

La jurisprudencia en la incidencia tributaria de la cesión de uso de marca comprendido en el catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal

Massiel Carolina Salas Gómez

20181877

Estudiante de séptimo ciclo de la Facultad de Ciencias Contables PUCP

Coordinadora del Equipo NIFF de la Revista Lidera

massiel.salas@pucp.edu.pe

Manuel Alexander Bartolo Guillermo

20180617

Estudiante de sexto ciclo de la Facultad de Ciencias Contables PUCP

Miembro del Equipo de Finanzas de la Revista Lidera

manuel.bartolo@pucp.edu.pe

Resumen

En la presente investigación, se pretende analizar la jurisprudencia comprendida en las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) sobre la cesión de uso de marca en el catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal con respecto a la deducción de regalías. Para ello, en el primer capítulo, se explicará el concepto de cesión de uso de marca y su posible uso elusivo en la deducción de regalías. Asimismo, en el segundo capítulo, nos centraremos en analizar la jurisprudencia de la administración tributaria a través de dos RTF, las cuales brindarán algunos parámetros que sigue el Tribunal Fiscal para determinar en qué casos el gasto por regalías en cesión de uso de marca es deducible.

Palabras clave: Cesión de uso de marca, elusión, norma antielusiva general, regalías, catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal

Introducción

Al vivir en una sociedad, se crea el Estado, un aparato que la ordena tanto política como socialmente, el cual necesita recursos que son financiados a través de los tributos que paga la sociedad. Los tributos ayudan a satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos, tales como el sector educativo, salud, infraestructura, entre otros. Además, el Estado, al cumplir un rol social, procura el bienestar general de la ciudadanía buscando el beneficio de la colectividad.

Nos centraremos en analizar la jurisprudencia comprendida en las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) sobre la **cesión de uso de marca en el catálogo de esquemas de alto riesgo fiscal** con respecto a la deducción de regalías.

En el Perú, se ha presentado una problemática con respecto a la recaudación tributaria, debido a que las personas no quieren pagar, ya que consideran los montos injustos o innecesarios para la comunidad, esto influenciado por los diversos casos de corrupción que se ha envuelto el país, en los que se evidencia una inadecuada administración. Sin embargo, así como existen contribuyentes que evaden tributos, también existen personas que pueden llegar a eludir tributos sin siquiera saberlo, debido a una falta de cultura tributaria. Por ello, la administración tributaria, con ayuda de la Norma Antielusiva General, busca combatir las conductas elusivas que puedan presentarse.

1. La cesión de uso de marca y su posible uso elusivo en la deducción de regalías

En el primer capítulo, se explicará la cesión de uso de marca como una contraprestación muy común entre sujetos naturales y/o jurídicos, en la cual el licenciante cede el uso de su marca al licenciatarlo. Asimismo, se definirá el pago por el uso de la marca, conocido como regalías, regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, para, finalmente, dar paso al catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal, en donde se analizarán su importancia y características, a fin de explicar y entender el esquema 1 del catálogo “deducción de regalías por cesión de uso de marca”.

1.1. La cesión de uso de marca (*licensing*)

En esta primera parte, definiremos el *licensing*, el cual literalmente significa “permiso para realizar algo”. Si nos adentramos en el plano jurídico, este puede aplicarse a diversos ámbitos, por ejemplo, el administrativo; en ese sentido, se puede definir como aquella manifestación de voluntad de la persona capacitada para ello, por lo que se permite a la otra el ejercicio de un derecho que sin una autorización o contrato resultaría ilegal (Ortuño, 1999). Por otro lado, Pellisé Prats (1999) define los contratos de licencia como “aquellos en virtud de los cuales el poseedor de unas técnicas especiales industrialmente aplicables o de unos medios de promoción comercial determinados los pone a disposición de un tercero para que éste los

Se entiende por elusión tributaria al **uso anómalo de un acto jurídico** que trastoca la causa típica del negocio, cuyo objetivo es el ahorro tributario, en donde la NAG determina la verdadera naturaleza del hecho imponible.

utilice en beneficio propio, bajo determinadas condiciones o contraprestaciones” (p. 315). En consecuencia, se entiende por *licensing* a aquellos contratos en los que el titular de un monopolio que se encuentra en explotación cede a otra persona este intangible para que en un futuro disfrute de su explotación a través del cual emitirá un pago, el cual cuenta con dos participantes: licenciante y licenciatarlo. El primero de ellos es aquel titular de la marca, es decir, el dueño de la marca licenciada, mientras que el segundo es aquel autorizado de explotar dicha marca durante un tiempo fijado con un monto pactado entre ambas partes.

De acuerdo con lo mencionado, pongamos el caso de una pequeña empresa X, a la cual no le está yendo muy bien en las ventas a pesar de reducir precios, aplicar descuentos, entre otros, por lo que los márgenes de rentabilidad se ven seriamente afectados. En ese sentido, la empresa observa que no se encuentra en la capacidad de competir con marcas grandes y muy bien posicionadas en el mercado; por esa razón, decide acogerse al *licensing* para que, de esa manera, una marca de prestigio impulse la venta de sus productos (Gil, 2019).

Tener un contrato por cesión de uso de marca presenta varias ventajas, como facilitar la aceptación de nuevos productos. Los consumidores tendrán nuevas expectativas para comprar el nuevo producto, sobre todo si la marca matriz es conocida mundialmente (Kottler y Keller, 2012). En ese sentido, los consumidores conocen y confían en la marca madre, lo cual establecerá una conexión directa de diferenciación con el usuario, en la que el producto se distinguirá de

otras y, de esa manera, aumentará el valor del producto.

Otro beneficio es que aclaran “el significado de una marca y sus valores fundamentales o mejorar la lealtad del consumidor a la empresa a través de la extensión” (Kottler y Keller, 2012, p. 264). En ese sentido, se puede renovar el interés hacia la marca matriz y, por ende, esta se verá beneficiada al ampliar su cobertura de mercado.

Asimismo, Saavedra (2004) menciona una mayor lealtad hacia la marca y, por ende, mayor número de clientes, además de que el cliente estará dispuesto a pagar mayores precios por los productos ofrecidos, lo que recae en un mayor flujo de ingresos y beneficios.

De acuerdo a lo mencionado, el pago que se brinda del licenciatario al licenciante son las regalías. Asimismo, la LIR las define como “toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos...” (1934, artículo 27).

Del mismo modo, el inciso p) del artículo 37 menciona que las regalías son un gasto deducible para la determinación de la renta de tercera categoría siempre y cuando cumpla con el principio de causalidad (Ley del Impuesto a la Renta, 1934). Además, el gasto por regalías no se encuentra sujeto a ningún límite; por ende, pueden existir ciertos errores en cuanto a su determinación.

1.2. La deducción de regalías por cesión de uso de marca del catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal

Tras establecer los parámetros de forma y fondo por medio del Decreto Supremo 145-2019-EF, la Norma Antielusiva General (NAG) pudo volver a ser aplicable por la administración tributaria con el objetivo de combatir las conductas elusivas, las cuales “buscan evitar la obligación tributaria por parte del contribuyente, creando supuestos no armónicos entre las causas económicas que motivan los actos y los resultados jurídicos que producen” (Sevillano, 2019, p 158). Por ende, se entiende por elusión tributaria al uso anómalo de un acto jurídico que trastoca la causa típica del

negocio, cuyo objetivo es el ahorro tributario, en donde la NAG determina la verdadera naturaleza del hecho imponible. Asimismo, para que la Sunat pueda aplicar esta norma, se debe demostrar tanto el uso artificioso o impropio de figuras jurídicas y la no existencia de otra finalidad económica distinta a la de ahorro o ventaja tributaria.

Ante la creación de la norma y debido a las diversas situaciones potenciales que pueden implicar un incumplimiento tributario, la Sunat hizo público el catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal, el cual describe 13 casos que podrían ser considerados como actos elusivos, por ende, objeto de evaluación prioritaria, con la característica de solo ser un documento informativo, más no vinculante. Por ello, Aguayo (2020) recomienda al contribuyente contar con medios probatorios que sustenten las operaciones de la empresa que sean similares a alguno de los esquemas de elusión, en caso de una posible revisión por parte de la administración tributaria.

Uno de los casos contemplados en el catálogo de Alto Riesgo Fiscal es el de la deducción de regalías por cesión de uso de marca que describe a dos actores: una empresa “A” constituida en el Perú y titular de una marca “X”, y una persona natural “B”, domiciliada en el Perú y accionista de la empresa “A” en un porcentaje mayor al 90%.

Figura 1. Deducción de regalías por cesión de uso de marca



Nota: Adaptado del Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal - Sunat 2022.

El esquema describe a una empresa “A” que no renueva el registro de la marca “Y”, y da paso al

accionista “B”, el cual compra la marca, para luego registrarla a su nombre. Por último, el accionista realiza un contrato de cesión de uso de marca con la empresa “A” y cobra regalías del 5% por el uso de la marca. Este posible caso elusivo para la administración tributaria implica que la empresa “A” tiene un gasto deducible por las regalías que paga a “B”, por ende, un menor impuesto a la renta. Asimismo, “B” tributa con una tasa menor del 5% del impuesto a la renta por cesión de marca a “A”. En consecuencia, al realizar la figura de cambio de titular de marca, se deja de tributar 24.5% del impuesto a la renta.

2. La jurisprudencia comprendida en las resoluciones del tribunal fiscal con respecto a la incidencia tributaria de la cesión de uso de marca

En este segundo capítulo, se realizará un análisis de dos resoluciones del Tribunal Fiscal con respecto a la deducción de regalías por cesión en uso de marca.

2.1. El análisis del Tribunal Fiscal en la RTF 8372-4-2020

En la RTF 8372-4-2022, se menciona que no se cumple con el principio de causalidad, ya que no se pudo evidenciar que la adquisición de la licencia le habría otorgado beneficios como la construcción de una identidad empresarial, número de clientes captados, entre otros, para el mantenimiento de la fuente (Armas, 2022). Asimismo, evidenciamos que no se relaciona con un aspecto de la norma antielusiva general, sino con un tema de fehaciencia, tal como menciona Denisse Ordoñez (KPMG, 2022). Lo que se detalla en la RTF es que no fue el uso de la marca lo que incidió en el incremento de sus ingresos y su posicionamiento en el mercado, sino que fue la concesión lo que le permitía a la entidad generar renta. Sin embargo, el contribuyente hizo mención al artículo 37 de la LIR, el cual señala lo siguiente:

La LIR no limitaba la deducción del gasto por regalías ni la condiciona a la generación de ingresos en el mismo ejercicio, siendo sólo necesaria la posibilidad de ingresos futuros por lo que el gasto se encontraba debidamente sustentado

con el contrato de licencia, los pagos efectuados y la inscripción de la cesión en uso de la marca en Indecopi (Armas, 2022).

Según lo detallado en la cita, el tribunal Fiscal aclaró que, si bien el contrato en mención resulta favorable para los fines del negocio y crea un valor diferencial, el contribuyente no brindó la documentación que sustente ni acredite la necesidad y/o vinculación del uso de la marca con el mantenimiento de la fuente. Es decir, no se pudieron argumentar los beneficios que la marca le habría otorgado ni cómo esta le habría permitido construir la identidad de la empresa.

Ordoñez menciona que estos elementos son bastante difíciles de evidenciar, sobre todo cuando nos referimos al uso de un intangible que está estrechamente relacionado con operaciones diarias y no se pueden cuantificar bajo un elemento en específico si la marca está rentabilizando algún beneficio a partir de su uso (KPMG, 2022).

2.2. El análisis del Tribunal Fiscal en la RTF 1007-3-2020

La RTF 1007-3-2020 informa que no se aceptó el gasto por regalías pagadas a los socios por el uso de la marca, debido a que el contribuyente no acreditó la reputación y el posicionamiento financiero de la marca, por lo que no permitió consolidar su competitividad empresarial. En tal sentido, se observa una coincidencia de la administración tributaria al analizar el posicionamiento de la marca con la generación de in-

El pago que se brinda del licenciario al licenciante son las regalías. Asimismo, la LIR las define como “toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el **privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos...**”.

gresos y el mantenimiento de la fuente de los mismos; por ende, no solo se debe demostrar la creación de valor por uso de marca a través de ingresos, sino también acreditar que dicho efecto tiene relación con el uso de la misma. En consecuencia, el contribuyente debe acreditar que cuenta con el comprobante de pago que lo respalde y con el registro contable respectivo, y demostrar que tiene la obligación de efectuar el pago.

Conclusiones

A partir de lo presentado, se puede concluir que licenciar una marca es muy beneficioso para las empresas emergentes que quieren empezar a competir en el mercado. Por ello, la administración tributaria con el esquema 1 del catálogo de Alto Riesgo Fiscal busca informar y prevenir a los contribuyentes de posibles actos elusivos con respecto al pago de regalías.

En relación con lo mencionado, surge la siguiente pregunta: ¿cómo podría demostrar el contribuyente que el uso de la marca sustenta un gasto deducible? En ese sentido, la administración tributaria ha brindado ciertos parámetros que pueden fundamentar a las regalías como un gasto deducible, entre ellos, demostrar que genera beneficios en su actividad e imagen empresarial, permitir construir su identidad empresarial, captar mayores clientes, acreditar que se trate de una marca reconocida con trayectoria en el mercado, entre otros. Si bien estos parámetros pueden o no ser tomados en cuenta por el Tribunal Fiscal caso por caso, dan una base para que los contribuyentes puedan demostrar que el pago de regalías es deducible, mediante informes económicos y de mercado que argumentan los beneficios que da a la empresa.

Bibliografía

- Aguayo, J. (2020). *Catálogo de "Esquemas de alto riesgo fiscal": ¿Alto riesgo fiscal para los contribuyentes?* IUS 360. https://ius360.com/catalogo-de-esquemas-de-alto-riesgo-fiscal-alto-riesgo-fiscal-para-los-contribuyentes/#_ftn3
- Armas, Y. (16 de mayo de 2022). *Boletín Impuestos Corporativos*. Deloitte. <https://www2.deloitte.com/pe/es/pages/tax/articles/16mayo2022-boletin-impuestos-corporativos.html>
- Fiecconi, A. (2012). *Licencias, ¿exitosas? Efectividad del licensing como herramienta del marketing para la actualización de la marca* [Tesis de Licenciatura, Universidad del Salvador]. <https://racimo.usal.edu.ar/4338/>
- Kotler, P., Keller, K.L., Ancarani, F. y Costabile, M. (2014). *Marketing management*. Pearson. https://cdn.website-editor.net/25dd89c80efb48d88c2c233155dfc479/files/uploaded/Kotler_keller_-_marketing_management_14th_edition.pdf
- KPMG (23 de agosto de 2022). *Webcast | Esquemas de planificación fiscal* [Archivo de Vídeo]. Youtube. <https://www.youtube.com/watch?v=oDTEhU2ZdUE>
- Ley del Impuesto a la Renta (LIR). Artículo 27. 26 de julio de 1934 (Perú). <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capv.pdf>
- Moreno, D. E. y Moreno, S. E. (2014). La elusión tributaria: Análisis crítico de la actual Normatividad y Propuestas para una futura reforma. *Derecho & Sociedad*, (43), 151-167. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12567/13125>
- Ortuño, M. T. (1999). *La licencia de marca* [Tesis de Doctorado, Universidad de Alicante]. <http://hdl.handle.net/10045/3788>
- Sevillano, S. (2019). *Lecciones de derecho tributario. Principios generales y Código Tributario* (2da. ed.). Fondo Editorial PUCP.