presente trabajo versa sobre la deducibilidad del pago de regalías por uso de marcas, resulta pertinente considerar a la teoría de la fuente.

2.2.3. Teorías de la causalidad del gasto y tratamiento normativo peruano.

El principio de causalidad es el núcleo sobre el que gira la deducibilidad del gasto. Es decir, las categorías Regalía por uso de marca y Gasto deducible se vinculan íntimamente mediante las teorías de la causalidad del gasto. Por ello, resulta relevante conocer cuáles son las teorías que se han desarrollado sobre el particular. Entendiendo estas teorías se podrá comprender de mejor forma cuál es el tratamiento otorgado por el ordenamiento tributario peruano.

Conforme con lo señalado por Villanueva (2013), se han desarrollado tres grandes teorías: (a) la teoría de la causa final, también denominada teoría subjetiva; (b) la teoría de la *conditio sine qua non*, también denominada teoría objetiva; y, (c) la teoría de la causalidad (*Die Veranlassungstheorie*). Conforme a lo detallado en el literal D del presente numeral 2.2.3., el ordenamiento peruano ha recogido las dos primeras teorías, con algunas particularidades. A continuación, se realiza un breve resumen de cada una de las teorías referidas a la causalidad en la deducción del gasto.

A. Teoría subjetiva o de la causa final.

Esta teoría, originada en los Estados Unidos de América, fue desarrollada jurisprudencialmente a partir del caso *Welch vs. Helvering* (Del Águila, 2018). La teoría subjetiva exige la existencia de un vínculo entre el gasto y la generación de rentas. En otras palabras, para que un gasto pueda ser deducido este deberá de tener como finalidad obtener nueva renta gravada (Villanueva, 2013). Esta teoría permite la deducción de los gastos necesarios y ordinarios para desarrollar un negocio. De esta forma, esta teoría exige que el gasto sea analizado de forma subjetiva y ex ante (Del Águila, 2018).

De acuerdo con lo antes indicado, esta teoría es considerada subjetiva debido a que el foco de atención se encuentra en la relación existente entre el gasto con la voluntad del empresario de obtener una renta; es decir, es la voluntad del empresario en relación con el destino del gasto lo que permite su deducción.

En este sentido, puede interpretarse que para esta teoría no serían deducibles los gastos que no tengan por finalidad obtener un ingreso, aun cuando resulte razonable incurrir en ese gasto. Este sería el caso, por ejemplo, de los gastos de seguros o los gastos de cierre de operaciones, entre otros, debido a que dichos gastos no tienen por objetivo el generar renta, sino cubrir riesgos futuros o lograr una salida ordenada del mercado, respectivamente.

B. Teoría objetiva o de la conditio sine qua non.

Esta teoría tiene sus orígenes en Italia y exige la existencia de un vínculo entre el gasto y el objeto de la actividad desarrollada empresarial (Del Águila, 2018). En otras palabras, para que un gasto pueda ser deducido deberá de tener un vínculo objetivo con las propias actividades que realiza la empresa (Villanueva, 2013).

De acuerdo con lo antes indicado, esta teoría es considerada objetiva debido a que su foco de atención se encuentra en la relación existente entre el gasto con las actividades que realiza la empresa; es decir, solo en la medida que el gasto tenga una conexión con las actividades empresariales, dicho gasto podrá ser deducido.

En este sentido, puede interpretarse que para esta teoría no serían deducibles los gastos que no se encuentren vinculados a las actividades económicas que realiza la empresa, aun cuando puedan haber tenido por finalidad obtener un ingreso. Este sería el caso, por ejemplo, de gastos de reparación de daños que genera un desastre

natural, debido a que dichos gastos no forman parte de las actividades de la empresa.

C. Teoría de la causalidad o Die Veranlassungstheorie.

Esta teoría, de origen alemán, exige el cumplimiento tanto de una vinculación con la generación de rentas como con la actividad empresarial. (Villanueva, 2013). La razón de ello radica en que todo acto -incluyendo las actividades económicas o empresariales- tiene un motivo subyacente; de esta forma, todo acto puede ser analizado en función de si tiene una motivación productiva o si tiene una motivación privada (Alarcón, 2008, citada por Villanueva, 2013).

Para un mejor entendimiento, se detallan las teorías de la causalidad para la deducción del gasto en la Tabla 2 que a continuación se incluye.

Tabla 2

Teorías de la causalidad del gasto

Teoría	Origen	Descripción de la teoría
Teoría de la causa final o teoría subjetiva	Estados Unidos de América	Para ser deducible, el gasto debe de estar vinculado con la generación de rentas
Teoría objetiva o de la conditio sine qua non	Italia	Para ser deducible, el gasto debe de estar vinculado con la propia actividad empresarial

Teoría de la causalidad o Die Veranlassungstheorie	Alemania	Para ser deducible, el gasto debe de estar vinculado tanto con la actividad como con la generación de renta
--	----------	---

Fuente: La Tabla 2 es elaboración propia. Resume las principales teorías que se han desarrollado respecto a la causalidad del gasto.

D. Tratamiento peruano de la causalidad.

Habiendo revisado brevemente las principales doctrinas que buscan explicar la deducción del gasto, es necesario entender cuál es el tratamiento que el ordenamiento jurídico positivo peruano otorga a la deducción de gastos. A continuación, se transcribe la parte pertinente del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 37°. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles:

(...)

p) Las regalías.

(...)

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros. (el subrayado es agregado)

Lo primero que debe señalarse es que la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de los pagos por concepto de regalías, siempre que dicha erogación sea necesaria para producir la renta o para mantener la fuente productora de la renta. Seguidamente, es preciso anotar que el primer párrafo del citado artículo establece tres requisitos para que un gasto pueda ser deducido: (a) que el gasto sea

necesario; (b) que dicho gasto ayude a producir renta gravada; o, (c) que dicho gasto ayude a mantener la fuente productora de la renta gravada.

La necesidad es aquella relación entre el gasto o la producción de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de la misma, relación que puede ser directa o indirecta, real o potencial. Por otra parte, la producción de renta gravada puede ser asociada -principal, pero no únicamente- con la teoría subjetiva o de la causa final, en tanto se exige que el gasto tenga una finalidad particular, como lo es la obtención de renta gravada. Finalmente, el mantenimiento de la fuente está asociado -principal, pero no únicamente- con la teoría objetiva o de la *conditio sine qua non*, en tanto se permite la deducción de aquellos gastos que se encuentran vinculados con el quehacer de la empresa.

Adicionalmente, el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la necesidad de que el gasto deba de cumplir con criterios jurídicos indeterminados de normalidad y razonabilidad, entre otros, para que dicho gasto pueda ser deducido.

Conforme con lo antes expuesto, puede señalarse que la Ley del Impuesto a la Renta ha recogido las teorías de la causalidad subjetiva y objetiva, estableciendo sus propios estándares entre los que se incluye la necesidad de cumplir con algunos criterios jurídicos indeterminados para ser deducible.

2.3. Términos básicos.

Para efectos del presente trabajo, se ha considerado oportuno definir algunos términos y abreviaturas debido a su relevancia para el estudio, así como la frecuencia de su uso.

- ❖ **Impuesto a la Renta.** Se refiere a aquel tributo que es debido en virtud de la obtención de una renta, en los términos expresados en la Ley del Impuesto a la Renta.
- ❖ **Inmobiliaria.** Se refiere a las personas jurídicas domiciliadas en Perú dedicadas a la promotoría de edificios de vivienda multifamiliar, ya sea que edifiquen los edificios directamente o a través de terceros.
- ❖ **Jurisprudencia.** Se refiere a las resoluciones emitidas tanto por el Tribunal Fiscal como las emitidas por el Poder Judicial.
- ❖ **Renta bruta.** Se refiere a los “ingresos generados por un contribuyente dentro de un ejercicio fiscal, sin ningún tipo de deducciones o gastos deducibles” (Diccionario panhispánico del español jurídico, 2024).
- ❖ **Renta neta.** Se refiere al “ingreso que está sujeto al pago del impuesto sobre la renta, una vez se hayan restado de la renta bruta los gastos deducibles a los que tiene derecho el contribuyente por mandato de la ley” (Diccionario panhispánico del español jurídico, 2024).
- ❖ **RTF.** Son las siglas de Resolución del Tribunal Fiscal. Se refiere a la resolución de última instancia administrativa emitida por el Tribunal Fiscal en la cual se resuelve una controversia.
- ❖ **SUNAT.** Son las siglas de Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Es la entidad estatal peruana encargada de la recaudación del impuesto a la renta.
- ❖ **Ley del Impuesto a la Renta.** Se refiere al Decreto Legislativo 774, publicado en el año 1994, cuyo Texto Único Ordenado es el Decreto Supremo 179-2004-EF, así como sus posteriores modificaciones.

Capítulo III: Categorías

3.1. Categorías de investigación

El presente trabajo tiene dos categorías: Regalías por uso de marcas y Gasto deducible. La primera posee tres subcategorías (Marca, Regalía y Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) y la segunda posee dos subcategorías (Gasto y Deducibilidad o causalidad). A su vez, la última subcategoría presenta cuatro indicadores (Necesidad, Normalidad, Razonabilidad y Proporcionalidad).

3.1.1. Regalía por uso de marca.

En el presente trabajo, esta categoría se define como la retribución que es entregada por el uso de una marca reconocida por el Estado.

A. Marca.

En el presente trabajo, se define como marca a cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado, el cual otorga a su titular el derecho exclusivo de uso y disfrute, así como la facultad de impedir que cualquier tercero pueda utilizar un signo igual o similar a la marca sin su consentimiento.

B. Regalía.

En el presente trabajo, se define como regalía a aquella contraprestación que se realiza para obtener el derecho a utilizar una marca de titularidad ajena.

C. Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis.

Esta subcategoría se refiere a si, durante el periodo de tiempo estudiado, la deducción de regalías por uso de marcas ha sufrido alguna variación, en el sentido de permitirse o rechazarse. De acuerdo con el análisis desarrollado en el Capítulo II del presente trabajo, la posibilidad de deducir el pago de regalías se ha mantenido inalterable durante el periodo estudiado.

3.1.2. Gasto deducible.

En el presente trabajo, esta categoría se define como aquel gasto deducible a aquel gasto que es necesario para producir renta gravada o mantener la fuente productora de la renta gravada.

A. Gasto.

En el presente trabajo, se define como gasto a la erogación que disminuye el activo y tiene por finalidad obtener bienes o servicios.

B. Deducibilidad o causalidad.

En el presente trabajo, la deducibilidad de un gasto está supeditada a la existencia de una relación de necesidad, siempre que el gasto sea normal, razonable y proporcional.

a. Necesidad.

En el presente trabajo, la necesidad es entendida como la relación entre el gasto con la producción de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora de la misma, relación que puede ser directa o indirecta.

b. Normalidad.

En el presente trabajo, la normalidad es entendida como un criterio de carácter cualitativo que exige que el gasto se encuentre vinculado con las actividades que realiza el contribuyente en su quehacer habitual o que razonablemente pueda esperarse que realicen en el desarrollo de sus actividades.

c. Razonabilidad.

En el presente trabajo, la razonabilidad es entendida como criterio de orden cuantitativo que exige que la relación entre el volumen del gastos e ingresos sea lógica y no absurda, teniendo en cuenta los riesgos que los contribuyentes evaluándose el gasto de forma ex ante a la realización del gasto.

d. Proporcionalidad.

En el presente trabajo, la proporcionalidad es entendida como un criterio muy similar la razonabilidad, siendo un criterio de orden cuantitativo que exige que la relación entre el gasto y las operaciones o el volumen de ingreso del contribuyente.

3.2. Operacionalización de categorías

Habiendo revisado las diversas categorías, subcategorías e indicadores a considerar en el presente estudio, se obtiene lo siguiente.

Tabla 3

Matriz de operacionalización de categorías

Deducibilidad del pago de regalías por uso de marcas	C.1. Regalía por uso de marca	SC.1. Marca		
		SC.2. Regalía		
		SC.3. Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis		
	C.2. Gasto deducible	SC.1. Gasto		
		SC.2. Deducibilidad o causalidad	I.1. Necesidad	
			I.2. Normalidad	
			I.3. Razonabilidad	
I.4. Proporcionalidad				

Fuente: La Tabla 3 es elaboración propia. La matriz contiene las categorías, subcategorías e indicadores en las que se descompone la deducibilidad del pago de regalías por uso de marcas

Capítulo IV: Metodología de estudio

4.1. Método, Tipo o alcance de investigación

Según Nohlen (2020), el método comparativo es aquel que realiza comparaciones sistemáticas en los objetos de estudio a fin de lograr generalizaciones empíricas. Este fue el método utilizado en la presente investigación, el cual fue elegido debido a que se los objetivos pretenden comprender cuáles son las semejanzas y diferencias en la jurisprudencia ante la deducción de gastos por regalías para, a partir de dicho entendimiento, brindar recomendaciones concretas y aportar una estrategia general que permita deducir los pagos de regalías por uso de marcas.

Según Stewart (s.f.), la investigación básica no pretende resolver un problema concreto, sino aportar conocimientos que favorezcan la mejor comprensión de un fenómeno. En este sentido, presente trabajo es de tipo básico, debido a que el estudio pretende obtener conocimiento y no en resolver su problema en concreto, aun cuando sus resultados puedan ser utilizados, no busca poner a prueba en campo.

Finalmente, según Hernández (1997), los estudios descriptivos son utilizado cuando el investigador busca describir los fenómenos, en otras palabras, obtener información que permitan, mediante la descripción de los hechos encontrados, entender el funcionamiento de lo estudiado. En este sentido, el presente trabajo tuvo un alcance es descriptivo, debido a que buscó analizar y describir el uso que se el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial han dado requisitos y formas de acreditación para la deducción de regalías por uso de marcas.

4.2. Diseño de la investigación

Según lo expuesto por la Unidad de Apoyo para el Aprendizaje de la Universidad Nacional Autónoma de México (s.f.) la investigación documental se realiza mediante el uso de información obtenida en documentos de cualquier tipo. En este

orden de ideas, el presente estudio tuvo un diseño documental, dado a que su objeto de estudio fueron las resoluciones que han emitido el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial respecto a la deducción de regalías por uso de marcas, así como otras referidas a la deducibilidad del gasto en donde se desarrollaron los criterios referidos a la deducibilidad del gasto de forma general y que, por tanto, su análisis fue relevante para comprender de mejor forma el fenómeno objeto de estudio porque aporta detalles necesarios de conocer a fin de lograr los objetivos establecidos.

4.3. Población y muestra

Conforme a lo señalado por Hernández (2018), en la elección de la población y muestra es importante elegir a los casos más adecuados de acuerdo con los problemas y objetivos planteados, además de poder contar con acceso a la muestra. En este sentido, para el presente estudio, la población fue definida por aquellos casos resueltos por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial en donde la controversia entre los contribuyentes y la SUNAT estuvo referida a la deducción del pago de regalías por uso de marcas. Debido a que es posible tener acceso a las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, quedan fuera de la población todos aquellos casos en los que la SUNAT hubiera realizado un reparo y el contribuyente lo hubiera aceptado. Respecto al tema en cuestión, en los primeros años analizados existe una muy limitada cantidad de jurisprudencia relevante, estimándose que por cada periodo analizado puede existir un máximo de cinco resoluciones relevantes. Por lo antes expuesto, se completó el universo de estudio con pronunciamientos jurisprudenciales que trataron sobre la deducibilidad de gastos por regalías en rubros ajenos al negocio inmobiliario, así como casos referidos a deducción de gastos en general, cuyo análisis fue considerado relevante para dar respuesta a los objetivos planeados en el presente estudio. Asimismo, el estudio demostró que durante la última década se han multiplicado los casos referidos a la deducibilidad de regalías por uso de marcas, estimándose que pueden existir, en promedio, una decena de resoluciones relevantes por cada periodo analizado. La muestra fue de 31 resoluciones,

principalmente del Tribunal Fiscal, pero también del Poder Judicial. Estas han sido elegidas por el investigador a conveniencia.

4.4. Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Para llevar a cabo la presente investigación se ha utilizado una técnica de recolección de datos que permita el análisis de las categorías, subcategorías e indicadores descritas en el Capítulo III del presente trabajo. La técnica de recolección de datos utilizada es de corte y clasificación, la cual conforme con lo señalado por Hernández (2018), consiste en revisar, identificar, marcar, recortar y clasificar fragmentos de información. Para ello, el investigador insertó los fragmentos de las resoluciones en el software Excel, asignándose a cada párrafo a la categoría, subcategoría o dimensión correspondiente. Es decir, se ubicó dentro de los objetos de estudio (las resoluciones) aquellos pasajes o expresiones en donde el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial señalaron algún evento que resulte relevante en función a los objetivos del estudio, en particular, aquellos en donde se señaló cuáles fueron las razones por las que se rechazó o aceptó la deducción de algún gasto, se aceptó o rechazó algún medio probatorio o se señaló la inexistencia de alguna acción no realizada por el contribuyente para poder deducir el gasto, o señalaron qué debe de realizarse para que el pago de regalías por el uso de una marca pueda ser deducida. En lo referido al instrumento de recolección de datos, teniendo en consideración que la fuente objeto de análisis es la jurisprudencia, se ha considerado utilizar una lista de cotejo, la cual forma parte del presente documento en calidad de Apéndice B.

4.5. Técnicas de análisis de datos

Según la Guía definitiva de la investigación cualitativa de Atlas.ti (s.f.) el análisis de contenido es la técnica de investigación que permite interpretar información de diversa índole, tales como artículos, entrevistas, entre otros, para convertirlos en categorías que puedan ser analizadas. En este sentido, la técnica de procesamiento de datos utilizada en este trabajo fue el análisis de contenido. En

este sentido, resultó relevante analizar cuáles fueron los elementos (léase, los casos en que se aceptó o rechazó la deducción de regalías por uso de marcas) más recurrentes, así como también cuáles fueron los fundamentos de cada aceptación o rechazo, identificando aquellos elementos que sí permitirían la deducción del gasto, mediante una interpretación contraria a las razones del rechazo previo realizado por el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial.

Capítulo V: Resultados

El presente capítulo contiene los resultados y análisis de la investigación, así como la discusión de resultados. En este sentido, el sub numeral 5.1. contiene el análisis de las jurisprudencias. En los numerales 5.1.1., 5.1.2., 5.2.3., 5.1.4., 5.1.5. se analizan por periodos de tiempo, extrayendo de las resoluciones analizadas aquellos argumentos que resulten relevantes para el presente estudio. En el numeral 5.1.6. se estudian y sistematizan los argumentos que han sido encontrados previamente. Finalmente, el sub numeral 5.2. contiene la discusión de los resultados obtenidos.

5.1. Resultados y análisis

Con la finalidad de conocer de mejor forma cómo se ha desarrollado la jurisprudencia respecto a la deducción de regalías por uso de marcas, segmentó el estudio en cinco periodos de tiempo: (a) del año 2000 al año 2005; (b) del año 2006 al año 2010; (c) del año 2011 al año 2015; (d) del año 2016 al año 2020; y, (e) del año 2021 al 2024.

Teniendo en cuenta que para establecer la fecha de inicio del periodo del estudio se consideró la publicación de la Ley 27356 (ley que introdujo en el ordenamiento jurídico positivo la exigencia de los criterios de normalidad y razonabilidad para el análisis de la causalidad del gasto), publicada en el Diario Oficial El peruano el 18 de octubre de 2000, el estudio incluye el análisis de jurisprudencia relativa a periodos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley 27356 por dos razones. Primero, debido a que en el año 1996 el Tribunal Fiscal había establecido en las RTF 2411-4-96 y 2439-4-96 que debía de atenderse a los criterios de proporcionalidad y razonabilidad. Segundo, debido a que su inclusión en el estudio otorgó información respecto a la existencia o inexistencia de cambios en el tratamiento jurisprudencial.

5.1.1. Periodo que va desde el año 2000 al año 2005.

A. RTF 01499-1-2002.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca de los ejercicios 1996 y 1997. SUNAT reparó el gasto argumentando que el monto pagado por regalías era excesivo no correspondiente a la realidad económica, pues el gasto representó el 9.10% y 1.36 del costo de producción de los ejercicios fiscalizados, además que el titular de la marca era un accionista de la contribuyente, además de generar un perjuicio fiscal al no haberse pagado las regalías y, por ende, el impuesto de segunda categoría del titular de la marca. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) El gasto solamente puede ser desconocido si este no cumple con el principio de causalidad, que es una relación de necesidad entre el gasto y la obtención de ingresos o el mantenimiento de su fuente productora.
- ❖ (Proporcionalidad) No existe un límite normativo al monto de regalías en función al costo de producción.
- ❖ (Marca) No existe prohibición normativa para que el titular de la marca sea un accionista del contribuyente usuario de la marca.
- ❖ (Otro: perjuicio fiscal) El eventual perjuicio fiscal no es un argumento que permite sustentar la improcedencia del gasto.

B. RTF 05895-1-2002.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca para los ejercicios 1996 y 1997. SUNAT reparó el gasto argumentando que el titular de la marca era el accionista mayoritario del contribuyente, siendo un hecho fraudulento que genera un perjuicio fiscal al reducir la utilidad de la contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Regalía) Su existencia se acredita con el derecho de marca reconocido a favor de un titular, un contrato entre el titular de la marca y el usuario de la misma, y la contabilización del gasto.
- ❖ (Otros: Devengado) Basta la contabilización del gasto sin que sea necesario el pago.
- ❖ (Marca) No existe prohibición para el titular de la marca, a quien se le paga las regalías por su uso, sea accionistas del contribuyente.
- ❖ (Otro: Perjuicio fiscal) El perjuicio fiscal no es argumento para desconocer un gasto.
- ❖ (Deducibilidad o Causalidad) El gasto solamente puede ser desconocido si este no cumple con el principio de causalidad.
- ❖ (Otro: Carga de la prueba) Le corresponde a la SUNAT sustentar que el gasto no cumple con el principio de causalidad.

C. RTF 06607-3-2002.

El caso estuvo referido al reparo de crédito fiscal por adquisiciones de licores, reparaciones y consumos diversos, repercutiendo en la base imponible del Impuesto a la Renta, del ejercicio 2000. SUNAT reparó el gasto argumentando que sólo otorgan derecho al crédito fiscal aquellos gastos que son gasto o costo de la empresa; siendo que las adquisiciones fueron consumos particulares y ajenos al giro del negocio, no procedía reconocer el crédito fiscal. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) El principio de causalidad del gasto exige que todo ingreso deba de tener una relación directa con un gasto.

D. RTF 06749-3-2003.

El caso estuvo referido al reparo de crédito fiscal por adquisiciones de comestibles, licores, transporte de personal, restaurante, servicios de asesoría técnica, entre otros, repercutiendo en la base imponible del Impuesto a la Renta, del ejercicio 1999. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había acreditado el vínculo de necesidad del gasto. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) Procede la deducción que tengan un vínculo de necesidad indirecto con la generación de ingresos.
- ❖ (Otros: *Modus operandi*) El principio de causalidad exige que se analice el *modus operandi* de cada contribuyente.

E. RTF 01275-2-2004.

El caso estuvo referido al reparo de la deducción de los pagos por mercadeo, publicidad y promoción pagados a favor de una empresa embotelladora de bebidas gasificadas, pagos realizados en cumplimiento de sus obligaciones estatutarias a fin de mantener la imagen de marcas de bebidas gaseosas cuya titularidad le pertenece a una corporación extranjera que es la principal accionista de la contribuyente. SUNAT reparó el gasto argumentando que los gastos no son causales, que representaban un elevado porcentaje en función de los ingresos no habiéndose sustentado técnicamente la forma de determinación del pago, así como en la inexistencia de un contrato suscrito entre la contribuyente y la empresa embotelladora. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Regalía) Si bien el caso no se trata de regalías por uso de marca, resulta relevante que el Tribunal Fiscal reconociera que no se exige una formalidad particular para la celebración de un contrato, incluyendo un contrato verbal.

❖ (Necesidad) La relación de necesidad es de carácter amplio, permitiéndose la deducción de gastos que tengan una relación indirecta con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora de la misma.

❖ (Proporcionalidad) Cumple con el criterio de proporcionalidad el calcular el monto de contraprestación por mercadeo y publicidad en función del porcentaje de las ventas, aceptándose un 9.7%.

5.1.2. Periodo que va desde el año 2006 al año 2010.

A. RTF 03964-1-2006.

El caso estuvo referido a la deducción de gastos de afiliación de los trabajadores del contribuyente a clubes y otros establecimientos. SUNAT reparó el gasto argumentando que los gastos fueron liberalidades del contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Otros: *Modus operandi*) El principio de causalidad requiere que se analice el gasto teniendo en cuenta el *modus operandi* del contribuyente.

B. RTF 04807-1-2006.

El caso estuvo referido a la deducción de gastos en mantenimiento de carreteras realizados por una empresa minera. La SUNAT reparó el gasto argumentando que los gastos fueron liberalidades debido a que le compete al Estado realizar aquellos gastos. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Necesidad) La relación de necesidad es de carácter amplio y no restrictivo, permitiendo deducción de gastos que no tengan una

vinculación directa con la generación de renta o el mantenimiento de su fuente productora.

C. RTF 04971-1-2006.

El caso estuvo referido a la deducción de gastos de adquisición de bienes de una empresa de servicios hoteleros. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había acreditado la causalidad del gasto. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) La vinculación del gasto con la generación de rentas no exige la generación efectiva de ingresos, debiendo atenderse a si el gasto tiene la potencialidad para lograr o favorecer la obtención de renta.
- ❖ (Normalidad) No se requiere contar con un comprobante detallando los bienes utilizados para brindar el servicio integral, en tanto los bienes correspondan a gastos que normalmente se utilizan en el sector o rubro (en el caso, el sector hotelero).
- ❖ (Otros: Verdad material) La Administración debe de cumplir con la búsqueda de verdad material, procurando los medios probatorios vía cruce de información.

D. RTF 11663-3-2007.

El caso estuvo referido a deducción de regalías por uso de marca de los ejercicios 1999 y 2000 de una empresa dedicada a la comercialización de prendas de vestir. SUNAT reparó el gasto argumentando que el contrato de cesión de uso de marca fue un contrato simulado que tenía como finalidad exclusiva el deducir impuestos y, por tanto, debía de ser calificado bajo los alcances de la Norma VIII de la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo señalado también que le correspondía al contribuyente el haber registrado la

marca y no a su accionista, pues -en opinión de la SUNAT- el contribuyente poseía un mejor derecho. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Marca) El Decreto Legislativo 823, Ley de Propiedad Intelectual, establece que el registro de la marca otorga el derecho al uso exclusivo.

❖ (Marca) Habiéndose otorgado el registro sobre la marca por la entidad competente (el INDECOPI), el titular adquirió el derecho para utilizar la marca conforme a sus diseños, dentro de lo permitido por la ley.

❖ (Marca) El Decreto Legislativo 823, Ley de Propiedad Intelectual, no establece limitación respecto a quién puede o no solicitar el registro sobre una marca, careciendo de fundamento el supuesto mejor derecho señalado por la SUNAT.

❖ (Regalía) La regalía es la contraprestación por el uso o el derecho de utilizar marcas, entre otros.

❖ (Regalía) La existencia de la regalía se acredita con el derecho de marca reconocido a favor de un titular y un contrato entre el titular de la marca y el usuario de la marca.

❖ (Necesidad) Los gastos son deducibles en tanto sean necesarios para producir renta o mantener la fuente.

❖ (Otros: Simulación) No basta señalar la presunta existencia de un mejor derecho para registrar la marca, para sustentar que la simulación de un contrato bajo los alcances de la Norma VIII de la Ley del Impuesto a la Renta.

5.1.3. Periodo que va desde el año 2011 al año 2015.

A. Casación 9209-2013-Lima.

El caso estuvo referido al reparo de gastos de servicios legales y patrocinio judicial realizados por una entidad bancaria a favor de su presidente de directorio, con motivo de los procesos judiciales abiertos contra este último por llevar a cabo reuniones con el entonces jefe del Servicio de Inteligencia Nacional, Vladimiro Montesinos Torres. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se encontraba acreditada la causalidad del gasto debido a que los procesos por tráfico de influencias no se encontraban vinculados con la generación de rentas ni con el mantenimiento de la fuente productora de esta. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) La relación de necesidad entre el gasto y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente (entendida como finalidad práctica deseada) es una relación directa.
- ❖ (Normalidad) La normalidad debe de ser entendida como regularidad con el giro del negocio.
- ❖ (Razonabilidad y Proporcionalidad) Se trata de criterios distintos, aunque la Corte Suprema no los definió.

B. RTF 03625-10-2014.

El caso estuvo referido al reparo de gastos de viaje al exterior realizados durante el ejercicio 2003 realizado por una agencia naviera. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había acreditado la necesidad del viaje debido a que el contribuyente no aportó documentación de terceros y de fecha cierta, sino solamente documentación del propio contribuyente, así como no entregó información respecto a los clientes con lo que se reunió o los ingresos generados. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) Los gastos son deducibles si son necesarios para generar renta gravada, así como mantener la fuente productora.

- ❖ (Normalidad) La normalidad se analiza en función a la actividad que genera la renta.
- ❖ (Razonabilidad) La razonabilidad se analiza en función de los ingresos del contribuyente.
- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto puede acreditarse con cualquier documentación que resulte pertinente. En el caso de gastos de viaje, puede ser mediante correspondencia.
- ❖ (Necesidad) Siendo que la necesidad se puede acreditar mediante diversas formas, no es requisito que los documentos que lo acrediten provengan de terceros, pudiéndose deducir gastos con informes emitidos por el contribuyente, describiendo actividades realizadas y lugares visitados.
- ❖ (Necesidad) Siendo que la necesidad se puede acreditar mediante diversas formas, no es requisito que los documentos que lo sustenten tengan fecha cierta, salvo por las excepciones establecidas en la legislación.
- ❖ (Necesidad) La relación de necesidad es de carácter amplio, permitiéndose la deducción de gastos que tengan relación directa o indirecta con la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente. No pudiéndose interpretar en sentido restrictivo.
- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto no requiere la obtención de renta efectiva, bastando la potencialidad del gasto para su deducción.
- ❖ (Necesidad) Debido a la potencialidad del gasto, no es admisible exigir pruebas de obtención de renta efectiva para que se reconozca la deducción del gasto.

C. RTF 07132-4-2014.

El caso estuvo referido al reparo de servicios de gerenciamiento, supervisión y control de una planta. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se acreditó la vinculación entre los gastos y los productos que comercializaba el contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) Todo gasto, para ser deducible, debe de ser necesario y vinculado con la actividad desarrollada por quien pretende la deducción.
- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto es de carácter amplia, permitiéndose deducir gastos que no tengan una vinculación directa con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Necesidad) Para acreditar la necesidad del gasto no es suficiente un comprobante de pago, aún cuando este contenga el detalle de la actividad realizada, sino que debe de probarse que la referida actividad tiene una vinculación con las actividades del contribuyente.
- ❖ (Necesidad) Si bien existe libertad contractual para que las partes definan la forma de celebración de un contrato, lo que incluye contratos verbales, para acreditar la necesidad del gasto es necesario conocer cuáles fueron los términos y las obligaciones contractuales, para lo cual es importante contar con un soporte documentario, que puede materializarse en un documento contractual suscrito por los contratantes.

D. RTF 03211-11-2015.

El caso estuvo referido al reparo de servicios prestados por terceros del ejercicio 2001. SUNAT reparó el gasto argumentando que los servicios pagados por el contribuyente beneficiaban también a terceros y, por tanto, no correspondía que el contribuyente deduzca la totalidad de dichos pagos por servicios. El análisis de esta RTF resulta importante debido no solo a que desarrolla las subcategorías de la categoría Deducibilidad del gasto, sino porque de forma expresa diferencia los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) La relación de necesidad exigida por el principio de causalidad exige que el gasto sea necesario y vinculado con la

actividad del contribuyente. Sin embargo, es de carácter amplio, permitiéndose deducir gastos que no tengan una vinculación directa con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente.

❖ (Normalidad) La normalidad del gasto se analiza en función al giro de negocio del contribuyente.

❖ (Proporcionalidad) La proporcionalidad del gasto se analiza en función con el volumen de operaciones del contribuyente.

❖ (Razonabilidad) La razonabilidad de gasto se analiza en función de los ingresos del contribuyente. Sin perjuicio de ello, pueden existir casos (como los gastos de servicios de arrendamiento de local, energía eléctrica o agua vinculados a un inmueble) en los que pueden verse afectados por obligaciones contractuales, permitiendo que un contratante asuma la totalidad de los gastos en cumplimiento de las obligaciones contractuales.

5.1.4. Periodo que va desde el año 2016 al año 2020.

A. RTF 07732-4-2017.

El caso estuvo referido a la deducción de gastos de marketing del ejercicio 2005 de una empresa dedicada la producción y comercialización de vestimenta. SUNAT reparó el gasto argumentando las campañas de marketing por las cuales el contribuyente pagaba no resultaban normales al giro del negocio del contribuyente, pues no le representaban beneficio directo para sus ventas debido a que el contribuyente no se relacionaba con consumidores finales sino con empresas que, a su vez, revendían los bienes a consumidores finales. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Necesidad) la relación de necesidad se analiza bajo un criterio amplio.

- ❖ (Necesidad) la necesidad del gasto puede ser indirecta, aceptándose que las ventas que un minorista realice a los consumidores finales repercuten en la obtención de renta del contribuyente, quien vende a empresas que venden a consumidores finales, permitiéndose la deducción de los y paga a un tercero por el servicio de marketing.
- ❖ (Otros: realidad económica) La alegación de realidad económica, por si sola, no es un argumento para rechazar la deducción del gasto.
- ❖ (Otros: carga de la prueba) La SUNAT tiene la carga de probar la existencia de una estrategia fiscal que vulnere la legislación peruana.
- ❖ (Otros: *Modus operandi*) Al analizar el cumplimiento del principio de causalidad se debe tener en cuenta la naturaleza de las operaciones que realiza cada contribuyente en particular.

B. RTF 08731-8-2017.

El caso estuvo referido a la deducción del pago de regalías por uso de marca realizada por una empresa productora de autobuses, pago realizado a favor de un tercero, argumentando la existencia de un nombre comercial previo idéntico a la marca. SUNAT reparó el gasto argumentando que la marca era idéntica a la denominación social y a la razón social del contribuyente, que la marca no poseía elementos que permita identificar al contribuyente de alguna forma distinta a como ya venía siendo reconocida antes de la existencia de la marca, que no demostró las nuevas ventas obtenidas por el uso de la marca ni que sus clientes estuvieran dispuestos a pagar un precio mayor, así como el hecho que el titular de la marca era un accionista del contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Marca) un socio del contribuyente puede registrar la marca, correspondiéndole al INDECOPI la verificación del cumplimiento de los requisitos normativos para otorgar el derecho sobre la marca.

- ❖ (Marca) Conforme a lo establecido en la Decisión 486 de la Comunidad Andina, así como en el Decreto Legislativo 1075, por definición una marca permite distinguir bienes y servicios, teniendo el INDECOPI la competencia para realizar dicha evaluación y otorgar el derecho sobre la marca.
- ❖ (Marca) Existe una diferencia entre la marca y el nombre comercial, no pudiéndose alegar la existencia de un nombre comercial para desvirtuar el valor de la marca o la necesidad de su uso.
- ❖ (Regalía) Para acreditar la existencia de regalías se requiere acreditar la existencia de una marca, un contrato y el uso de la marca.
- ❖ (Necesidad) la relación de necesidad se analiza bajo un criterio amplio, permitiendo deducciones que tengan una relación indirecta, sea con el mantenimiento de la fuente o la generación de rentas.
- ❖ (Necesidad) la utilización de la marca para promocionar los productos en medios tales como encartes publicitarios, catálogos y fotografías de los vehículos del contribuyente utilizando la marca, permiten sustentar la necesidad del gasto al ser razonables según las actividades del contribuyente.
- ❖ (Otros: *Modus operandi*) Se debe de atender a cada caso, por ejemplo, la utilización de la marca en encartes publicitarios, catálogos y fotografías de los vehículos del contribuyente utilizando la marca, son razonables en el caso de una empresa que comercializa autobuses.

C. RTF 02962-11-2019.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca del ejercicio 2014 de un contribuyente dedicado a la venta, mantenimiento y reparación de vehículos automotores. SUNAT reparó el gasto argumentando que el contribuyente no sustentó la necesidad del gasto, además que la marca por la cual el contribuyente pagó regalías es una marca que existía previamente y que el contribuyente utilizada en el mercado hasta antes de la fecha del

registro, además de ser igual a la denominación social del contribuyente, afirmando que la marca era de propiedad del contribuyente y no del titular del registro; igualmente, la SUNAT sostuvo que el informe presentado por el contribuyente no acreditó el cómo la marca permitió construir confianza en el mercado, ni cómo impactó en las ventas del contribuyente. Resulta destable señalar que, en opinión de SUNAT, son los bienes o servicios comercializados los que otorgan valor a las marcas. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Marca) existe una diferencia entre marca y denominación o razón social, así como entre marca y nombre comercial, careciendo de sustento la similitud entre ellas para desconocer los derechos que la legislación otorga al titular de la marca.
- ❖ (Marca) Conforme a lo establecido en la Decisión 486 de la Comunidad Andina, así como en el Decreto Legislativo 1075, por definición una marca permite distinguir bienes y servicios, teniendo el INDECOPI la competencia para realizar dicha evaluación y otorgar el derecho sobre la marca y no la SUNAT.
- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto se evalúa con criterio amplio.
- ❖ (Necesidad) La necesidad no exige la obtención de resultados concretos, bastando la potencialidad de generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, para que el gasto pueda ser deducido.
- ❖ (Necesidad). En el caso, el contribuyente acreditó la existencia de elementos tales como la existencia del registro de marca, la celebración de un contrato de licencia de uso de marca, voucher de pagos, así como un informe económico-financiero-marketing y valuación de criterios múltiples, así como un manual de uso de marca. Todo lo cual, junto con otros elementos, fue evaluado conjuntamente por el Tribunal Fiscal para acreditar la existencia de la regalía y su necesidad.

❖ (Otros: Carga de la prueba) Corresponde a la SUNAT demostrar con argumentos y documentación que un gasto no es potencialmente apto para genera renta o mantener la fuente.

❖ (Otros: *Modus operandi*) Se debe de atender a cada caso, por ejemplo, la utilización de la marca en la página web o carteles publicitarios, son razonables en el caso de una empresa que comercializa autobuses.

D. RTF 03458-8-2019.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca por una empresa de transportes interprovinciales, utilizando una marca de reciente creación que el contribuyente había utilizado libremente antes de su registro ante el INDECOPI, por el ejercicio 2012. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había probado la causalidad del gasto por no sustentarse cuál fue la necesidad del gasto, debido a que el logo (que luego fuera registrado como marca ante INDECOPI) había sido utilizado previamente por el contribuyente, no habiendo acreditado cuál fue el beneficio obtenido por el uso de la marca. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Marca) La obtención del registro de marca otorga a su titular el derecho a utilizarlo.

❖ (Marca) Conforme a lo establecido en la Decisión 486 de la Comunidad Andina, así como en el Decreto Legislativo 1075, por definición una marca permite distinguir bienes y servicios, teniendo el INDECOPI la competencia para realizar dicha evaluación y otorgar el derecho sobre la marca y no la SUNAT.

❖ (Necesidad) La relación de necesidad es amplia, permitiéndose deducir gastos que no tengan una relación directa con la obtención de renta o el mantenimiento de la fuente productora de la misma.

- ❖ (Proporcionalidad) Se entiende como la relación entre los gastos y el volumen de las operaciones del contribuyente.
- ❖ (Necesidad) El hecho que el contribuyente utilizara una marca, sin pago alguno, de forma previa a su registro, no implica que, luego de que se registre la marca, no deba de pagar por su uso.
- ❖ (Otros: *Modus operandi*) El uso de la marca se puede acreditar con fotografías de las oficinas, vehículos, uniformes de los trabajadores, brochure, banners, correos electrónicos, página web y otros documentos corporativos.

E. RTF 00761-8-2019.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca del ejercicio 2014 de una empresa dedicada al negocio inmobiliario. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se cumplió con el principio de causalidad al no demostrar el contribuyente que existiera un incremento de las ventas atribuible al uso de la marca, sino que este incremento obedeció a la publicidad realizada por el contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Marca) Por definición una marca distingue bienes o servicios.
- ❖ (Regalía) La existencia de la regalía presupone la existencia de una marca reconocida por el INDECOPI y la celebración de un contrato entre el titular de la marca y su usuario en el cual se autorice el uso para un determinado fin a cambio de una contraprestación.
- ❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) El pago de regalías es deducible por mandato de la Ley del Impuesto a la Renta.
- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto es entendida con carácter amplio, permitiendo deducir gastos que tengan una vinculación indirecta con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Normalidad) La normalidad se evalúa en función al giro del negocio de contribuyente.

- ❖ (Normalidad) En el rubro inmobiliario, resulta lógico que una marca sea utilizada en material publicitario (volantes, periódicos y revistas, etc.) y que, debido a dicha publicidad realizada por el contribuyente, se obtenga o pueda obtener renta.
- ❖ (Proporcionalidad) La proporcionalidad se entiende como una relación entre los gastos y el volumen de operaciones.
- ❖ (Razonabilidad) Una regalía equivalente al 15% de los ingresos puede ser considerada razonable, habiéndose en este caso aceptado su deducción.

F. RTF 05946-1-2019.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca durante el ejercicio 2015 por una empresa dedicada a la construcción. SUNAT reparó el gasto argumentando que el contribuyente no cumplió con acreditar la causalidad del gasto al no demostrar cómo el uso de la marca permitió obtener beneficios (como el reconocimiento o la buena imagen), ni demostró cómo el uso de la marca determinó un incremento en sus ingresos o volumen de contratos o disminuyó sus gastos; asimismo, la SUNAT argumentó que el contribuyente no demostró que la marca posea atributos de valor comercial, prestigio ni reconocimiento en el mercado que generen renta. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) El pago de regalías es deducible por mandato de la Ley del Impuesto a la Renta.
- ❖ (Necesidad) La relación de necesidad que exige el principio de causalidad es de carácter amplio, permitiendo la deducción de gastos que no guardan una relación directa con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Necesidad) Sin perjuicio de reconocerse que el vínculo de necesidad puede ser indirecto, el Tribunal Fiscal ratificó el reparo de la SUNAT, señalando que el contribuyente "... no acreditó haberse

beneficiado con ocasión de la suscripción del contrato de cesión...” (p. 9), lo que equivale a señalar que, en esta oportunidad, para el Tribunal Fiscal es la necesidad implica la existencia de un beneficio actual y tangible y no solamente potencial.

❖ (Normalidad) La normalidad se evalúa en función al giro del negocio de contribuyente.

❖ (Proporcionalidad) La proporcionalidad se entiende como una relación entre los gastos y el volumen de operaciones.

❖ (Marca) Una marca, por su propia definición, es apta para distinguir bienes o servicios.

❖ (Regalía) La existencia de la regalía presupone la existencia de una marca reconocida por el INDECOPI y la celebración de un contrato entre el titular de la marca y su usuario en el cual se autorice el uso para un determinado fin a cambio de una contraprestación.

❖ (Necesidad) El contrato de cesión de derechos de uso, de licencia de uso, u otra denominación, únicamente acredita un acuerdo de voluntades, pero no la relación de necesidad del gasto con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

❖ (Necesidad) El Tribunal Fiscal desconoció la necesidad del gasto debido a que en algunos reportes fotográficos no se incluye la fecha en que se utilizó la marca.

❖ (Necesidad) El uso de la marca en maquinaria de construcción y carteles de obras en ejecución, así como copias de folletos de publicidad referidos al desarrollo de proyectos de construcción, aun tratándose de una empresa dedicada a la construcción, no resultó suficiente para que el gasto sea considerado necesario, debido a que no se consideró acreditado que el contribuyente fuera quien utilizara la marca.

❖ (Necesidad) Aun cuando se acredite la obtención de rentas con la existencia de contratos de obra, esto no es argumento suficiente para demostrar la necesidad del gasto debido a que de dichos contratos no se desprende que la marca fuera un elemento relevante para la obtención de la buena pro por el Gobierno Regional.

❖ (Necesidad / Otros: Test de beneficio) El Tribunal Fiscal mantuvo el reparo argumentando que la presentación de un Informe Económico-Financiero-Marketing y Valuación de Criterios Múltiples, elaborado por un economista, no se indica expresamente cómo se incrementaron las ventas por uso de la marca, exigiéndose algo similar al Test de beneficio aplicable a precios de transferencia. En esta RTF, para el Tribunal Fiscal no fue suficiente para acreditar la necesidad del gasto el hecho que el referido informe indique que el branding (para lo cual fue utilizada la marca) impactar en las ventas del contribuyente y que creciera en un 211.98% respecto del año anterior.

❖ (Necesidad / Otros: Gastos respecto a la marca) El Tribunal Fiscal mantuvo el reparo debido a que, en opinión del citado tribunal, la deducción debido a que los gastos de publicidad fueron realizados por el contribuyente y no por el titular de la marca, de lo cual el Tribunal Fiscal entendió que no existía necesidad del pago al no haberse acreditado que el titular de la marca realizó alguna acción concreta.

G. RTF 01007-3-2020.

El caso estuvo referido a deducción de regalías por uso de marca por una empresa constructora, por el ejercicio 2013. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se cumplió el principio de causalidad al no haberse acreditado cuál fue el beneficio concreto que el uso de la marca generó al contribuyente ni cómo el uso de la marca ayudó a mejorar el posicionamiento y valor comercial de la contribuyente, ni demostró que la marca tenga atributos como el valor comercial o reconocimiento en el mercado peruano que se vean reflejados en el incremento de las ventas. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) La relación de necesidad que exige el principio de causalidad es de carácter amplio, permitiendo la deducción de gastos que no guardan una relación directa con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Normalidad) La normalidad se evalúa en función al giro del negocio de contribuyente.
- ❖ (Proporcionalidad) La proporcionalidad se entiende como una relación entre los gastos y el volumen de operaciones.
- ❖ (Marca) Una marca, por su propia definición, es apta para distinguir bienes o servicios.
- ❖ (Regalía) La existencia de la regalía presupone la existencia de una marca reconocida por el INDECOPI y la celebración de un contrato entre el titular de la marca y su usuario en el cual se autorice el uso para un determinado fin a cambio de una contraprestación.
- ❖ (Necesidad) La celebración del contrato de cesión de uso de marcas solamente acredita un acuerdo de voluntades, pero no la relación de necesidad del gasto con la obtención de ingresos o el mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Necesidad) La acreditación del uso de la marca no acredita la relación de necesidad del gasto con la obtención de ingresos o el mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Necesidad / Otros: Test de beneficio) El Tribunal Fiscal señaló que, para que un gasto pueda ser deducido, debe de acreditarse cómo los atributos de la marca (por ejemplo: la reputación o el posicionamiento financiero) permiten al contribuyente mejorar su competitividad frente a sus competidores.
- ❖ (Necesidad / Otros: Test de beneficio) El Tribunal Fiscal mantuvo el reparo argumentando que la presentación de un Informe Económico-Financiero-Marketing y Valuación de Criterios Múltiples, aun cuando sea elaborada por un economista y que el informe señale que el branding (en el cual se utilizó la marca) impactó sobre la ventas del contribuyente, que el buen posicionamiento de la marca permitió contar con una cartera de clientes, y que el propio informe señale que

en función de indicadores múltiples resulta razonable y proporcional el importe pagado por concepto de regalías, no acredita la necesidad del gasto.

❖ (Necesidad / Otros: Gastos respecto a la marca) El Tribunal Fiscal mantuvo el reparo señalando que los pagos para realizar la publicidad (en donde se utilizó la marca) fueron realizada por la propia contribuyente y no por el titular de la marca, de lo cual el Tribunal Fiscal entendió que no existía necesidad del pago al no haberse acreditado que el titular de la marca realizó alguna acción concreta que justificara la obtención de un pago a su favor.

H. RTF 01310-9-2020.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca de un contribuyente dedicado a brindar servicios de operaciones mineras subterráneas, de infraestructura de minas y movimiento de tierras, del ejercicio 2014. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había acreditado la causalidad del gasto por no acreditarse cómo el uso de la marca generó beneficios concretos al contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Marca) Conforme a lo establecido en la Decisión 486 de la Comunidad Andina, así como en el Decreto Legislativo 1075, por definición una marca permite distinguir bienes y servicios, teniendo el INDECOPi la competencia para realizar dicha evaluación y otorgar el derecho sobre la marca.

❖ (Regalía) Para acreditar la existencia de regalías se requiere acreditar la existencia de una marca y un contrato de la marca, siendo también que los pagos efectuados resultan relevantes. En este caso, la SUNAT no cuestionó el uso efectivo de la marca.

❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) El pago de regalías es deducible por mandato de la Ley del Impuesto a la Renta.

- ❖ (Necesidad) La necesidad es un criterio de carácter amplio, que permite la deducción de gastos no relacionados directamente con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Necesidad) La necesidad se puede acreditar mediante el uso la marca en las actividades propias del contribuyente, tales como papelería membretada o material publicitario.
- ❖ (Necesidad) En este caso, para el Tribunal Fiscal resultó relevante el hecho que un tercero tuviera el derecho reconocido sobre la marca, motivo por el cual el contribuyente tenía la necesidad de realizar el pago de la regalía para poder utilizar la marca.
- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto no exige la generación efectiva de rentas para que opere su deducibilidad, bastando la potencialidad del mismo para su generación para tales fines.
- ❖ (Normalidad) La normalidad se evalúa en función al giro del negocio de contribuyente.
- ❖ (Proporcionalidad) La proporcionalidad se entiende como una relación entre los gastos y el volumen de operaciones.

I. RTF 08372-4-2020.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca de una empresa dedicada a sector telecomunicaciones, por el periodo 2017, en el que el titular de la marca era accionista del contribuyente. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había acreditado la causalidad por no haberse demostrado cómo la marca ayudó a construir una identidad empresarial, así como cuáles fueron los beneficios concretos directos o nuevos clientes que el uso de la marca generó. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Marca) Una marca, por su propia definición, es apta para distinguir bienes o servicios

❖ (Marca) Resulta relevante señalar que, en este caso, SUNAT no cuestionó el hecho que el titular de la marca fuera un accionista del contribuyente.

❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) El pago de regalías es deducible por mandato de la Ley del Impuesto a la Renta.

❖ (Necesidad) La necesidad no se acredita con la existencia de regalías, comprobantes de pago del titular del derecho de marca, los pagos realizados, registros contables, entre otros, sino con la verificación del vínculo del gasto y la generación de renta o mantenimiento de la fuente, debiendo acreditarse documentariamente.

❖ (Necesidad) En este caso, el Tribunal Fiscal parece decantarse por la postura en la cual la necesidad exige la obtención de un beneficio tangible, alejándose de la postura que permite la potencialidad. Esto se desprende del hecho que, dentro de los argumentos para confirmar el reparo de la SUNAT, el Tribunal Fiscal dejó constancia que “no habiendo demostrado [el contribuyente] los beneficios que le habría otorgado tal uso en su actividad e imagen empresarial” (p. 16), se mantuvo el reparo.

❖ (Otro: Carga de la prueba) Corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de la necesidad del gasto.

5.1.5. Periodo que va desde el año 2021 al año 2024.

A. RTF 07401-3-2021.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marca de una empresa que se dedica a brindar servicios mineros, del ejercicio 2016. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había acreditado la causalidad del debido a que la marca era similar al nombre comercial que el contribuyente había venido utilizando, no permitiéndole la marca diferenciar sus servicios, asimismo, consideró

que no acredito un incremento de los ingresos gracias a la marca, por lo que no consideró acreditada la necesidad del gasto. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Marca) Conforme a lo establecido en la Decisión 486 de la Comunidad Andina, así como en el Decreto Legislativo 1075, por definición una marca permite distinguir bienes y servicios, teniendo el INDECOPI la competencia para realizar dicha evaluación y otorgar el derecho sobre la marca.

❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) El pago de regalías es deducible por mandato de la Ley del Impuesto a la Renta.

❖ (Necesidad) La necesidad del gasto es entendida con carácter amplio, permitiendo deducir gastos que tengan una vinculación indirecta con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

❖ (Normalidad) La normalidad se evalúa en función al giro del negocio de contribuyente.

❖ (Normalidad) En el rubro inmobiliario, resulta lógico que una marca sea utilizada en material publicitario (volantes, periódicos y revistas, etc.)

❖ (Necesidad) Para que un gasto sea deducible no es necesario acreditar que este hubiera generado un ingreso efectivo, bastando la potencialidad de este.

❖ (Necesidad) El uso de la marca en equipos, material publicitario, durante la ejecución de los servicios con los clientes, permite acreditar la vinculación del gasto con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, es decir, la necesidad del gasto.

❖ (Necesidad) Si bien el contribuyente venía utilizando un logo similar a la marca, a partir del registro en el INDECOPI, se hace necesario que el contribuyente deba de pagar por el uso de la marca.

❖ (Otros: carga de la prueba) Corresponde a la SUNAT acreditar que una marca no tiene la potencialidad para generar renta o mantener la fuente generadora de renta.

B. RTF 10057-4-2021.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marcas de una empresa dedicada a la importación y comercialización de productos, del ejercicio 2016. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había cumplido con el principio de causalidad al no demostrarse la vinculación entre el uso de la marca y la generación de renta, ni los beneficios empresariales concretos, así como tampoco acreditó cómo es que la marca ha sido utilizada en la operatividad del negocio del contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Marca) Una marca, por su propia definición, es apta para distinguir bienes o servicios
- ❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) El pago de regalías es deducible por mandato de la Ley del Impuesto a la Renta.
- ❖ (Necesidad) La forma en que se utiliza la marca es un elemento relevante para evaluar si resulta o no necesaria en las actividades del contribuyente. En el caso analizado, la SUNAT dejó constancia que el contribuyente no acreditó cómo la marca fue utilizada en sus operaciones, siendo que el contribuyente solamente presentó copias de facturas y cartas enviadas al contribuyente, mas no pruebas sobre el uso en otras actividades.
- ❖ (Necesidad) La acreditación de la necesidad del gasto se realiza mediante documentación que demuestre el vínculo entre el gasto y la generación de renta o el mantenimiento de fuente, no bastando la existencia de un contrato de cesión de uso de marcas, ni el pago de la regalía.
- ❖ (Necesidad) En este caso, el Tribunal Fiscal parece acercarse a la posición que exige que se acredite un beneficio concreto, no bastando la potencialidad. Lo anterior se desprende del hecho de haber señalado que no se acreditó la necesidad del gasto debido a que “no habiendo demostrado [el contribuyente] los beneficios que le hubiera

otorgado el uso de la referida marca en su actividad” (p. 8), se mantuvo el reparo.

❖ (Normalidad) La normalidad se evalúa en función al giro del negocio de contribuyente.

C. RTF 00670-9-2022.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marcas de una empresa constructora, por el ejercicio 2014. SUNAT reparó el gasto argumentando que no se había acreditado la causalidad del gasto debido a que no se demostró cómo el uso de la marca se vinculó con la generación de ingresos, ni demostró que el uso de la marca le confiera un mayor reconocimiento en el mercado o ayude en su identidad corporativa. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) El pago de regalías es deducible por mandato de la Ley del Impuesto a la Renta.

❖ (Necesidad) La necesidad del gasto se evalúa de forma amplia, permitiéndose la deducción de gastos que no guardan relación directa con el mantenimiento de la fuente productora de la renta, ni con la obtención de renta.

❖ (Necesidad) La necesidad del gasto se acredita mediante la presentación de documentación que resulte pertinente que acredite su realidad, no bastando acreditar los pagos al titular de la marca para que se entienda cumplido este requisito.

❖ (Necesidad) Resulta relevante señalar que en el presente caso, el Tribunal Fiscal no consideró acreditado el vínculo de necesidad, aun cuando el contribuyente presentó fotografías del uso de la marca en maquinarias de construcción, así como en sus oficinas administrativa, facturas, guías de remisión, correos electrónicos, e, inclusive, material publicitario.

- ❖ (Normalidad) La normalidad se evalúa en función al giro del negocio de contribuyente.
- ❖ (Proporcionalidad) La proporcionalidad se entiende como una relación entre los gastos y el volumen de operaciones.

D. RTF 02935-9-2022.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marcas de una empresa dedicada a la construcción, del periodo 2016. SUNAT reparó el gasto argumentando que la falta de acreditación del principio de causalidad debido a que el contribuyente no acreditó la vinculación de la marca con la generación de ingresos, ni tampoco demostró que la marca le confiera prestigio al contribuyente o que la marca tenga sus propios atributos de valor que se vean reflejados en un incremento de la renta del contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) Las regalías son deducibles por mandato de la Ley del Impuesto a la Renta.
- ❖ (Necesidad) La necesidad es de carácter amplio, permitiéndose la deducción de gastos que no tengan una vinculación directa con la obtención de renta o mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Necesidad) En este caso, aún cuando se acreditó la suscripción de contratos y el uso de la marca en material interno y en publicidad, no se reconoció la deducción de la regalía.

E. RTF 03963-5-2024.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marcas de una empresa inmobiliaria, del periodo 2012. SUNAT reparó el gasto argumentando que quien registró la marca era el gerente general y socio mayoritario del contribuyente, que el contribuyente

debió ejercer su derecho de oposición al registro de marca al haber utilizado el signo antes del registro, no habiendo demostrado cómo el pagar la regalía beneficiaba al contribuyente. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

- ❖ (Necesidad) La necesidad es de carácter amplio.
- ❖ (Normalidad) La normalidad es la relación entre el gasto y el rubro negocial.
- ❖ (Proporcionalidad) La proporcionalidad es la relación entre el gasto y el volumen de operaciones.
- ❖ (Marca) Una marca, por su propia definición, permite diferenciar bienes y servicios.
- ❖ (Razonabilidad) En este caso, se permitió la deducción de regalías equivalente al 15% del total de ingreso anuales.
- ❖ (Normalidad) El uso de una marca en material publicitario, proformas, solicitudes de trámites ante el Estado, entre otros, resulta un uso normal de la actividad empresarial.
- ❖ (Necesidad) El uso de una marca en material publicitario, proformas, solicitudes de trámites ante el Estado, entre otros, acredita la necesidad del gasto al vincularlo con las actividades que permiten la obtención de la renta.
- ❖ (Otros: Oposición al registro) En este caso, el Tribunal Fiscal levantó el repara y permitió la deducción del gasto; sin embargo, no se pronunció respecto a lo señalado por la administración en lo referido a la posibilidad de que el contribuyente se opusiera al registro. De ello se desprende que dicho argumento no fue considerado relevante para el Tribunal Fiscal.

F. RTF 02638-4-2021.

En el análisis jurisprudencial realizado, se identificaron cuatro resoluciones que abordan el mismo caso, correspondientes a distintas instancias. Aunque estas decisiones están intercaladas con

otras resoluciones en el orden cronológico general, su estudio conjunto resulta esencial para comprender de manera integral la evolución de los argumentos jurídicos y el tratamiento del caso en cada instancia. Por ello, se agrupa estas cuatro resoluciones consecutivamente en el análisis, pese a no corresponder con su orden cronológico original. Este enfoque facilita una comprensión más clara y didáctica, permitiendo observar con mayor precisión los razonamientos e interpretación normativa realizados tanto por el Tribunal Fiscal como por las diversas instancias judiciales.

El caso estuvo referido a la deducción de regalías por uso de marcas de una empresa dedicada a la agroexportación, del periodo 2017, que venía utilizando un logo similar a la marca que fue creada posteriormente. SUNAT reparó el gasto argumentando que la falta de acreditación del principio de causalidad debido a que el contribuyente no acreditó que la marca posea atributos de valor y reconocimiento en el mercado que confieran valor al contribuyente, que no acreditó el uso de la marca en ferias internacionales, además de sostener que no correspondía realizar el pago debido a que el contribuyente venía utilizando un logo similar a la marca, siendo un nombre comercial, por lo que no tenía la obligación de realizar el pago de la regalía, pudiendo oponerse al registro de la regalías por terceros. De lo expuesto por el Tribunal Fiscal se desprende lo siguiente:

❖ (Marca) Las marcas, por su propia naturaleza, sirven para distinguir bienes o servicios en el mercado, siendo el INDECOPI -y no la SUNAT- la entidad que posee la competencia para determinar si una solicitud de marca cumple o no con los requisitos para que se conceda el registro sobre la marca, conforme a lo dispuesto en el Decreto Legislativo 1075.

❖ (Regalía) Se mantienen como requisitos o condiciones necesarias el registro de la marca, la necesidad de contar con un contrato y que el gasto se encuentre contabilizado.

- ❖ (Necesidad) La relación de necesidad que exige el principio de causalidad es de carácter amplio, permitiendo la deducción de gastos que no guardan una relación directa con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente.
- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto puede acreditarse mediante el uso de la marca en elementos como papelería membretada, fotografía de los productos en donde se utilice la marca, publicidad de su actividad comercial en donde se utilice la marca.
- ❖ (Necesidad) En caso un contribuyente hubiera utilizado por cierto tiempo un logo que, posteriormente, se convierte en una marca. El registro de la marca hace necesario contar con la autorización del titular de la marca para poder utilizarla; por tanto, hace necesario el pago de regalías.
- ❖ (Necesidad) Los gastos, para ser deducibles, no requieren generar renta gravada, bastando la potencialidad de su generación.
- ❖ (Otros: Carta de la prueba) Le corresponde a la SUNAT sustentar que una marca no es potencialmente idónea para producir ingresos.

G. Expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19 (Sentencia de primera instancia).

Siendo que lo establecido en la RTF 02638-4-2021 fue favorable al contribuyente, la SUNAT interpuso demanda contencioso-administrativa contra lo dispuesto por el Tribunal Fiscal argumentando tanto la vulneración del derecho adjetivo por falta de motivación de la citada RTF, como el derecho material por vulneración al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Para efectos del presente estudio, únicamente se ha considerado analizar la parte correspondiente al derecho material. De lo expuesto por el Juez se desprende lo siguiente:

- ❖ (Marca) La definición de marca y los derechos que este otorgan se regulan por la Decisión 486 de la Comunidad Andina y el Decreto Legislativo 1075.
- ❖ (Marca) Es el INDECOPI quien tiene la competencia para realizar la evaluación sobre las marcas y otorgar el derecho sobre la misma.
- ❖ (Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis) La Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de regalías.
- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto se evalúa con carácter amplio.
- ❖ (Normalidad) La normalidad se evalúa en función al giro del negocio de contribuyente.
- ❖ (Proporcionalidad) La proporcionalidad se entiende como una relación entre los gastos y el volumen de operaciones.
- ❖ (Necesidad) A efectos de la deducción de un gasto, no se requiere que este sea indispensable, sino únicamente que su realización sea aconsejable. Asimismo, no es necesaria la obtención real de renta, siendo suficiente que sea potencialmente apto para producirla.
- ❖ (Necesidad) La forma en que se utiliza la marca resulta relevante para determinar la existencia o no de la necesidad. En este sentido, además de utilizarlos en documentación interna, el uso en los productos que comercializaba el contribuyente resultó importante.
- ❖ (Necesidad) El hecho que el contribuyente utilizara un logo similar a la marca registrada, desde antes de la existencia del registro, es un elemento que demuestra que la necesidad al ser un elemento que demostraría que los bienes y servicios del contribuyente eran reconocidos en el mercado por la marca.
- ❖ (Necesidad) En línea con lo anterior, si bien el contribuyente venía utilizando un logo similar a la marca, a partir del registro en el INDECOPI, se hace necesario que el contribuyente deba de pagar por el uso de la marca.
- ❖ (Marca) En el caso analizado, debido a que el signo igual a la marca fue utilizado desde la creación de la empresa, el valor de una marca tiene relación con el valor del propio negocio.

❖ (Marca) Debe distinguirse una marca de un nombre comercial, siendo que la primera distingue bienes y/o servicios, mientras que la segunda identifica una actividad económica, una empresa o un establecimiento.

❖ (Otros: Ejercicio del derecho de oposición registro de una marca) Resulta relevante señalar que la resolución estableció expresamente que “la Administración Tributaria no tiene la potestad de cuestionar o exigir a los contribuyentes, que realicen acciones que para la SUNAT resultaban convenientes o se debieron ejecutar, en este caso, el hecho de que la empresa haya decidido no oponerse al registro de los signos distintivos” (p. 27). En este sentido, el hecho que el contribuyente hubiera utilizado un signo similar o idéntico a la marca registrada no puede generar el desconocimiento de la necesidad del pago de la regalía.

❖ (Otros: Carga de la prueba) Atendiendo a que la carga de la prueba corresponde a quien alega un hecho, corresponde a SUNAT acreditar que el contribuyente ostentaba el derecho al uso exclusivo sobre la marca y no aquellos que lo registraron.

H. Expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19 (Sentencia de segunda instancia).

La SUNAT interpuso recurso de apelación contra la Sentencia de primera instancia, argumentando una afectación adjetiva debido a la falta de motivación e indebida motivación al no haber justificado el cumplimiento de lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Para efectos del presente estudio, únicamente se ha considerado analizar la parte correspondiente al derecho material. De lo expuesto por el Tribunal Superior se desprende lo siguiente:

❖ (Marca) En el caso analizado, debido a que el signo igual a la marca fue utilizado desde la creación de la empresa, el valor de una marca tiene relación con el valor del propio negocio.

❖ (Necesidad) Si bien el contribuyente venía utilizando un logo idéntico a la marca desde mucho antes del registro de la marca en el INDECOPI, a partir del registro de la marca por un tercero, se hace necesario que el contribuyente deba de pagar por el uso de la marca a dicho titular, pues el titular de la marca tiene derecho a impedir su utilización sin su consentimiento. A partir de ello, se entiende que el pago de regalías es un gasto necesario deducible.

❖ (Necesidad) La forma en que se utiliza la marca resulta relevante para acreditar el cumplimiento de la necesidad. En el caso, el contribuyente demostró el uso en papeles membretados, comprobantes de pago facturas, así como fotos del diseño de los que comercializaba.

❖ (Otros: Ejercicio del derecho de oposición registro de una marca) La SUNAT carece no tiene potestades para cuestionar el ejercicio o falta de ejercicio de un derecho del contribuyente. En este sentido, para efectos de acreditar la deducción del gasto, no resulta relevante el hecho que el contribuyente pudiera o no haber ejercido un derecho de oposición al registro de la marca.

I. Casación 23232-2023-Lima.

La SUNAT interpuso recurso de apelación contra la Sentencia de primera instancia, argumentando una afectación adjetiva argumentando la falta de motivación de la sentencia. De lo expuesto por el Tribunal Superior se desprende lo siguiente:

❖ (Necesidad) La necesidad del gasto se interpreta con criterio amplio, por lo que los gastos serán deducibles en tanto cumplan los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad.

❖ (Normalidad) La normalidad del gasto se evalúa en función a la actividad que genera la renta gravada del contribuyente.

❖ (Razonabilidad) La razonabilidad del gasto se evalúa en función de los ingresos del contribuyente.

- ❖ (Necesidad) La necesidad del gasto exige que el mismo tenga tanto una vinculación objetiva como subjetiva con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora.
- ❖ (Necesidad) El hecho que el contribuyente utilizara un logo idéntico a la marca que luego fue registrada ante el INDECOPI, no conlleva a al desconocimiento del gasto. En este sentido, desde el registro de la marca hizo necesario el pago de la regalía, por cuanto se demostró que el contribuyente la había venido utilizando, de lo que se desprende que la marca era reconocida e importante para el desarrollo de sus actividades.
- ❖ (Necesidad) Los gastos, para ser necesarios, deben de ser cotidianos o de uso permanente.
- ❖ (Otros: Ejercicio del derecho de oposición registro de una marca) El hecho que un contribuyente hubiera utilizado un signo idéntico a una marca registrada y que ello le otorgue o no un derecho a oponerse al registro, no puede generar el desconocimiento del gasto, en tanto el ejercicio del derecho a oponerse obedece a razones de gestión empresarial del contribuyente, sobre las cuales SUNAT no tiene competencia para cuestionar.

5.1.6. Análisis sistemático.

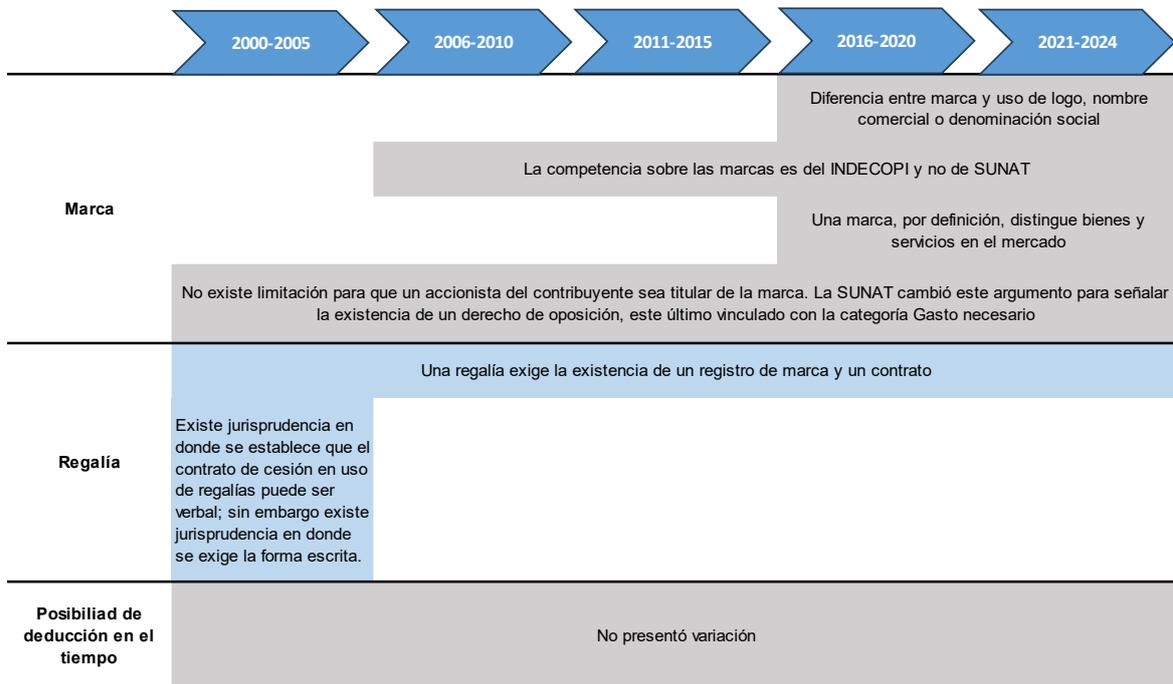
En este apartado se analizó el tratamiento de las distintas categorías, subcategorías y subcategorías durante el periodo estudiado, lo que facilitó analizar la existencia o inexistencia de cambios en la interpretación a lo largo del tiempo respecto a cada categoría, por parte del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. De ello, se obtuvieron los siguientes resultados:

A. Análisis temporal de categoría Regalía por uso de marca.

Figura 10

Línea de tiempo agrupada en periodos

Regalía por uso de marca



Fuente: La Figura 10 es de elaboración propia. Esta figura contiene los elementos de mayor relevancia encontrados en el estudio.

a. Marca.

❖ El estudio demostró que, independientemente del cambio de del dispositivo legal aplicable (primero, el Decreto Legislativo 823, Ley de Propiedad Intelectual y luego la Decisión 486 de la Comunidad Andina junto con el Decreto Legislativo 1075, Decreto Legislativo que aprueba Disposiciones Complementarias a la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial), no ha existido cambio en la concepción de esta subcategoría, manteniéndose estable en el periodo estudiado. En este sentido, lo característico de una marca es su capacidad de permitir la diferenciación de bienes o servicios que una persona ofrece en el mercado. (RTF 11663-3-2007, RTF

08731-8-2017, RTF 02962-11-2019, RTF 01007-3-2020, entre otras).

❖ Una marca, por definición, distingue bienes y servicios en el mercado (RTF 08731-8-2017, RTF 02962-11-2019, RTF 03458-9-2019, RTF 00761-8-2019, RTF 05946-1-2019, RTF 01007-3-2020, RTF 01310-9-2020, RTF 08372-4-2020, RTF 7401-1-2021, RFT 10057-4-2021, Sentencia de Primera Instancia recaída en el expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19, RTF 03963-5-2024, entre otras).

❖ El estudio demostró que, Marca es distinta a nombre comercial, así como la denominación o razón social. En este sentido, es irrelevante para el reconocimiento de los derechos que una marca otorga a su titular, el hecho que se hubiera utilizado un signo similar o idéntico a una marca registrada, o que fuere similar o idéntico a la razón o denominación social, o que fuera idéntico o similar a un nombre comercial (RTF 08731-8-2017, RTF 02962-11-2019 y Sentencia de la Corte Superior de Lima recaída en el expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19).

❖ En cuanto a quién puede obtener el derecho sobre una marca, quedó demostrado que el ordenamiento jurídico peruano no establece limitación alguna, pudiendo ser un socio o accionistas de un contribuyente (RTF 01499-1-2002, RTF 11663-3-2007, RTF 08731-8-2017 y RTF 08372-4-2020 RTF 05895-1-2022).

❖ Asimismo, el otorgamiento del registro de una marca le otorga derechos a su titular, derechos que permiten al titular autorizar o no el uso de la marca por un tercero y cobrar una regalía en contraprestación (RTF 11663-3-2007, RTF 08731-8-2017, RTF 02962-11-2019, RTF 03458-9-2019, RTF 01310-9-2020, RTF07401-3-2021 y Sentencia de Primera Instancia recaída en el expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19).

❖ La SUNAT no tiene competencia para cuestionar el otorgamiento de un derecho sobre una marca, ni sobre la capacidad de la marca de distinguir bienes o servicios, siendo que la entidad competente es el INDECOPI (RTF 11663-3-2007, RTF 08731-8-2017, RTF 02962-11-2019, RTF 01310-9-2020, RTF 7401-1-2021, Sentencia de Primera Instancia recaída en el expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19, entre otras).

b. Regalía.

❖ El estudio demostró que, independientemente del cambio de del dispositivo legal no ha existido cambio en la concepción de esta subcategoría, manteniéndose estable en el periodo estudiado. No existiendo controversia alguna respecto a este aspecto, la jurisprudencia analizada no emitió pronunciamiento relevante sobre este aspecto, salvo las referencias a su deducibilidad y el cumplimiento del principio de causalidad, los que serán revisados en los apartados correspondientes.

❖ Aun cuando ley del Impuesto a la Renta establezca que una regalía representa la contraprestación por el uso o el derecho de utilizar una marca, entre otros signos distintivos, el estudio demostró que en la práctica lo ordinario es que exista un uso efectivo de la marca. En este sentido, la regalía exige la concurrencia de dos requisitos: (a) la existencia de un signo registrado ante el INDECOPI; (b) la existencia de un contrato, el cual puede tener cualquier forma, inclusive verbal (RTF 1663-3-2007, RTF 00761-8-2019, RTF 05946-1-2019, RTF 01007-3-2020). Respecto a la posibilidad que un contrato sea verbal se estableció en la RTF 01275-2-2004, la cual estuvo referida a contratos de servicios, no a regalías.

❖ Igualmente, también resultan relevantes, aunque no necesarios, haber realizado los pagos (RTF 01310-9-2020), así como la contabilización de los gastos (RTF 2638-4-2021).

c. Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis.

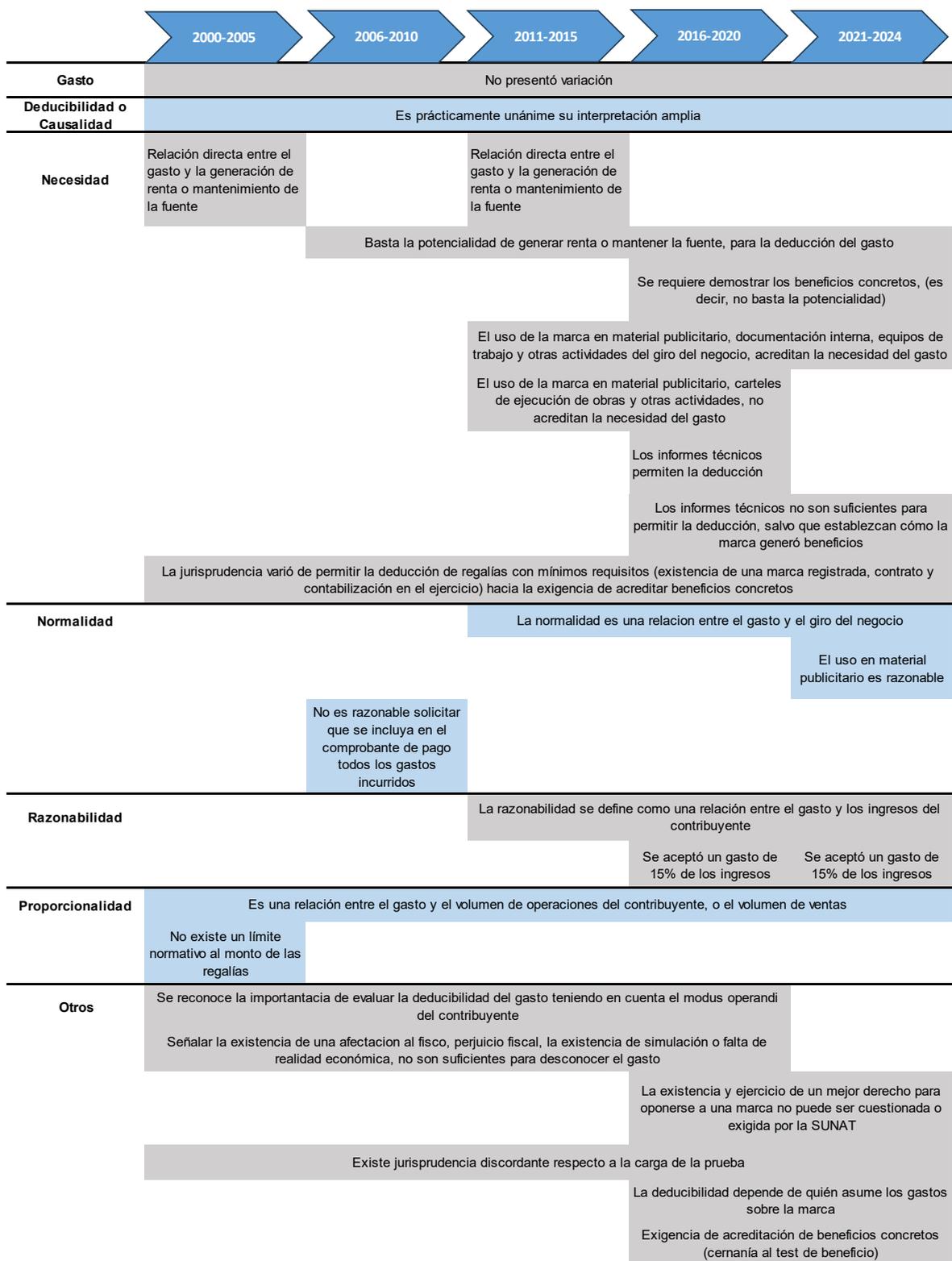
❖ El estudio demostró que no ha existido cambio en esta subcategoría, manteniéndose estable en el periodo estudiado. Asimismo, el estudio demostró que recién en los últimos años este aspecto fue considerado relevante al punto de merecer mención por el Tribunal Fiscal. (RTF 00761-8-2019, RTF 05946-1-2019, RTF 01310-9-2020, RTF 08372-4-2020, RTF 07401-3-2021, RTF 10057-4-21, RTF 00670-9-2022, Sentencia de Primera Instancia recaída en el expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-1 y RTF 02935-9-2022)

B. Análisis temporal de la categoría Gasto deducible.

Figura 11

Línea de tiempo agrupada en periodos

Gasto deducible



Fuente: La Figura 11 es de elaboración propia. Esta figura resume los principales hallazgos del estudio, mostrándolos conforme a los periodos de tiempo en que se han presentado.

a. Subcategoría Gasto.

❖ Respecto a esta subcategoría, la jurisprudencia analizada no contiene pronunciamiento expreso sobre su definición, limitándose a señalar que el gasto es deducible siempre que se cumpla con las exigencias del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En este sentido, esta subcategoría no presenta contradicciones en su concepción, debiéndose entender en los términos indicados en el Capítulo III del presente trabajo.

b. Subcategoría Deducibilidad o Causalidad.

❖ Respecto a esta categoría, resulta relevante señalar que la jurisprudencia es unánime al reconocer que la deducibilidad de un gasto obedece al cumplimiento del principio de causalidad, además de cumplirse con los criterios establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. En este orden de ideas, a continuación, se desarrollan los aspectos más relevantes de cada uno de los indicadores encontrados en la jurisprudencia estudiada.

b.1. Indicador Necesidad.

El estudio demostró que este es el indicador de mayor relevancia, no solo porque la SUNAT presentó una mayor y más variada cantidad de objeciones con este indicador, sino porque la jurisprudencia analizada ha mostrado diversas contradicciones. En este sentido, se puede señalar lo siguiente:

❖ Respecto a la amplitud de la necesidad, se encontró que, salvo contadas excepciones (RTF 06607-3-2002 y Casación 9209-2013-Lima), esta es entendida como una relación de carácter amplio, permitiéndose la deducción de gastos que no

tengan una relación directa con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de la misma (RTF 06607-3-2002, RTF 06749-3-2003, RTF 01275-2-2004, RTF 04807-1-2006, Casación 9209-2013-Lima, RTF 07132-4-2014, RTF 03211-11-2015, RTF 07732-4-2017, RTF 08731-8-2017, RTF 02962-11-2019, entre otros).

❖ Igualmente, el estudio demostró que, salvo contadas excepciones (RTF 05946-1-2019), existe una posición mayoritaria a reconocer la posibilidad de deducción de gastos que no generen renta efectiva, bastando la potencialidad para ello (RTF 04971-1-2006, RTF 03625-10-2014, RTF 02962-11-2019, RTF 01310-9-2020. Por el contrario, en las RTF 05946-1-2019, RTF 0837-4-2020 y RTF 10057-4-2021, el Tribunal Fiscal mantuvo el reparo de la SUNAT argumentando que el contribuyente no había acreditado cómo el contrato de cesión de uso de marca o el uso de esta, respectivamente, lo había beneficiado, lo que implica desconocer la potencialidad, requiriendo la obtención de un beneficio tangible.

❖ Asimismo, se destaca que en la RTF 05946-1-2019 el Tribunal Fiscal consideró que aun cuando el contribuyente acredite la celebración de contratos de construcción, ello no acredita que el uso de la marca hubiera sido necesario para la obtención de la buena pro.

❖ Respecto a la forma de cumplimiento, el estudio arrojó que la forma en que es utilizada una marca resulta sumamente relevante (RTF 10057-4-2021, RTF 00670-9-2022). No obstante, se encontraron casos contradictorios. Así, mientras que en las RTF 08731-8-2017, RTF 00761-8-2019, RTF 01310-9-2020, RTF 07401-3-2021, RTF 02638-4-2021, RTF 03963-5-2024, Sentencias de primera y segunda instancia recaídas en el expediente 04552-2021-0-1801-JC-CA-19 y Casación 23233-2023-Lima, se consideró que la necesidad se acredita mediante la utilización de la marca en actividades propias del giro del

negocio, en material publicitario, papelería, fotografías, equipos y vehículos del contribuyente; sin embargo, en las RTF 05946-1-2019, RTF 00670-9-2022 y RTF 02935-9-2022, el uso de la marca en material publicitario, carteles de ejecución de obras, así como material publicitario no fue suficiente para acreditar la necesidad del gasto.

❖ Respecto al hecho que el contribuyente hubiera utilizado previamente un signo similar o idéntico a la marca registrada, en la RTF 03458 se reconoció que el hecho que el contribuyente utilizar un signo idéntico a una marca, no genera el desconocimiento del gasto. Es más, en las RTF 01310-9-2020, RTF 07401-3-2021, RTF 02638-4-2021, Sentencias de primera y segunda instancia recaídas en el expediente 04552-2021-0-1801-JC-CA-19 y Casación 23233-2023-Lima, se consideró que el hecho que la marca hubiera sido utilizada por el contribuyente de forma previa al registro de la marca, acreditaba la necesidad del pago de la regalía.

❖ Respecto a la presentación de informes técnicos de orden económico, de marketing, u otros, el estudio arrojó resultados contradictorios. Así, en la RTF 02962-11-2019 se aceptó la deducción del gasto mediante la presentación de informes técnicos, además de contar con un manual de uso de marca. Sin embargo, en la RTF 05946-1-2019 el Informe económico no fue suficiente para que se considere acreditado el uso de la marca, exigiéndose que el contribuyente acredite cómo la marca repercutió en el incremento de los Ingresos en un 211.98%. Igualmente, en la RTF 01007-3-2020 el Tribunal Fiscal resolvió que, aun cuando se cuente con un informe técnico en el que se establezca que el uso de la marca generó incrementos en los ingresos, ello no resulta suficiente, requiriendo no solo que se señale, sino que el informe técnico demuestre la forma en que el uso de la marca permitió dicho incremento en los ingresos del contribuyente

❖ Asimismo, existe una tendencia a reconocer que la celebración de contratos de cesión de uso de marcas únicamente acredita un acuerdo de voluntades, pero no el vínculo entre el gasto y la obtención de renta o el mantenimiento de la fuente productora de la misma (RTF 05946-1-2019, RTF 01007-3-2020).

❖ De forma similar, en la RTF 01007-3-2020 el Tribunal Fiscal consideró que el uso de la marca, por sí solo, no acredita la necesidad.

❖ Igualmente, en las RTF 07132-4-2014, RTF 08372-4-2020 Y RTF 00670-9-2022, el Tribunal Fiscal sostuvo que no basta con acreditar el pago para que este sea deducible.

❖ Respecto a los documentos requeridos para acreditar la necesidad, el estudio arrojó resultados diversos y contradictorios. Así, en la RTF 03625-10-2024, el Tribunal Fiscal sostuvo que la necesidad es pasible de acreditarse con cualquier documento que resulte pertinente, no necesitándose fecha cierta, pudiéndose presentar documentación del propio contribuyente, no siendo necesario que la documentación provenga de terceros. En sentido similar, en la RTF 01275-2-2004 se reconoció que como regla general los contratos podrían ser verbales, salvo que exista una ley que requiera una formalidad especial. Sin embargo, en la RTF 07132-4-2014 el Tribunal Fiscal consideró que, a fin de poder determinar el contenido de los contratos, resultaba necesario que estos tengan forma escrita.

❖ Igualmente, respecto a los documentos que se requieren para acreditar la necesidad, en las RTF 04971-1-2006 a la deducción de gastos de una empresa hotelera, el Tribunal Fiscal señaló que no resultaba necesario que todos los gastos necesarios para brindar el servicio deban de ser incluidos en la factura, entendiéndose que algunos gastos son naturales al servicio y no

requieren documentación especial para acreditar que sirven al negocio.

❖ Respecto al material audiovisual que pueda presentarse, en la RTF 05946-1-2019 se rechazó la deducción argumentando que algunas fotografías presentadas no tenían fecha, por lo que no podían vincularse al ejercicio.

b.2. Indicador Normalidad.

❖ La normalidad se define como la relación entre el gasto y la actividad comercial, el giro del negocio, del contribuyente Cas. 9209-2013-Lima, RTF 05946-1-2019, RTF 01007-3-2020, RTF 0310-9-2020, RTF 07401-3-2021, RTF 10057-4-2021, RTF 00670-9-2022, Sentencia de primera instancia recaída en el expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19 y RTF 03963-5-2024.

❖ El uso de una marca en material publicitario del contribuyente es un uso normal RTF 07401-3-2021 y RTF 03963-5-2024, siendo una forma de cumplimiento adecuada.

❖ La normalidad no exige que los comprobantes de pago emitidos a los clientes incluyan el detalle de diversos bienes que fueron adquiridos para brindar servicios. RTF 04971-1-2006.

b.3. Indicador Razonabilidad.

❖ La razonabilidad se define como una relación entre el gasto y los ingresos del contribuyente. RTF 03625-10-2014, RTF 03211-11-2015

❖ En la RTF 00761-8-2019 se aceptó la deducción del pago de regalías de 15% del total de los ingresos.

❖ En la RTF 03963-5-2024 se aceptó la deducción del pago de regalías equivalente al 15% del total de ingreso anuales.

❖ La razonabilidad y la proporcionalidad se entienden como criterios distintos. La Corte Suprema no brindó una definición de cada una, limitándose a señalarlos únicamente. Cas. 9209-2013-Lima. Sin embargo, las RTF 03211-11-2015 y RTF 05946-1-2019 si establecen la diferencia.

b.4. Indicador Proporcionalidad.

❖ La proporcionalidad es entendida como una relación entre el gasto y el volumen de operaciones del contribuyente RTF 03211-11-2015, RTF 03458-8-2019, RTF 00761-8-2019, RTF 05946-1-2019, RTF 01007-3-2020, RTF 01310-9-2020, RTF 00670-9-2022 y RTF 03963-5-2024.

❖ No existe un límite normativo al monto de las regalías RTF 01499-1-2002.

❖ En la RTF 01275-2-2004, referida a la deducción del pago por servicios de mercadeo y publicidad, se aceptó una deducción de una contraprestación equivalente al 9.7% del porcentaje de ventas. En este sentido, se asimila las ventas al volumen de operaciones establecido en otras jurisprudencias.

C. Otras categorías relevantes encontradas.

El estudio también encontró otros elementos que, aun cuando presenten cierta vinculación con a alguna categoría, subcategoría o indicador estudiado, se consideró oportuno señalarlos de forma independiente, por la recurrencia de la administración tributaria al sustentar los reparos a la deducción de gastos.

❖ (*Modus operandi*) El primer elemento para considerar se encuentra referida a la forma de actuación del contribuyente en el desarrollo de sus negocios, también conocido como *modus operandi*. El estudio

demonstró que este elemento, si bien se encuentra íntimamente relacionado con el indicador necesidad, ha sido tratado de forma específica. Es estudio encontró que en cada caso ha de tenerse en consideración la forma en que un contribuyente obtiene sus resultados económicos, cómo opera en el mercado, por lo que todo análisis debe de considerar el caso particular (RTF 06749-3-2003, RTF 03964-1-2006, RTF 07732-4-2017, RTF 08731-8-2017 RTF 02962-11-2019, RTF 03458-8-2019).

❖ (Afectación al fisco) El estudio demostró la existencia de casos en los que la SUNAT cuestionó la deducción de los gastos argumentando que generaban un perjuicio fiscal, por ser actos de simulación, por no guardar relación con la realidad económica o argumentos de similar naturaleza. Sobre el particular, se encontró uniformidad en los criterios jurisprudenciales, en el sentido que estos argumentos, por si solos, no son suficientes para desconocer un gasto (RTF 01499-1-2002, RTF 05895-1-2002, RTF 11663-3-2007, RTF 07732-4-2017, entre otros).

❖ (Derecho de oposición al registro de una marca) En línea con lo anterior, el estudio demostró que existe un criterio unánime entre el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial respecto a que el ejercicio de un derecho de oposición al registro de una marca es un derecho cuyo ejercicio no puede ser cuestionado por la autoridad tributaria, pues ejercer un derecho o no ejercerlo depende única y exclusivamente del propio contribuyente en función a sus estrategias comerciales (RTF 08731-8-2017, RTF 02962-11-2019, RTF 03963-5-2024 y sentencia de primera y segunda instancia recaídas en el expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19).

❖ (Carga de la prueba) El estudio demostró lo particularmente relevante que es la carga de la prueba, así como la existencia de contradicciones. Si bien en las RTF 058951-2002, RTF 02962-11-2019, RTF 07401-3-2021 es la SUNAT quien debe de acreditar que el gasto no cumple con el principio de causalidad, no es apto para generar renta. Por otra parte, en la RTF 08372-4-2020 se asigna al

contribuyente la carga de probar la necesidad del gasto. Esto es todavía más complejo debido a que en la sentencia de primera instancia del expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19 se reconoce que la carga de la prueba corresponde a quien sostiene un hecho y, en el caso analizado.

❖ (Verdad material) En el caso RTF 04971-1-2006, el Tribunal Fiscal sostuvo que le correspondía a la administración tributaria encontrar la verdad material, lo que incluye la obtención de información adicional a la presentada por el contribuyente. Sin embargo, este parece ser un criterio aislado que no ha tenido mayor acogida jurisprudencial.

❖ (Gastos sobre la marca) El estudio encontró dos jurisprudencias (RTF 05946-1-2019 y RTF 01007-3-2020) en las cuales se rechazó la deducción del gasto debido a que fue el contribuyente y no el titular de la marca quien realizó los gastos de la marca, de lo que se derivó que no se consideró acreditada la necesidad de realizar el pago.

❖ (Test de beneficio) Finalmente, el estudio demostró la existencia de jurisprudencias en las que se puede apreciar cierta cercanía con el test de beneficio regulado en el inciso i) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta cuando se trata de servicios entre partes vinculadas, exigiéndose que el contribuyente acredite cuáles los beneficios concretos que el uso de una marca puede haberle reportado. En la RTF 05946-1-2019 (referido a la deducción de regalías por uso de marca por una empresa constructora) se mantuvo el reparo argumentando que el informe técnico no estableció expresamente cómo el uso de las marcas permitió la celebración de contratos que generaron renta gravada, repercutió en el incremento de ventas. De forma similar, en la RTF 10007-3-2020 (referido a la deducción de regalías por uso de marca por una empresa constructora) se mantuvo el reparo debido a que el informe técnico no demostró cómo el uso de la marca mejoró la competitividad o las ventas del contribuyente, o incrementar sus ingresos. Siguiendo el mismo criterio, en la RTF 00670-9-2022 (referido a la deducción de regalías por uso de marca por una empresa constructora) se mantuvo

el reparo señalando que se seguían los criterios de las RTF 05946-1-2019 y RTF 10007-3-2022. En este sentido, resulta razonable considerar que esta postura del Tribunal Fiscal motivó a que se emita el Informe No. 000070-2024-SUNAT/7T0000 en el cual la SUNAT, en el cual se reconoció que el test de beneficio no es aplicable a la cesión de uso de marca.

5.2. Discusión de resultados

- ❖ En relación con el primer objetivo específico, referido a conocer la evolución del tratamiento normativo en Perú sobre la deducción de pagos de regalías por el uso de marcas, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024, el estudio demostró que respecto a la categoría Regalía por uso de marca el tratamiento normativo no ha tenido alguna variación que pueda resultar relevante. Respecto a la categoría Gasto deducible, durante el periodo estudiado la Ley del Impuesto a la Renta tuvo cambios, sin embargo, el texto del artículo 37 de la citada ley se mantuvo sin cambios que puedan variar su contenido. En este sentido, se coincide con lo señalado por Del Águila (2018) respecto a que nuestro sistema ha recogido tanto la teoría objetiva como la teoría subjetiva de la causalidad, al exigir un vínculo de la regalía (gasto) con la obtención de renta gravada o el mantenimiento de su fuente.
- ❖ En relación con el segundo objetivo específico, referido a examinar el tratamiento jurisprudencial aplicado en Perú respecto a la deducción de pagos de regalías por el uso de marcas, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024, el estudio demostró la existencia de jurisprudencia no uniforme y contradictoria, además de existir un incremento en los casos resueltos sobre deducción de regalías por uso de marcas. En este sentido, los resultados del estudio coinciden con Saavedra (s.f.), cuyo concluyó que existe una dualidad de criterios que manifiestan en resoluciones contradictorias, afectando la seguridad jurídica. De forma similar, los resultados coinciden con lo expuesto Baptiste (2020) respecto a

que el uso de conceptos jurídicos indeterminados (tales como: necesidad, razonabilidad, proporcionalidad, entre otros) genera discrepancia en su interpretación y eleva la litigiosidad. No es menos relevante, señalar que el estudio ratificó lo señalado por Bravo (2013), en cuanto la deducción de gastos es un aspecto no entendido de forma cabal por todos los operadores jurídicos, lo cual quedó demostrado con la discordancia en las resoluciones analizadas. Respecto a lo señalado por Del Águila (2018), si bien el estudio coincide en cuanto a nivel normativo los gastos que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite deducir son únicamente los gastos necesarios, los resultados no coinciden en que se hubiera generado una instrumentalización que permite la deducción de gastos que no son estrictamente causales. De ello da cuenta las RTF 05946-1-2019, RTF 00670-9-2022 y RTF 02935-9-2022, en las que la deducción fue rechazada aun cuando la marca fue utilizada en material publicitario, carteles de ejecución de obras, así como material publicitario no fue suficiente para acreditar la necesidad del gasto, gastos que sí fueron considerados causales en las RTF 08731-8-2017, RTF 00761-8-2019, RTF 01310-9-2020, RTF 07401-3-2021, RTF 02638-4-2021, RTF 03963-5-2024, Sentencias de primera y segunda instancia recaídas en el expediente 04552-2021-0-1801-JC-CA-19 y Casación 23233-2023-Lima.

- ❖ En relación con el tercer objetivo específico, referido a identificar las principales razones por las que la jurisprudencia peruana ha aceptado o rechazado los pagos de regalías por uso de marcas como gastos deducibles, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024, estudio encontró que el estándar probatorio exigido para permitir la deducción se ha elevado, estándar probatorio principalmente vinculado a la acreditación de la necesidad del gasto. En este sentido, en la 05895-1-2002 se permitió el gasto bastando con la acreditación de la existencia de una marca, la existencia de un contrato y la contabilización del gasto, sin embargo, posteriormente se hizo recurrente la evaluación en que la marca fue utilizada por el contribuyente, (RTF 07132-4-2014, RTF 03211-11-2015, RTF 07732-4-2017, RTF 08731-8-2017, RTF 02962-11-2019) el uso de

símbolos previos al registro de marca RTF 08731-8-2017, RTF 02962-11-2019, RTF 03963-5-2024 y sentencia de primera y segunda instancia recaídas en el expediente 04552-2021-0-1801-JR-CA-19), acreditar cuál fue el beneficio concreto que el uso de la marca generó en el contribuyente (RTF 05946-1-2019, RTF 10007-3-2020, RTF 00670-9-2022, entre otras), e, inclusive, se analizó quién asumió los gastos de creación, mantenimiento o posicionamiento de la marca (RTF 05946-1-2019 y RTF 01007-3-2020). En este sentido, el estudio demostró que lo señalado Del Águila (2018) respecto a la existencia de una instrumentalización de la causalidad no es sostenible o, en todo caso, es cierto solo parcialmente. Finalmente, en cuanto a la aplicación del esquema E1: Deducción de regalías por cesión en uso de marca del catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal (SUNAT, 2024), el estudio demostró la existencia de resoluciones en las cuales uno de los principales argumentos de la SUNAT para cuestionar el gasto fue la presunta existencia de la existencia de algún perjuicio fiscal, simulación o por no guardar relación con la realidad económica (RTF 01499-1-2002, RTF 05895-1-2002, RTF 11663-3-2007, RTF 07732-4-2017). En cuanto al criterio de normalidad, el estudio demostró que el uso de una marca en material publicitario del contribuyente es un considerado uso que normal (RTF 07401-3-2021 y RTF 03963-5-2024), siendo una forma de cumplimiento adecuada de dicho criterio. En cuanto a los criterios de razonabilidad y, el estudio demostró la inexistencia de algún de porcentajes exactos que puedan aplicarse. En Respecto al primero, se aceptó la deducción de regalías por uso de marca ascendentes al 15% del total de los ingresos (RTF 00761-8-2019 y RTF 03963-5-2024). Respecto al segundo, si bien se trató de un caso referido a la deducción del pago por servicios de mercadeo y publicidad, se aceptó una deducción de una contraprestación equivalente al 9.7% del porcentaje de ventas (RTF 01275-2-2004).

- ❖ En relación con el cuarto objetivo específico, referido a referido a proponer acciones concretas que deben implementar las empresas inmobiliarias para garantizar que el pago de regalías por el uso de marcas sea reconocido como un gasto deducible, conforme a lo establecido en la normativa y

jurisprudencia peruana, el estudio demostró que lo propuesto por Carrillo (2021) ha servido en diversos casos para aceptar la deducción del gasto. En particular, los contribuyentes deben de contar con material probatorio suficiente para acreditar no solo la existencia de la marca o la celebración de un contrato de cesión de uso de marca, sino acreditar la fehaciencia de la operación, lo cual se logra mediante el uso de la marca vía fotografías que contengan las fechas y lugares en donde fueron tomadas. Luego de ello, para acreditar la necesidad del gasto, será importante identificar cuál es el valor que una marca puede aportar al contribuyente, para lo cual se deberá de contar con informes emitidos por especialistas en donde se explique cómo y dónde fue utilizada la marca, cómo dicho uso (que puede ser en material publicitario) impactó o puede impactar en las ventas del proyecto inmobiliario en concreto o con encuestas a los compradores en donde asignen un valor a la marca para su decisión de compra. Finalmente, aun cuando pueda parecer obvio, es relevante explicar al Tribunal Fiscal y al Poder Judicial cómo opera el sector inmobiliario y, como consecuencia, cuál es el modus operandi cómo el contribuyente obtiene renta.

Además de ello, en función a lo encontrado en el estudio, (RTF 08731-8-2017, RTF 00761-8-2019, RTF 01310-9-2020, RTF 07401-3-2021, RTF 02638-4-2021, RTF 03963-5-2024, entre otras), el contribuyente deberá documentar mediante algún mecanismo que permita su prueba posterior (fotografías digitales, constataciones notariales, entre otras) que la marca ha sido utilizada en actividades que son propias de la actividad inmobiliaria, como en publicidad en portales de venta de inmuebles, ferias inmobiliarias, material publicitario, vestimenta de los trabajadores, información enviada a las entidades que financian las operaciones (fondos de inversión, inversores privados o bancos) en donde se demuestre no solo la experiencia del grupo, sino que se indique específicamente que se trabaja bajo una sola marca. Igualmente, es recomendable que no sean las empresas inmobiliarias quienes asuman los gastos asociados a la marca (renovaciones del registro, registro de variaciones, entre otros) y, en caso de asumir alguno de ellos, esta obligación quede documentada por escrito estableciendo

expresamente la obligación a cargo de la inmobiliaria. Finalmente, las empresas inmobiliarias no pueden dejar de presentar pruebas y responder a todas las comunicaciones que remita la SUNAT, si bien la carga de la prueba en algunos casos puede liberarlos de presentar documentos, es preferible presentar todos los documentos no esperando a que SUNAT realice algún cruce de información en la búsqueda de la verdad material.

- ❖ Por lo antes señalado, en relación con el objetivo general, referido a proponer una estrategia para que las empresas del sector inmobiliario logren que los pagos de regalías por el uso de marcas sean reconocidos como gastos deducibles, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024, el estudio demostró la importancia de fortalecer el respaldo documental de la empresa inmobiliaria que permitan acreditar los posibles cuestionamientos de la SUNAT. Para ello, deben de generarse protocolos claros y detallados sobre cómo acreditar la existencia de la marca, los contratos de cesión de uso y la forma y lugar en que se utiliza la marca. El protocolo debe de exigir material fotográfico con las fechas y las ubicaciones que evidencien el uso de la marca, tanto en actividades publicitarias (ferias inmobiliarias y material publicitario) como operativas internas (vestimenta de los trabajadores o de equipos y vehículos) y externa (informes remitidos a financistas de los proyectos inmobiliarios). Igualmente, como parte de la estrategia se debe de contar con evaluaciones realizadas por terceros especialistas que identifiquen los beneficios que potencialmente pueden aportar a la empresa inmobiliaria y, de identificar beneficios concretos, documentarlos. Los informes técnicos deberán de estar enfocados a demostrar la potencialidad del uso de marcar en el mercado inmobiliario y cómo dicho uso impacta en las ventas de los proyectos inmobiliarios. Asimismo, es importante contar con documentación que permita a las autoridades tributarias entender cómo funciona el sector inmobiliario, incluyendo el modelo de negocio que hace necesario que quien desarrolle los proyectos y las comercialice sean personas jurídicas que son creadas de forma específica para cada proyecto y, por lo mismo, son las marcas las que otorgan confianza a los potenciales compradores. Finalmente, toda

estrategia debe de contemplar el responder puntualmente a todas las comunicaciones de la SUNAT con el material probatorio necesario.

Conclusiones

A continuación, se resumen las principales conclusiones arribadas en el estudio, en función a los objetivos del presente informe.

- ❖ En relación con el primer objetivo específico, referido a conocer la evolución del tratamiento normativo en Perú sobre la deducción de pagos de regalías por el uso de marcas, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024, se concluye que no ha existido variación normativa relevante.
- ❖ En relación con el segundo objetivo específico, referido a examinar el tratamiento jurisprudencial aplicado en Perú respecto a la deducción de pagos de regalías por el uso de marcas, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024, se concluye que existe jurisprudencia no uniforme y contradictoria, además de existir un incremento en los casos resueltos sobre deducción de regalías por uso de marcas. En ciertas ocasiones se ha permitido deducir las regalías mediante la acreditación del uso de la marca en el material publicitario del contribuyente o en los equipos de este, mientras que en otras oportunidades se ha considerado insuficiente para acreditar el vínculo de necesidad.
- ❖ En relación con el tercer objetivo específico, referido a identificar las principales razones por las que la jurisprudencia peruana ha aceptado o rechazado los pagos de regalías por uso de marcas como gastos deducibles, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024, se concluye que las principales razones se encuentran relacionadas a acreditar los beneficios concretos que el uso de la marca generó en los contribuyentes y la forma en que éstos han utilizado la marca.
- ❖ En relación con el cuarto objetivo específico, referido a proponer acciones concretas que deben implementar las empresas inmobiliarias para garantizar que el pago de regalías por el uso de marcas sea reconocido como un gasto deducible, conforme a lo establecido en la normativa y jurisprudencia peruana, se concluye que existe una necesidad de contar con material

fotográfico que demuestre el uso de la marca, contar con informes técnicos que desarrollen cómo el uso de la marca favorece las ventas del proyecto inmobiliario en concreto, así como realizar encuestas a los compradores en donde asignen un valor a la marca para su decisión de compra.

- ❖ Por lo antes señalado, en relación con el objetivo general, referido a proponer una estrategia para que las empresas del sector inmobiliario logren que los pagos de regalías por el uso de marcas sean reconocidos como gastos deducibles, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024, se concluye la importancia de fortalecer el respaldo documental mediante el uso de protocolos respecto a la forma en que se acredita el potencial beneficio del uso de la marca para la empresa inmobiliaria, el uso específico dado y los beneficios concretos que pudieran haberse generado.

Recomendaciones

A continuación, se otorgan algunas recomendaciones en función a los objetivos del presente informe.

- ❖ Aun cuando durante el periodo de estudio no se ha identificado cambios normativos relevantes, se recomienda realizar revisiones periódicas de la normativa vigente y las interpretaciones jurisprudenciales, emitiendo guías interpretativas que permitan a las empresas inmobiliarias adecuar sus estrategias para prevenir posibles conflictos tributarios.
- ❖ Debido a la contradicción en la jurisprudencia peruana sobre la deducción de pagos por regalías, se recomienda que las empresas inmobiliarias fomenten diálogos con las entidades estatales que podrían llevarse a cabo mediante seminarios o charlas, que coadyuven a generar criterios uniformes y reduzcan la incertidumbre jurídica.
- ❖ A fin de garantizar que los pagos de regalías sean aceptados como gastos deducibles, se recomienda que las empresas inmobiliarias cuenten con material fotográfico o publicitario que evidencie el uso efectivo de la marca en actividades directamente vinculadas con las actividades inmobiliarias, así como elaborar informes técnicos que expliquen cómo el uso de una marca beneficia o puede beneficiar a la inmobiliaria y, contar con encuestas a clientes para cuantificar la influencia de la marca en su decisión de compra de los departamentos o terrenos que estos adquieren.
- ❖ Finalmente, se recomienda contar con un protocolo interno que permita documentar de forma exhaustiva los beneficios del uso de la marca para la empresa inmobiliaria. Dicho protocolo de debe incluir lineamientos específicos sobre cómo y dónde se utiliza la marca, cuál es el impacto del uso de marca en los resultados financieros del proyecto inmobiliario y definir los estándares mínimos de pruebas que deben de ser entregadas a la SUNAT, el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, según el caso.

Referencias

- Alva, M. (2014). Las regalías y su deducción como gasto para el impuesto a la renta. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/11/21/las-regal-as-y-su-deduccion-como-gasto-para-el-impuesto-a-la-renta/>
- Atlas.ti (s.f.). Guía definitiva de la investigación cualitativa. https://atlasti.com/es/guias/guia-investigacion-cualitativa-parte-2/analisis-del-contenido?_gl=1*11x7cbd*_up*MQ..*_ga*MTIzNDg2ODI5MS4xNzM1MDgyMjgz*_ga_K459D5HY8F*MTczNTA4MjI4My4xLjAuMTczNTA4MjI4My4wLjAuMA
- Banco Central de Reserva del Perú (2011). Glosario de términos económicos. <https://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/glosario.html>
- Banco Central de Reserva del Perú (2011). Glosario de términos económicos. <https://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Glosario/Glosario-BCRP.pdf>
- Baptiste, M. (2020). Los requisitos generales para la deducibilidad de gastos en el impuesto sobre la renta: causalidad, necesidad y proporcionalidad. *Revista de Derecho Fiscal*, No. 16, enero-junio 2020, 75-87. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/6455>
- Bravo, J. (2013). Derecho tributario. Reflexiones. Jurista editores.
- Carrillo, M. (2021). Principio de causalidad en la deducción de regalías por uso de marca. LP Pasión por el derecho. <https://lpderecho.pe/principio-causalidad-deducción-regalías-uso-marca/>
- Carrillo, M. (2022 A). Gastos por pago de regalías por cesión en uso de una marca (Resolución del Tribunal Fiscal No. 00761-8-2019). <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2022/12/15/gastos-por-pago-de-regalías-por-cesion-en-uso-de-una-marca-resolucion-del-tribunal-fiscal-n-00761-8-2019/>
- Carrillo, M. (2022 B). Gastos por concepto de regalías por el uso de una marca y documentación sustentatoria. Blog de Miguel Ángel Carrillo Bautista. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2022/12/29/gastos-por-concepto-de-regalías-por-el-uso-de-una-marca-y-documentacion-sustentatoria/>
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2018). Marco Conceptual para la Información Financiera.

https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/niif/Marco_Conceptual_BV2022_GVT.pdf

Del Águila, Anderson (2018). El sentido amplio de la causalidad, y su instrumentalización. Tesis para optar el grado académico de magister en derecho tributario.

<https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/14207>

Frank, M., Fujimori, K., Che, R. and Danks, T. *8 common challenges to trademark royalty deductions*, (2019).

<https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2022/8-common-challenges-trademark-royalty-deductions.pdf>

Givati, Y. (2019) Theories of Tax Deductions: Income Measurement versus Efficiency. En *Journal of Law, Finance and Accounting*. 107-136.

<https://www.stern.nyu.edu/sites/default/files/assets/documents/Givati-Theories%20of%20Tax%20Deductions.pdf>

Henández-Sampieri, R. y Mendoza, C. (2018). Metodología de la investigación. Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta., Mc. Graw Hill INTERAMERICANA EDITORES, S.A. de C. V.

Henández-Sampieri, R., Fernández, C., Baptista, P. (1997). Metodología de la Investigación. Mc Graw Hill.

Hernández, L. (2002). Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta. *Ius et veritas*, 13(25), 297-303.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215>

Medrano, H. (2018). Derecho Tributario. Impuesto a la renta: aspectos significativos. *Colección lo esencial del derecho* 32. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Mejía, M. (2023). La deducción del pago de regalías en la renta empresarial. *Derecho tributario y derecho procesal tributario. Libro Homenaje a Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León*, Instituto Pacífico, 631-644.

Montestruque, Karina (2005). A propósito del Principio de Causalidad. *Análisis Tributario*, volumen XVIII, número 204, 17-18.

Nohlen, D. (2020). El método comparativo. *Antologías para el estudio y la enseñanza de la ciencia política. Volumen III: La metodología de la ciencia*

- política*, Universidad Nacional Autónoma de México, 41-56.
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6180/5.pdf>
- Picón, J. (2021). *Tributación en el sector construcción e inmobiliario*. Instituto Pacífico.
- Picón, J. (2024). *¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo... Dogma ediciones*.
- Real Academia de la lengua española (2014). *Diccionario de la lengua española*. 23° edición, <https://dle.rae.es/>
- Real Academia de la lengua española (2023). *Diccionario panhispánico del español jurídico*. <https://dpej.rae.es/>
- Ruiz de Castilla, R. (2023). *Derecho Tributario peruano. Impuesto a la renta. Impuesto al Valor Agregado (IGV). Vol. II. (2da ed.)*. Palestra editores.
- Saavedra, R. (s.f.). *La causalidad del gasto por regalías pagadas por la cesión en uso de signo distintivo en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal*.
<https://www.camaratru.org.pe/web2/index.php/jstuff/multiplataforma-vision-empresarial/item/5662-la-causalidad-del-gasto-por-regalias-pagadas-por-la-cesion-en-uso-de-signo-distintivo-en-la-jurisprudencia-del-tribunal-fiscal>
- Stewart, L. (s.f.). *Investigación básica vs. aplicada*. <https://atlasti.com/es/research-hub/investigacion-basica-vs-aplicada#cual-es-la-diferencia-entre-investigacion-aplicada-e-investigacion-basica>
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanas (2024). *Esquemas de alto riesgo fiscal*. <https://orientacion.sunat.gob.pe/7320-10-catalogo-de-esquemas-de-alto-riesgo-fiscal-empresas>
- Unidad de Apoyo para el Aprendizaje de la Universidad Nacional Autónoma de México (s.f.). https://repositorio-uapa.cuaieed.unam.mx/repositorio/moodle/pluginfile.php/1516/mod_resource/content/8/contenido/index.html
- Villanueva, 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>

Apéndices

❖ Apéndice A. Matriz de consistencia

Problema general	Objetivo general	Problemas específicos	Objetivos específicos	Categorías, Subcategorías e Indicadores	Metodología
¿Qué estrategia pueden implementar las empresas del sector inmobiliario para lograr que los pagos de regalías por uso de marcas sean reconocidos como gastos deducibles, considerando lo establecido en la normativa y jurisprudencia peruana?	Proponer una estrategia para que las empresas del sector inmobiliario logren que los pagos de regalías por el uso de marcas sean reconocidos como gastos deducibles, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024	¿Cómo ha evolucionado el tratamiento normativo en Perú sobre la deducción de pagos de regalías por uso de marcas desde el año 2000 hasta el año 2024?	Conocer la evolución del tratamiento normativo en Perú sobre la deducción de pagos de regalías por el uso de marcas, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024	Categoría 1: Regalías por uso de marcas Subcategorías: - Marca - Regalía - Posibilidad de deducción en el tiempo Categoría 2: Gasto deducible Subcategorías - Gasto - Deducibilidad Indicadores de la Deducibilidad - Necesidad - Normalidad - Razonabilidad - Proporcionalidad	Método: Comparativo basado en el análisis de jurisprudencia. Tipo de investigación: Básica, debido a que se enfoca en generar conocimiento que pueda ser utilizado, aunque no se busque resolver un problema específico en campo. Alcance: Descriptivo, porque se analiza y describe los estándares de exigencia que realiza la jurisprudencia para
		¿Cuál ha sido el tratamiento jurisprudencial para considerar deducibles los pagos de regalías por uso de marcas en el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024?	Examinar el tratamiento jurisprudencial aplicado en Perú respecto a la deducción de pagos de regalías por el uso de marcas, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024		

	<p>¿Cuáles son las principales razones, desde un enfoque jurisprudencial, por las que se ha aceptado o rechazado la deducción de pagos de regalías por uso de marcas en el período comprendido entre los años 2000 y 2024?</p>	<p>Identificar las principales razones por las que la jurisprudencia peruana ha aceptado o rechazado los pagos de regalías por uso de marcas como gastos deducibles, durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2024</p>	<p>considerar si el pago de una regalía es o no deducible, así como la documentación requerida para tales efectos.</p> <p>Diseño: Documental, dado que el estudio se basa en el análisis de sentencias y resoluciones judiciales.</p> <p>Técnica: Corte y recolección, enfocada en la recopilación y en la clasificación de información relevante de la jurisprudencia analizada.</p>
	<p>¿Cuáles son las acciones concretas que deben cumplir las empresas inmobiliarias para que el pago de regalías por uso de marcas sea reconocido como un gasto deducible, considerando lo establecido en la normativa y jurisprudencia peruana?</p>	<p>Proponer acciones concretas que deben implementar las empresas inmobiliarias para garantizar que el pago de regalías por el uso de marcas sea reconocido como un gasto deducible, conforme a lo establecido en la normativa y jurisprudencia peruana.</p>	

❖ Apéndice B. Lista de cotejo

[Número de jurisprudencia]			
Pertinencia de analizar la resolución para el presente estudio			
Item	Aspectos considerados	Sí	No
1	¿La resolución del Tribunal Fiscal o Sentencia del Poder Judicial (en adelante, la "Resolución") está referida a la deducibilidad de regalías por uso de marca en el sector inmobiliario?		
2	Si la respuesta a la pregunta anterior fuera "No", ¿la Resolución está referida a la deducibilidad de regalías por uso de marcas en cualquier otro sector?		
3	Si la respuesta a la pregunta 2 es "No", indicar por qué es relevante analizar la Resolución para el estudio.		
4	¿La Resolución contiene o desarrolla el concepto marca ?		
5	¿La Resolución contiene o desarrolla el concepto regalía o algún concepto equivalente?		
6	¿La Resolución contiene o desarrolla la posibilidad de deducción de regalías ?		
7	¿La Resolución contiene o desarrolla las teorías de causalidad del gasto ?		
8	En relación con deducibilidad del gasto, ¿la Resolución contiene o desarrolla la necesidad del gasto?		
9	En relación con la deducibilidad del gasto, ¿la Resolución contiene o desarrolla la normalidad del gasto?		
10	En relación con la deducibilidad del gasto, ¿la Resolución contiene o desarrolla la razonabilidad del gasto?		
11	¿La Resolución contiene o desarrolla la proporcionalidad del gasto para su deducibilidad?		
12	¿La Resolución expone cuáles fueron las causas por las cuales aceptó o rechazó la deducción del pago de regalías por el contribuyente?		
13	¿La Resolución expone otros elementos para la deducibilidad distintas a las categorías, subcategorías y dimensiones considerados en el estudio?		

Citas textuales y asignación de categoría, subcategoría, dimensión u otro		
Resolución del Tribunal Fiscal o Sentencia del Poder Judicial	Categoría, Subcategoría, Dimensión u otro que corresponda	Cita textual

❖ Apéndice C. Validación del Dr. Daniel Yacolca Estares

CARTA DE PRESENTACIÓN

Señor: Dr. Daniel Yacolca Estares

Presente

Asunto: VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS A TRAVÉS DE JUICIO DE EXPERTO.

Me es muy grato comunicarme con usted para expresarle mi saludo y así mismo, hacer de su conocimiento que, siendo estudiantes del programa de Tributación de la Universidad Continental, requiero validar el instrumento con el cual recogeré la información necesaria para poder desarrollar mi investigación y con la cual optaré el grado de Magister en Tributación.

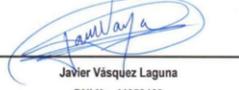
El título nombre de mi proyecto de investigación es: "Deducción del pago de regalías por el uso de marca en el sector inmobiliario en el Perú durante el período 2000-2024" y siendo imprescindible contar con la aprobación de docentes especializados para poder aplicar el instrumento en mención, he considerado conveniente recurrir a usted, ante su connotada experiencia en temas educativos y/o investigación educativa.

El expediente de validación, que le hago llegar contiene:

- Carta de presentación.
- Definiciones conceptuales de las categorías y subcategorías.
- Matriz de operacionalización de las categorías.
- Certificado de validez de contenido del instrumento.

Expresándole mis sentimientos de respeto y consideración me despedimos de usted, no sin antes agradecerle por la atención que dispense a la presente.

Atentamente.



Javier Vásquez Laguna
DNI No. 44053468

DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LAS CATEGORÍAS, SUBCATEGORÍAS Y DIMENSIONES

Categoría 1: Regalía por uso de marca

Según RUIZ DE CASTILLA (2023, pp. 155-157), esta categoría puede entenderse como la retribución que es entregada por el uso de un bien intangible, diferenciándose de una compraventa en que en esta última el comprador obtiene la titularidad del derecho de propiedad, incluyendo el derecho de uso.

Subcategorías de la Categoría 1: El estudio descompone esta categoría en tres subcategorías: marca, regalía y posibilidad de deducción en el tiempo.

Subcategoría 1: Marca

Decisión 486 de la Comunidad Andina, que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial contiene la definición de marca y los derechos que ella otorga a su titular en sus artículos 134, 154 y 155.

Artículo 137. A efectos de este régimen constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro.
Podrán constituir marcas, entre otros, los siguientes signos: (...)

Artículo 154. El derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente. (el subrayado es agregado)

Artículo 155. El registro de una marca confiere a su titular el derecho de impedir a cualquier tercero realizar, sin su consentimiento, los siguientes actos:

- a) aplicar o colocar la marca o un signo distintivo idéntico o semejante sobre productos para los cuales se ha registrado la marca, sobre productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;
- b) suprimir o modificar la marca con fines comerciales, después de que se hubiese aplicado o colocado sobre los productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre los productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;
- c) fabricar etiquetas, envases, envolturas, embalajes u otros materiales que reproduzcan o contengan la marca, así como comercializar o detentar tales materiales;
- d) usar en el comercio un signo idéntico o similar a la marca respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando tal uso pudiese causar confusión o un riesgo de asociación con el titular del registro. Tratándose del uso de un signo idéntico para productos o servicios idénticos se presumirá que existe riesgo de confusión;
- e) usar en el comercio un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando ello pudiese causar al titular del registro un daño económico o comercial injusto por razón de una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o por razón de un aprovechamiento injusto del prestigio de la marca o de su titular;

f) usar públicamente un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida, aun para fines no comerciales, cuando ello pudiese causar una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o un aprovechamiento injusto de su prestigio. (el subrayado es agregado)

Subcategoría 2: Regalía

El artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta establece el concepto de regalía en el ámbito tributario:

Artículo 27°. Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.
(...) (el subrayado es agregado)

Subcategoría 3: Posibilidad de deducción en el tiempo

Esta subcategoría se refiere a si, durante el periodo de tiempo estudiado, la deducción de regalías por uso de marcas ha sufrido alguna variación, en el sentido de permitirse o rechazarse. Su relevancia radica en que permite tener un marco de referencia claro sobre la estabilidad de su deducción durante todo el periodo analizado.

Durante el periodo analizado en el presente trabajo la posibilidad de deducir el pago de regalías no ha variado. El Decreto Legislativo 774, publicado en el año 1994, incluyó en el literal p del artículo 37 a las regalías como gasto deducible a efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría. Si bien el citado artículo 37 ha sufrido diversos cambios, estos no han afectado a su literal p, permitiendo la deducción de regalías hasta la fecha.

Categoría 2: Gasto deducible

Según RUIZ DE CASTILLA (2023, p. 288), "un gasto es deducible si tiene por finalidad la realización del objeto de la empresa o la realización de sus actividades".

Subcategorías de la Categoría 2: El estudio descompone esta categoría en dos subcategorías: gasto y deducibilidad o causalidad. Asimismo, la segunda subcategoría se ha descompuesto cuatro indicadores como son necesidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Subcategoría 1: Gasto

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2018) ha definido el gasto como las "disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio" (p.20).

Subcategoría 2: Deducibilidad o Causalidad

Para Villanueva (2013), "la deducción de gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad" (p. 102). Picón (2024) ha señalado que "para ser deducible, el gasto o costo debe tener como motivo o finalidad el planteado por la norma tributaria, es decir, la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente generadora de rentas gravadas" (p. 29). Hernández (2002) demostró que este dispositivo debe de interpretarse como una conjunción adversativa "o". Para ello, el autor se valió tanto en los usos que doctrinalmente representa la conjunción copulativa "y" como en diversos artículos de la propia Ley del Impuesto a la Renta.

Conforme con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, la causalidad del gasto es entendida como una relación de necesidad entre la erogación (el gasto) y la obtención de renta gravada o el mantenimiento de la fuente. Además, se debe de cumplir con los criterios de normalidad, razonabilidad, entre otros. A continuación, se transcribe la parte pertinente del citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 37°. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)
Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros. (el subrayado es agregado)

Indicadores de la Subcategorías 2:

Indicador 1: necesidad

Conforme con la definición legal, para que un gasto pueda ser deducido debe de existir una relación de necesidad entre el gasto y la producción de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de la misma. Sin embargo, como lo ha señalado Picón (2024) "el gasto no tiene que ser indispensable, pero sí debe guardar una relación "causa-finalidad determinante" o "causa-efecto deseado" respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente (p. 33). Igualmente, el Tribunal Fiscal ha reconocido en reiterada jurisprudencia (por ejemplo, las RTF 01275-2-2004, 08731-8-2017, 05946-1-2019, 01007-3-2020) que la relación de necesidad entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente es una noción de carácter amplio, que permite la deducción de gastos que no guardan una relación directa.

Indicador 2: normalidad

Conforme con la definición legal, la normalidad se evalúa teniendo en cuenta cuál es la actividad realizada por el contribuyente que genera la renta gravada. En este sentido, "no se pueden deducir adquisiciones que no resulten coherentes con la actividad lucrativa del contribuyente" (Picón, 2021, p. 19).

Indicador 3: razonabilidad

Conforme con la definición, legal la razonabilidad se evalúa teniendo en cuenta la relación entre el gasto y los ingresos del contribuyente. En este sentido, para Picón (2021), el criterio de razonabilidad es un criterio de carácter lógico aplicado al monto del gasto, no pudiendo ser deducido un gasto que resulte absurdamente elevados en función de los ingresos del contribuyente.

❖ Apéndice D. Validación del Mg. Luis Miní Miranda

CARTA DE PRESENTACIÓN

Señor: Mg. José Luis Miní Miranda

Presente

Asunto: VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS A TRAVÉS DE JUICIO DE EXPERTO.

Me es muy grato comunicarme con usted para expresarle mi saludo y así mismo, hacer de su conocimiento que, siendo estudiantes del programa de Tributación de la Universidad Continental, requiero validar el instrumento con el cual recogeré la información necesaria para poder desarrollar mi investigación y con la cual optaré el grado de Magister en Tributación.

El título nombre de mi proyecto de investigación es: "Deducción del pago de regalías por el uso de marca en el sector inmobiliario en el Perú durante el periodo 2000-2024" y siendo imprescindible contar con la aprobación de docentes especializados para poder aplicar el instrumento en mención, he considerado conveniente recurrir a usted, ante su connotada experiencia en temas educativos y/o investigación educativa.

El expediente de validación, que le hago llegar contiene:

- Carta de presentación.
- Definiciones conceptuales de las categorías y subcategorías.
- Matriz de operacionalización de las categorías.
- Certificado de validez de contenido del instrumento.

Expresándole mis sentimientos de respeto y consideración me despedimos de usted, no sin antes agradecerle por la atención que dispense a la presente.

Atentamente.


Javier Vásquez Laguna
DNI No. 44053468

Comentado [VD1]: Por que no se desarrolla el contenido del sector inmobiliario, si es parte del tema de la tesis. O, cual es el enfoque que se dara sobre este elemento?

Con formato: Resaltar

Comentado [VD2]: Si se esta escogiendo un periodo tan amplio como 24 años de estudio se tendrá que hacer un análisis por todo ese tramo de tiempo. Se recomienda tener un tiempo de análisis menor.

Con formato: Resaltar

DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LAS CATEGORÍAS, SUBCATEGORÍAS Y DIMENSIONES

Categoría 1: Regalía por uso de marca

Según RUIZ DE CASTILLA (2023, pp. 155-157), esta categoría puede entenderse como la retribución que es entregada por el uso de un bien intangible, diferenciándose de una compraventa en que en esta última el comprador obtiene la titularidad del derecho de propiedad, incluyendo el derecho de uso.

Subcategorías de la Categoría 1: El estudio descompone esta categoría en tres subcategorías: marca, regalía y posibilidad de deducción en el tiempo.

Subcategoría 1: Marca

Decisión 486 de la Comunidad Andina, que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial contiene la definición de marca y los derechos que ella otorga a su titular en sus artículos 134, 154 y 155.

Artículo 137. A efectos de este régimen constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro. Podrán constituir marcas, entre otros, los siguientes signos: (...)

Artículo 154. El derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente. (el subrayado es agregado)

Artículo 155. El registro de una marca confiere a su titular el derecho de impedir a cualquier tercero realizar, sin su consentimiento, los siguientes actos:

- a) aplicar o colocar la marca o un signo distintivo idéntico o semejante sobre productos para los cuales se ha registrado la marca, sobre productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;
- b) suprimir o modificar la marca con fines comerciales, después de que se hubiese aplicado o colocado sobre los productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre los productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;
- c) fabricar etiquetas, envases, envolturas, embalajes u otros materiales que reproduzcan o contengan la marca, así como comercializar o detentar tales materiales;
- d) usar en el comercio un signo idéntico o similar a la marca respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando tal uso pudiese causar confusión o un riesgo de asociación con el titular del registro. Tratándose del uso de un signo idéntico para productos o servicios idénticos se presumirá que existe riesgo de confusión;
- e) usar en el comercio un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando ello pudiese causar al titular del registro un daño económico o comercial injusto por razón de una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca; o por razón de un aprovechamiento injusto del prestigio de la marca o de su titular;
- f) usar públicamente un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida, aun para fines no comerciales, cuando ello pudiese causar una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o un aprovechamiento injusto de su prestigio. (el subrayado es agregado)

Comentado [VD3]: Se recomienda indagar sobre que se entiende, conforme al derecho interno, por MARCA (Qué dice el INDECOPI?). Porque el espacio de estudio es Perú. La definición dada por la CAN podría ser complementaria.

Con formato: Resaltar

Subcategoría 2: Regalía

El artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta establece el concepto de regalía en el ámbito tributario:

Artículo 27°. Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.
(...) (el subrayado es agregado)

Subcategoría 3: Posibilidad de deducción en el tiempo de análisis

Esta subcategoría se refiere a si, durante el periodo de tiempo estudiado, la deducción de regalías por uso de marcas ha sufrido alguna variación, en el sentido de permitirse o rechazarse. Su relevancia radica en que permite tener un marco de referencia claro sobre la estabilidad de su deducción durante todo el periodo analizado.

Durante el periodo analizado en el presente trabajo la posibilidad de deducir el pago de regalías no ha variado. El Decreto Legislativo 774, publicado en el año 1994, incluyó en el literal p del artículo 37 a las regalías como gasto deducible a efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría. Si bien el citado artículo 37 ha sufrido diversos cambios, estos no han afectado a su literal p, permitiendo la deducción de regalías hasta la fecha.

Categoría 2: Gasto deducible

Según RUIZ DE CASTILLA (2023, p. 288), "un gasto es deducible si tiene por finalidad la realización del objeto de la empresa o la realización de sus actividades".

Subcategorías de la Categoría 2: El estudio descompone esta categoría en dos subcategorías: gasto y deducibilidad o causalidad. Asimismo, la segunda subcategoría se ha descompuesto en cuatro indicadores como son la necesidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Subcategoría 1: Gasto

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2018) ha definido el gasto como las "disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio" (p.20).

Subcategoría 2: Deducibilidad o Causalidad

Para Villanueva (2013), "la deducción de gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad" (p. 102). Picón (2024) ha señalado que "para ser deducible, el gasto o costo debe tener como motivo o finalidad el planteado por la norma tributaria, es decir, la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente generadora de rentas gravadas" (p. 29). Hernández (2002) demostró que este dispositivo debe de interpretarse como una conjunción adversativa "o".

Para ello, el autor se valió tanto en los usos que doctrinalmente representa la conjunción copulativa "y" como en diversos artículos de la propia Ley del Impuesto a la Renta.

Conforme con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, la causalidad del gasto es entendida como una relación de necesidad entre la erogación (el gasto) y la obtención de renta gravada o el mantenimiento de la fuente. Además, se debe de cumplir con los criterios de normalidad, razonabilidad, entre otros. A continuación, se transcribe la parte pertinente del citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 37°. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros. (el subrayado es agregado)

Indicadores de la Subcategorías 2:

Indicador 1: necesidad

Conforme con la definición legal, para que un gasto pueda ser deducido debe de existir una relación de necesidad entre el gasto y la producción de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de la misma. Sin embargo, como lo ha señalado Picón (2024) "el gasto no tiene que ser indispensable, pero sí debe guardar una relación "causa-finalidad determinante" o "causa-efecto deseado" respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente (p. 33). Igualmente, el Tribunal Fiscal ha reconocido en reiterada jurisprudencia (por ejemplo, las RTF 01275-2-2004, 08731-8-2017, 05946-1-2019, 01007-3-2020) que la relación de necesidad entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente es una noción de carácter amplio, que permite la deducción de gastos que no guardan una relación directa.

Indicador 2: normalidad

Conforme con la definición legal, la normalidad se evalúa teniendo en cuenta cuál es la actividad realizada por el contribuyente que genera la renta gravada. En este sentido, "no se pueden deducir adquisiciones que no resulten coherentes con la actividad lucrativa del contribuyente" (Picón, 2021, p. 19).

Indicador 3: razonabilidad

Conforme con la definición legal la razonabilidad se evalúa teniendo en cuenta la relación entre el gasto y los ingresos del contribuyente. En este sentido, para Picón (2021), el criterio de razonabilidad es un criterio de carácter lógico aplicado al monto del gasto, no pudiendo ser deducido un gasto que resulte absurdamente elevados en función de los ingresos del contribuyente.

Indicador 4: proporcionalidad

Este criterio no ha sido reconocido expresamente por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo un origen y desarrollo jurisprudencial. Según Bravo (2013) este criterio fue reconocido por primera vez en las RTF 2411-4-96 y 2439-4-96. Posteriormente, este criterio ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como por ejemplo en las RTF 01275-2-2004, 08731-8-2017 y 02638-4-2021, señalándose que los gastos deben de mantener cierta proporción con el volumen de las operaciones del contribuyente.

MATRIZ DE OPERACIONALIZACIÓN DE LAS CATEGORÍAS

Categorías	Subcategorías	Indicadores
Regalías por uso de marca	Marca	
	Regalía	
	Possibilidad de deducción en el tiempo	
Gasto deducible	Gasto	Necesidad
	Deducibilidad o causalidad	Normalidad
		Razonabilidad
		Proporcionalidad

Fuente: Elaboración propia.

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORÍA 1: REGALÍA POR USO DE MARCA

N°	SUBCATEGORÍAS Items	Pertinencia ¹	Relevancia ²	Claridad ³	Sugerencias
1	SUBCATEGORÍA 1: MARCA	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	
2	SUBCATEGORÍA 2: REGALÍA	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	
3	SUBCATEGORÍA 3: DEDUCIBILIDAD EN EL TIEMPO	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	

Observaciones (precisar si hay suficiencia):

Opinión de aplicabilidad: Aplicable Aplicable después de corregir No aplicable

Apellidos y nombres del juez validador: Mg. José Luis Mini Miranda DNI: 08781710

Especialidad del validador: Derecho Tributario

¹Pertinencia: El ítem corresponde al concepto técnico formulado.
²Relevancia: El ítem es apropiado para representar al componente o subcategoría específica del constructo.
³Claridad: Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo.

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la subcategoría.

.....18 de 11 del 2024

Firma del Experto Informante.

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORÍA 2: GASTO DEDUCIBLE

N°	SUBCATEGORÍAS Items	Pertinencia ¹	Relevancia ²	Claridad ³	Sugerencias
1	SUBCATEGORÍA 1: GASTO	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	
2	SUBCATEGORÍA 2: DEDUCIBILIDAD O CAUSALIDAD	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	
2.1.	INDICADOR 1: NECESIDAD	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	
2.2.	INDICADOR 2: NORMALIDAD	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	
2.3.	INDICADOR 3: RAZONABILIDAD	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	
2.4.	INDICADOR 4: PROPORCIONALIDAD	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	

Observaciones (precisar si hay suficiencia):

Opinión de aplicabilidad: Aplicable Aplicable después de corregir No aplicable

Apellidos y nombres del juez validador: Dr Mg. José Luis Mini Miranda DNI: 08781710

Especialidad del validador: Derecho Tributario

¹Pertinencia: El ítem corresponde al concepto técnico formulado.
²Relevancia: El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica del constructo.
³Claridad: Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo.

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión.

.....18 de 11 del 2024

Firma del Experto Informante.

❖ Apéndice E. Validación del Mg. Miguel Ángel Carrillo Bautista

CARTA DE PRESENTACIÓN

Señor: Mg. Miguel Ángel Carrillo Bautista

Presente

Asunto: VALIDACIÓN DE INSTRUMENTOS A TRAVÉS DE JUICIO DE EXPERTO.

Me es muy grato comunicarme con usted para expresarle mi saludo y así mismo, hacer de su conocimiento que, siendo estudiantes del programa de Tributación de la Universidad Continental, requiero validar el instrumento con el cual recogeré la información necesaria para poder desarrollar mi investigación y con la cual optaré el grado de Magister en Tributación.

El título nombre de mi proyecto de investigación es: "Deducción del pago de regalías por el uso de marca en el sector inmobiliario en el Perú durante el periodo 2000-2024" y siendo imprescindible contar con la aprobación de docentes especializados para poder aplicar el instrumento en mención, he considerado conveniente recurrir a usted, ante su connotada experiencia en temas educativos y/o investigación educativa.

El expediente de validación, que le hago llegar contiene:

- Carta de presentación.
- Definiciones conceptuales de las categorías y subcategorías.
- Matriz de operacionalización de las categorías.
- Certificado de validez de contenido del instrumento.

Expresándole mis sentimientos de respeto y consideración me despedimos de usted, no sin antes agradecerle por la atención que dispense a la presente.

Atentamente.


Javier Vásquez Laguna
DNI No. 44053468

DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LAS CATEGORÍAS, SUBCATEGORÍAS Y DIMENSIONES

Categoría 1: Regalía por uso de marca

Según RUIZ DE CASTILLA (2023, pp. 155-157), esta categoría puede entenderse como la retribución que es entregada por el uso de un bien intangible, diferenciándose de una compraventa en que en esta última el comprador obtiene la titularidad del derecho de propiedad, incluyendo el derecho de uso.

Subcategorías de la Categoría 1: El estudio descompone esta categoría en tres subcategorías: marca, regalía y posibilidad de deducción en el tiempo.

Subcategoría 1: Marca

Decisión 486 de la Comunidad Andina, que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial contiene la definición de marca y los derechos que ella otorga a su titular en sus artículos 134, 154 y 155.

Artículo 137. A efectos de este régimen constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro.
Podrán constituir marcas, entre otros, los siguientes signos: (...)

Artículo 154. El derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente. (el subrayado es agregado)

Artículo 155. El registro de una marca confiere a su titular el derecho de impedir a cualquier tercero realizar, sin su consentimiento, los siguientes actos:

- aplicar o colocar la marca o un signo distintivo idéntico o semejante sobre productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;
- suprimir o modificar la marca con fines comerciales, después de que se hubiese aplicado o colocado sobre los productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre los productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;
- fabricar etiquetas, envases, envolturas, embalajes u otros materiales que reproduzcan o contengan la marca, así como comercializar o detentar tales materiales;
- usar en el comercio un signo idéntico o similar a la marca respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando tal uso pudiese causar confusión o un riesgo de asociación con el titular del registro. Tratándose del uso de un signo idéntico para productos o servicios idénticos se presumirá que existe riesgo de confusión;
- usar en el comercio un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando ello pudiese causar al titular del registro un daño económico o comercial injusto por razón de una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o por razón de un aprovechamiento injusto del prestigio de la marca o de su titular;

f) usar públicamente un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida, aun para fines no comerciales, cuando ello pudiese causar una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o un aprovechamiento injusto de su prestigio. (el subrayado es agregado)

Subcategoría 2: Regalía

El artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta establece el concepto de regalía en el ámbito tributario:

Artículo 27°. Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.
(...) (el subrayado es agregado)

Subcategoría 3: Posibilidad de deducción en el tiempo

Esta subcategoría se refiere a si, durante el periodo de tiempo estudiado, la deducción de regalías por uso de marcas ha sufrido alguna variación, en el sentido de permitirse o rechazarse. Su relevancia radica en que permite tener un marco de referencia claro sobre la estabilidad de su deducción durante todo el periodo analizado.

Durante el periodo analizado en el presente trabajo la posibilidad de deducir el pago de regalías no ha variado. El Decreto Legislativo 774, publicado en el año 1994, incluyó en el literal p del artículo 37 a las regalías como gasto deducible a efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría. Si bien el citado artículo 37 ha sufrido diversos cambios, estos no han afectado a su literal p, permitiendo la deducción de regalías hasta la fecha.

Categoría 2: Gasto deducible

Según RUIZ DE CASTILLA (2023, p. 288), "un gasto es deducible si tiene por finalidad la realización del objeto de la empresa o la realización de sus actividades".

Subcategorías de la Categoría 2: El estudio descompone esta categoría en dos subcategorías: gasto y deducibilidad o causalidad. Asimismo, la segunda subcategoría se ha descompuesto cuatro indicadores como son necesidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Subcategoría 1: Gasto

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2018) ha definido el gasto como las "disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio" (p.20).

Subcategoría 2: Deducibilidad o Causalidad

Para Villanueva (2013), "la deducción de gastos está supeditada al cumplimiento del principio de causalidad" (p. 102). Picón (2024) ha señalado que "para ser deducible, el gasto o costo debe tener como motivo o finalidad el planteado por la norma tributaria, es decir, la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente generadora de rentas gravadas" (p. 29). Hernández (2002) demostró que este dispositivo debe interpretarse como una conjunción adversativa "o". Para ello, el autor se valió tanto en los usos que doctrinalmente representa la conjunción copulativa "y" como en diversos artículos de la propia Ley del Impuesto a la Renta.

Conforme con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, la causalidad del gasto es entendida como una relación de necesidad entre la erogación (el gasto) y la obtención de renta gravada o el mantenimiento de la fuente. Además, se debe de cumplir con los criterios de normalidad, razonabilidad, entre otros. A continuación, se transcribe la parte pertinente del citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta:

Artículo 37°. A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...)

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I, II) y a.2) de este artículo, entre otros. (el subrayado es agregado)

Indicadores de la Subcategorías 2:

Indicador 1: necesidad

Conforme con la definición legal, para que un gasto pueda ser deducido debe de existir una relación de necesidad entre el gasto y la producción de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de la misma. Sin embargo, como lo ha señalado Picón (2024) "el gasto no tiene que ser indispensable, pero sí debe guardar una relación "causa-finalidad determinante" o "causa-efecto deseado" respecto de la potencial generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente (p. 33). Igualmente, el Tribunal Fiscal ha reconocido en reiterada jurisprudencia (por ejemplo, las RTF 01275-2-2004, 08731-8-2017, 05946-1-2019, 01007-3-2020) que la relación de necesidad entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente es una noción de carácter amplio, que permite la deducción de gastos que no guardan una relación directa.

Indicador 2: normalidad

Conforme con la definición legal, la normalidad se evalúa teniendo en cuenta cuál es la actividad realizada por el contribuyente que genera la renta gravada. En este sentido, "no se pueden deducir adquisiciones que no resulten coherentes con la actividad lucrativa del contribuyente" (Picón, 2021, p. 19).

Indicador 3: razonabilidad

Conforme con la definición, legal la razonabilidad se evalúa teniendo en cuenta la relación entre el gasto y los ingresos del contribuyente. En este sentido, para Picón (2021), el criterio de razonabilidad es un criterio de carácter lógico aplicado al monto del gasto, no pudiendo ser deducido un gasto que resulte absurdamente elevados en función de los ingresos del contribuyente.

Indicador 4: proporcionalidad

Este criterio no ha sido reconocido expresamente por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo un origen y desarrollo jurisprudencial. Según Bravo (2013) este criterio fue reconocido por primera vez en las RTF 2411-4-96 y 2439-4-96. Posteriormente, este criterio ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, como por ejemplo en las RTF 01275-2-2004, 08731-8-2017 y 02638-4-2021, señalándose que los gastos deben de mantener cierta proporción con el volumen de las operaciones del contribuyente.

MATRIZ DE OPERACIONALIZACIÓN DE LAS CATEGORIAS

Categorías	Subcategorías	Indicadores	
Regalías por uso de marca	Marca		
	Regalía		
	Posibilidad de deducción en el tiempo		
Gasto deducible	Gasto		
	Deducibilidad o causalidad	Necesidad	
		Normalidad	
		Razonabilidad	
Proporcionalidad			

Fuente: Elaboración propia.

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA 1: REGALÍA POR USO DE MARCA

Nº	SUBCATEGORIAS ítems	Pertinencia ¹				Relevancia ²				Claridad ³				Sugerencias
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	
1	SUBCATEGORIA 1: MARCA				X				X				X	
2	SUBCATEGORIA 2: REGALÍA				X				X				X	
3	SUBCATEGORIA 3: DEDUCIBILIDAD EN EL TIEMPO				X				X				X	

Observaciones (precisar si hay suficiencia): _____

Opinión de aplicabilidad: Aplicable [X] Aplicable después de corregir [] No aplicable []

Apellidos y nombres del juez validador. Mg: Miguel Ángel Carrillo Bautista DNI: 40484234

Especialidad del validador: DERECHO TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

06 de Noviembre .del 2024

¹Pertinencia: El ítem corresponde al concepto teórico formulado.
²Relevancia: El ítem es apropiado para representar al componente o subcategoría específica del constructo
³Claridad: Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la subcategoría



 Firma del Experto Informante.

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA CATEGORIA 2: GASTO DEDUCIBLE

Nº	SUBCATEGORIAS ítems	Pertinencia ¹				Relevancia ²				Claridad ³				Sugerencias
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	
1	SUBCATEGORIA 1: GASTO				X				X				X	
2	SUBCATEGORIA 2: DEDUCIBILIDAD O CAUSALIDAD				X				X				X	
2.1.	INDICADOR 1: NECESIDAD				X				X				X	
2.2.	INDICADOR 2: NORMALIDAD				X				X				X	
2.3.	INDICADOR 3: RAZONABILIDAD				X				X				X	
2.4.	INDICADOR 4: PROPORCIONALIDAD				X				X				X	

Observaciones (precisar si hay suficiencia): _____

Opinión de aplicabilidad: Aplicable [X] Aplicable después de corregir [] No aplicable []

Apellidos y nombres del juez validador. Mg: Miguel Ángel Carrillo Bautista DNI: 40484234

Especialidad del validador: DERECHO TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

06 de Noviembre del 2024

¹Pertinencia: El ítem corresponde al concepto teórico formulado.
²Relevancia: El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica del constructo
³Claridad: Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo

Nota: Suficiencia, se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión



 Firma del Experto Informante.