



Tratamiento de la marca en el impuesto a la renta

POR: ANDRÉS VALLE BILLINGHURST*

Sumario: I. Introducción II. Aspectos Generales III. El impuesto a la renta y la marca IV. Regímenes de la ley del impuesto a la renta y la marca V. Adquisición de la marca 5.1. Adquisición originaria de la marca 5.1.1. Desembolsos para la creación o adquisición originaria de la marca 5.1.2. Desembolsos para la creación de la marca durante el inicio o expansión de la empresa: gastos de organización y gastos preoperativos. 5.2. La marca adquirida de terceros: amortización 5.2.2. La marca adquirida conjuntamente con la empresa: el fondo de comercio o el goodwill VI. Difusión de marca: gastos de publicidad VII. Rentas derivadas de las Marcas 7.1. Cesión en uso-Licencia de la marca: regalías 7.2. Transferencia en propiedad-enajenación de la marca: ganancias de capital

I. INTRODUCCIÓN

Si usted fuera un inversionista que desea iniciar un negocio que le garantice una gran rentabilidad y si fuera posible ¿acaso, no tomaría la decisión de marcar un producto y/o servicio con el nombre de Coca Cola para refrescos, IBM para computadoras y/o Google para un buscador de Internet?. La respuesta sin duda alguna sería afirmativa, puesto que estas marcas son uno de los intangibles de mayor valor de las empresas que las ofrecen –en la medida que son valiosas para el público a quién está dirigido–.

Ello muestra cómo actualmente la marca influye tanto para inversores como para consumidores en la toma de decisiones. Por tal razón, sendos estudios destacan la importancia de la misma como elemento determinante de la posición competitiva de la empresa¹ y como fuente insustituible en cuanto a la representación en torno al origen empresarial de los productos, su calidad y su consolidación en el mercado.

Desde diversas perspectivas ya sean estas legales, mercantiles y contables, la marca es analizada a partir de sus distintos ángulos, esto es, desde su formación hasta su pérdida o caducidad, transitando por su transmisión y/o cesión temporal en uso, usando diversos

* Con la colaboración de Javi Rosas.

¹ Al respecto, OTAMENDI señala: “Es fácil advertir que la marca es el vehículo de la competencia. La competencia sin ella se vería seriamente trabada ya que limitaría a la que los dueños de la marca pudieran realizar desde sus propios locales. Las marcas permiten que los productos se encuentren en los lugares más diversos y compitan entre sí por su sola exposición al público”. En OTAMENDI, Jorge, “Derecho de Marcas”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002, p.7.

negocios jurídicos. Pues bien, cuando estos actos ocurren, desde el punto de vista tributario se plantean cuestiones de diversos tipos, que resultan de la mayor relevancia, debido a que pueden determinar un costo fiscal.

Es por ello que el presente artículo pretende analizar dicha problemática en el marco de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el Perú².

II. ASPECTOS GENERALES

Para determinar las implicancias fiscales señaladas líneas arriba, debemos conocer primero la definición legal. Carecemos de la misma en el ámbito tributario y ello nos lleva a recurrir a las normas de carácter mercantil.

Así, el Artículo 128 de la Ley de Propiedad Industrial la define como todo signo que sirve para diferenciar en el mercado los productos y/o servicios de una persona de los productos y/o servicios de otras personas. Para tales fines, establece que los signos deben ser perceptibles, suficientemente distintivos y susceptibles de representación gráfica.

Apreciamos entonces que la marca es regulada como un bien inmaterial que forma parte de la propiedad industrial y que presenta diversas características que tienen por principal propósito servir de elemento de diferenciación de los productos y/o de los servicios en el mercado. Al respecto, la doctrina señala que *“la marca permite la distinción entre productos y/o servicios de una misma especie. Si el signo en cuestión no es apto para distinguir un producto o un servicio de otros, entonces no podrá ser marca en los términos antes señalados. Es fácil deducir que esta función distintiva es esencial en la marca”*³.

Más aún, debido a que conforme el referido marco legal, la marca es puesta en relación con una determinada clase de productos y/o servicios, ésta puede llegar a ser percibida por los consumidores como un bien que cumple con diversas funcionalidades, como son: revelar la procedencia empresarial de los productos y/o servicios, su calidad, un efecto condensador de un goodwill sobre los productos y/o servicios; e, incluso, un efecto publicitario. En este sentido, Fernández Novoa señala: *“en una verdadera marca, la unión entre signo y producto desencadena ciertas representaciones en la mente del consumidor, éstas representaciones giran básicamente, en torno a los extremos siguientes: el origen empresarial del producto vinculado con la marca, las características y nivel de calidad del producto dotado con la marca; y, en su caso, el goodwill o buena fama del producto portador de la marca”*⁴.

Estas funcionalidades hacen que sea percibida como un bien independiente en el tráfico comercial, susceptible de diversos negocios jurídicos y, que incluso, no sea necesaria la condición de empresario para ser su propietario.

2 En nuestro ordenamiento, el Impuesto a la Renta se encuentran regulado en el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF (en adelante, la Ley del Impuesto a la Renta) que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

3 Ob. cit., p.10.

4 FERNÁNDEZ NOVOA, Carlos. *Tratado sobre Derecho de Marcas*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid 2001, pp. 56 a 69.

Es claro además que la marca se configura necesariamente como un bien inmaterial que otorga a su propietario, el derecho a su uso exclusivo. Así lo prescribe la Ley de Propiedad Industrial según la cual a efectos de lograr una protección efectiva para la marca, es necesario que ésta sea registrada; trámite que se cumple respecto de productos y/o servicios, líneas de productos y/o servicios, específicamente individualizadas. A partir de dicho momento, ningún tercero puede utilizarla para identificar iguales o similares productos y/o servicios —excepto que se trate del titular del derecho o de un sujeto autorizado por éste—. Incluso, cualquier tercero estará prohibido de cualquier uso no autorizado de un signo similar a la marca registrada, cuando dicho uso pueda conducir a error a los consumidores⁵.

Bajo estas circunstancias, es que la marca, en la mayoría de los casos, se convierte en un activo valioso, un elemento diferenciador que crea valor, única, difícil de imitar, susceptible de diversos usos, no sustituibles y determinantes para la toma de decisiones de los inversores y de los consumidores.⁶ Realidades manifiestas a las cuales el ámbito tributario no es ajeno, como veremos más adelante.

Hecha esta breve descripción, podemos dar el primer paso hacia el tema tributario.

III. EL IMPUESTO A LA RENTA Y LA MARCA

¿Cómo se relaciona la marca con las normas tributarias contempladas en la Ley del Impuesto a la Renta?. Pues sencillamente, concibiéndola como un bien valioso del que derivan rentas o riquezas que el Estado decide gravar. Puesto en otros términos, exigiendo a sus titulares el pago de impuestos sobre las rentas que provienen de las marcas. Pero nos preguntamos, ¿en base a qué?

Respondemos a continuación.

El Estado en ejercicio de su potestad tributaria se encuentra facultado para crear modificar y derogar tributos⁷. Para ello, puede adoptar como base de imposición diversos hechos económicos que sean reveladores de capacidad contributiva, como son: la renta, el patrimonio y el consumo.

5 Pues bien, es claro que la marca confiere el derecho de actuar contra cualquier tercero que sin consentimiento del titular realice, con relación a productos o servicios idénticos o similares para los cuales haya sido registrada actos expresamente contemplados en la norma de marcas como impropios, en tanto evidencian falta de buena fe y el uso indebido de la marca. La marca, sin embargo, podrá ser utilizada por terceros para distinguir productos no comprendidos dentro de aquellos para las cuales se ha registrado la misma.

6 De ahí que se afirme que “la marca sea un bien inmaterial de titularidad particular, intrínsecamente valioso, al que se le otorga una exclusiva potencialmente indefinida en el tiempo”. En: LOBATO GARCÍA-MIJÁN. En *Comentarios a la Ley 17/2001 de Marcas*, Madrid, Civitas, p.93.

7 El Artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que: “(.) los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. *El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.* (...)” (el subrayado es agregado).

Estos hechos (*léase por ejemplo, “obtención de rentas derivadas de marcas”*) una vez elegidos, pasan al campo de la imposición⁸ como hipótesis de incidencia, que incluyen, al acreedor, al deudor, la base de cálculo, etc. Ciertamente, el contenido y alcance de todos los aspectos de la hipótesis de incidencia son establecidos en cada legislación en aplicación del principio de libre configuración normativa, delimitada por los principios de imposición reconocidos constitucionalmente.

En este escenario, para fines del Impuesto a la Renta, la marca debe ser vista como un bien que, desde diversas perspectivas, permitirá atribuir a su titular (ámbito subjetivo), en un determinado período (ámbito temporal), un flujo de “rentas” (ámbito material) sujetas a cuantificación (ámbito cuantitativo) y; en consecuencia, al gravamen del mencionado tributo.

IV. REGÍMENES DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LA MARCA

Nuestro inversionista, propietario de una marca, podría preguntarse si el Impuesto a la Renta que deberá pagar en Perú por las rentas derivadas de la misma, será igual si éstas se generan durante el desarrollo de una actividad empresarial o no, ya que podría optar por ceder la marca para que un tercero la explote. E incluso, si su condición de contribuyente domiciliado en el país o no, influye en el gravamen que deberá soportar.

Indudablemente, estas diferencias sí tienen relevancia y por tal razón, para calcular el importe del Impuesto a la Renta a pagar al fisco se deberá determinar previamente la situación en que la marca es explotada —como parte de una empresa o no—, y, luego de ello, se deberá tener presente la condición del titular que explota la marca. Ello debido a que la estructura de la imposición de la renta en el Perú, por una parte, establece distintas categorías de rentas, en virtud de si éstas se originan en el capital, en el trabajo, o en la aplicación conjunta de ambos factores, esto es, en la empresa; y, por otra parte, distingue entre el tratamiento aplicable a los contribuyentes que tienen la condición de sujetos domiciliados en el país o no.

En lo que concierne al régimen de los contribuyentes domiciliados en el país, se prevé que éstos tributen por sus rentas de fuente mundial —rentas de fuente peruana y rentas de fuentes extranjera—. Y, más específicamente se establece que las rentas que éstos obtengan en el ejercicio de una actividad empresarial —sean personas jurídicas o personas naturales en el desarrollo de una empresa— deben determinarse bajo el Régimen de las Rentas Empresariales⁹; mientras que las otras rentas obtenidas sólo por las personas naturales que

Es reciso indicar que los referidos principios tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que se lleve a cabo bajo la estricta observancia de dichos principios.

8 TALIBA, Gerardo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 88.

9 Cabe notar que el Régimen de las Rentas Empresariales de contribuyentes se sujeta al régimen general del Impuesto a la Renta previsto en la ley del tributo en mención, conforme el cual las rentas provenientes de la empresa son calificadas como rentas de tercera categoría, se encuentran afectas a una tasa proporcional de 30% y se determinan bajo una imposición cedular, lo que implica que, de ningún modo, podrán acumularse a las rentas de otras categorías. Además, se permite la deducción con carácter amplio de los gastos bajo

proviene de la aplicación o explotación separada del capital y del trabajo, deberán ser agrupadas y determinadas bajo el Régimen de la Renta Neta Global Imponible¹⁰.

Por el contrario los contribuyentes no domiciliados en el país, sean personas naturales o personas jurídicas, son gravados exclusivamente por sus rentas de fuente peruana; siendo el origen de las rentas relevantes sólo para distinguir la determinación de la renta neta¹¹ a la que éstos contribuyentes se encuentren sujetos¹².

el principio de causalidad, recogido en el Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta conforme el cual un gasto es deducible sólo si es necesario para producir rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora, así como cuando está vinculado con la generación de ganancias de capital, salvo que por ley se disponga lo contrario. Es de indicar, sin embargo, que las rentas empresariales pueden sujetarse a las reglas previstas en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) o en el Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) contenidos en la Ley de Impuesto a la Renta y en otra ley especial, respectivamente. Ambos regímenes se caracterizan por ser regímenes voluntarios y de alcance para contribuyentes de bajos ingresos. El RER sustituye el régimen general del Impuesto a la Renta y es de alcance para quienes obtienen ingresos provenientes de comercio e industria y de servicios. Para su acogimiento, exige una serie de requisitos, como que los ingresos no superen un límite mensual establecido, y, a su vez, determinan un pago mensual con carácter cancelatorio, no existiendo la obligación de declaración anual alguna. El RUS es un régimen que reemplaza el régimen general del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas y es de alcance sólo para las personas físicas, sucesiones indivisas o sociedades conyugales. Exigen como condiciones para su acogimiento, un límite de ingresos, número de establecimientos y empleados, entre otros.

- 10 En la Ley del Impuesto a la Renta, este régimen se caracteriza porque agrupa o compensa las rentas provenientes del capital o del trabajo y no de la empresa. Incluye, las rentas netas anuales de fuentes peruana de primera, segunda, cuarta y quinta categoría; así como las rentas de fuente extranjera, excluyéndose los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades que se gravan por separado. Para la determinación de las rentas netas, se establece que las rentas brutas sean clasificadas en las categorías que corresponda al origen de la renta según la Ley del Impuesto a la Renta, ello debido a que, por una parte, se deberá aplicar sobre cada tipo de renta un porcentaje fijo de deducción, bajo la presunción de que son los gastos incurridos por su titular para la generación de renta; y, por otra parte, porque se deberá reconocer que las rentas sean imputadas según sus categorías, puesto, que las rentas de primera categoría se rigen por el criterio del devengo, mientras que las demás rentas se rigen por el criterio del percibido. Finalmente, la Renta Neta Global Imponible es la base sobre la cual se aplicará una tasa progresiva acumulativa: 15% hasta el límite de 27 Unidades Impositivas Tributarias (UITs), 21% hasta el límite de 54 UIT y 30% por el exceso de 54 UIT. Por el ejercicio 2007 la UIT es de S/. 3, 450. Cabe hacer notar, que la Ley del Impuesto a la Renta vigente a la fecha ha sido modificada a partir del ejercicio 2009, año a partir del cual se varía el régimen de la Renta Neta Global Imponible por un régimen cedular.
- 11 Cabe mencionar que en cualquier caso, se acepta que sólo constituye “renta neta” aquella riqueza que excede los costos y gastos y/o similares incurridos para obtenerla o producirla, así como para mantener la fuente en condiciones productivas. En el caso de los contribuyentes no domiciliados en el país, se establecen deducciones fijas porcentuales. Ver nota siguiente.
- 12 Al respecto el Artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los Artículos 54 y 56 de dicha Ley, según sea el caso. (...). Para los efectos de la retención (...) se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario: a) El importe que resulte de deducir el veinte por ciento (20%) de la renta bruta en las rentas de primera categoría; b) la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a rentas de la segunda categoría, salvo los casos a los que se refiere el inciso g) (...) c) los importes que resulten de aplicar sobre las sumas pagadas o acreditadas por los conceptos a que se refiere el Artículo 48, los porcentajes que

Regresando a la esfera de la legislación mercantil se observa que la marca puede ser conferida a *las personas naturales y jurídicas* organizadas en cualquiera de las formas permitidas por la Constitución y las leyes, *estén o no domiciliadas en el país o en el extranjero*.

Nótese sin embargo, que la condición del titular de la marca, como contribuyente domiciliado en el país o no, tiene sus alcances propios para fines del Impuesto a la Renta; y, que en su caso podrá diferir de las normas mercantiles. En términos generales, la ley del citado tributo considera contribuyentes domiciliados en el Perú, entre otros, a las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país de acuerdo con las normas de derecho común; a las personas jurídicas constituidas en el país; así como a las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses.

Demos ahora un segundo paso, vamos a los asuntos específicos.

V. ADQUISICIÓN DE LA MARCA

Si el lector como empresario deseara ingresar al negocio de comercialización de productos y/o servicios, a efectos de evaluar su rentabilidad conviene en determinar, entre otros factores, el tratamiento tributario de los desembolsos asociados a la obtención de un activo valioso y único en su empresa, como es la marca.

Será relevante entonces conocer que es diferente efectuar una serie gradual de desembolsos relacionados con la creación de la marca (adquisición originaria), a adquirirla de un tercero.

5.1. Adquisición originaria de la marca

Si se decide crear el activo marca, la primera interrogante que habrá que plantearse será si lo correcto es considerar como un activo o registrar como gasto, los desembolsos asociados a su creación. La selección de una u otra alternativa pasa necesariamente por revisar el alcance de las normas contables; y, el tratamiento particular previsto en la Ley del Impuesto a la Renta.

Partimos de la premisa que será el titular de una “empresa” quien efectúe los desembolsos en inversiones para la creación de la marca, ya que será éste quien procure, durante el desarrollo de alguna actividad empresarial y al cabo de un tiempo, el retorno o recuperación de dichas inversiones.

5.1.1 Desembolsos para la creación o adquisición originaria de la marca

establece dicha disposición; d) la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de la tercera categoría, excepto en los casos a que se refiere el inciso g) (...); e) el ochenta por ciento (80%) de los importes pagados o acreditados por rentas de la cuarta categoría; f) la totalidad de los importes pagados o acreditados que correspondan a rentas de la quinta categoría; g) el importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste.

La adquisición originaria de la marca, es un proceso que implica su creación por la persona que aspira a su propiedad. Al respecto, FERNÁNDEZ NOVOA¹³ señala que la marca surge a la vida por consecuencia de un proceso en el que intervienen tanto el empresario como el consumidor. Indica que, en sentido propio, la marca es la unión entre el signo y el producto en cuanto que la misma es aprehendida por los consumidores.

Con tal fin, se requiere una serie de actividades para que el signo llegue a ser una marca, para lo cual, se realizan múltiples desembolsos relacionados, entre otros, con actos de difusión, fijación la marca en el envase del producto o en el bien mismo, envío de prospectos y catálogos, publicidad para provocar con mayor rapidez y eficacia la asociación entre el signo y el producto, entre otros.

Cabría analizar, por consiguiente, si tales desembolsos incurridos por la creación interna de la marca podrían calificar, por una parte, como costo que da lugar al reconocimiento de un activo intangible denominado marca; o, mas bien como gasto del ejercicio. Para fines tributarios, sin embargo, no se contempla expresamente un tratamiento específico y por tal circunstancia es pertinente recurrir como referencia a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y a los principios de contabilidad generalmente aceptados, tal como lo dispone el inciso e) del Artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁴.

En dicha línea, la NIC 38 prescribe el tratamiento contable de los activos intangibles, disponiendo su reconocimiento sujeto a determinadas condiciones. En tal sentido, en su Párrafo 51 establece que es difícil evaluar el reconocimiento de los activos intangibles generados internamente debido a los problemas para: (i) determinar sí, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos futuros; (ii) establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

En concordancia con ello, en el párrafo 62 de la citada NIC se dispone que *“los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas (...) no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocen como activos intangibles”* (el énfasis es nuestro).

De ello se deriva que, los desembolsos que se incurran por la creación de la marca, deberán reconocerse, para efectos contables, como gasto en los resultados del período en que se incurran, en tanto que no pueden distinguirse, exactamente, de otros egresos relacionados con el desarrollo de la empresa en su conjunto. Efectivamente, se entiende que

13 FERNÁNDEZ NOVOA, Carlos. Op cit., pp. 27 y ss.

14 El literal e) del Artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone expresamente que: *“(...) Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento(...)”*.

no basta la creación jurídica de la marca (inscripción registral) para que ésta se encuentre formada, sino que se requiere que ésta sea percibida por los consumidores, esencialmente, como un elemento diferenciador de productos y/o servicios, según corresponda; debido a ello, el proceso de formación es de duración larga y se dilata en el tiempo, no pudiendo determinarse con exactitud cuando la marca se ha formado¹⁵.

Hasta aquí, y con apoyo en las normas de contabilidad, se infiere que para efectos tributarios¹⁶, los desembolsos incurridos en la creación interna de la marca permitirán reducir los ingresos gravables con el Impuesto a la Renta, en tanto éstos califiquen como gastos del ejercicio y siempre que sean considerados como deducibles para efectos de dicho tributo.

Efectivamente, no basta incurrir en un gasto para que éste sea deducible. Corresponde consecuentemente evaluar si los gastos incurridos por la creación de la marca cumplen con el principio de causalidad recogido en el Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado; es decir si están destinados a generar renta gravada o mantener la fuente productora de renta, salvo disposición expresa en contrario¹⁷.

Dicha necesidad implica que los gastos hagan falta para lograr el fin buscado, de tal manera que el objetivo perseguido hizo necesario incurrir en los mismos. Tal necesidad es relativa y se aplica en función del destino de las erogaciones¹⁸, el cual a fin de que sea deducible debe estar vinculado con:

(i) la generación de rentas gravadas, es decir que los gastos hayan tenido por objeto perseguir la generación de renta gravada. Es claro que no es un requisito que dicha renta

15 Existe un gran margen de subjetividad en el momento de determinar cuándo se ha “formado” la marca. En tal sentido, GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ señala que “*los bienes creados dentro de la empresa, está rodeados de características influidas por una gran parte de subjetividad, por lo que su valoración, entendida como comparación de magnitudes, resulta difícil (...)*”. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ. *La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF*, p.157.

16 Al respecto, el Tribunal Fiscal en la Resolución 1113-3-2004 de fecha 26 de febrero de 2004 ha establecido que: “(...) no se contempla restricción alguna para deducir como gasto aquellos relacionados con marcas generadas internamente, como es el caso materia de reparo; (...) Que es importante precisar que las normas legales antes citadas no han sido modificadas inclusive con la vigencia a partir del ejercicio 2001 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 — Activos Intangibles, en cuyo párrafo 51 se establece que *no deben ser registrados como activos intangibles las marcas*, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes, u otras partidas similares que se hayan generado internamente; (...) Que de autos se aprecia que los gastos reparados están debidamente sustentados y están vinculados a la actividad de la recurrente, cumpliendo el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta: (...) Que en vista de lo expuesto, el monto reparado debe ser anotado *como gasto para efectos contables y tributarios*, por lo que corresponde se revoque la apelada en este extremo”. (el énfasis es nuestro).

17 Consideramos relevante destacar, que entre los gastos no considerados deducibles se encuentran, entre otros, los gastos, incluyendo la pérdida de capital, provenientes de operaciones relacionadas con países o territorios de baja o nula imposición, así como los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

18 Como señala Giuliani FONROUGE “necesario” no debe ser entendido como contrapuesto a voluntario o espontáneo, es decir que “necesario” no implica que para ello debe haberse obrado sin libertad y por impulso de causas determinadas a las cuales es imposible sustraerse, faltar o resistir por que inevitablemente han de suceder. FONROUGE, Giuliani. *Impuesto a las Ganancias*, De Palma, Buenos Aires, 1983, p.166.

haya sido finalmente obtenida, sino que la intención al momento de incurrir en el gasto haya sido esa, o;

(ii) el mantenimiento de la fuente productora, lo que implica que los gastos hayan tenido por objeto mantener la fuente productora de la renta, es decir que dicha fuente conserve su capacidad de producir renta gravada con el impuesto.

Es importante tener en cuenta que según reiteradas jurisprudencias del Tribunal Fiscal¹⁹ la relación entre los gastos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora es de carácter amplio, permitiendo la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa.

Al respecto, los gastos relacionados con su creación (estudios y proyectos para su elección, elaboración del logo, tasas de registro, gastos previos de difusión, entre otros) no plantean duda respecto a su relación de causalidad, siempre que sean parte de aquellos asociados al reconocimiento de ésta como elemento diferenciador de sus productos y/o servicios materia de operaciones alcanzadas por el impuesto.

En suma, los gastos asociados con la creación de la marca, en un ejercicio, serán deducibles en tanto cumplan con el principio de causalidad. Y por ende, la marca formada no tendrá un costo tributario, ya que éste será reconocido como gasto del ejercicio correspondiente²⁰.

5.1.2. Desembolsos para la creación de la marca durante el inicio o expansión de la empresa: gastos de organización y gastos preoperativos

Podría suceder que se tenga planificado que la creación interna de la marca se realice mediante una serie de desembolsos ejecutados durante el inicio o la expansión de su empresa. En tal sentido, en tanto estos gastos califiquen como gastos de organización y/o gastos preoperativos o de expansión plenamente identificables, habrá que recurrir al tratamiento alternativo previsto en el inciso g) del Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Este artículo establece que “(...) *los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años (...)*”.

De la lectura de dicho inciso, se advierte que existen diversas modalidades de desembolsos (gastos de organización y gastos preoperativos) que no buscan, ciertamente, generar beneficio para una empresa en el mismo ejercicio en que se incurren, o al menos no únicamente en éste. Pues bien, estamos ante erogaciones de proyección económica futura porque la utilidad asociada a éstos excede el ejercicio económico en que se contraen.

19 Entre otros pronunciamientos, cabe citar las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º s. 657-4-97, 710-2-99, 1154-2-2000, 8634-2-2001 y 05460-2-2003.

20 El Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 5732-5-2003 de fecha 10 de octubre de 2003 ha establecido que: “(...) en el caso de los activos intangibles no adquiridos sino producidos por la empresa es distinto, por cuanto los gastos necesarios para su producción han sido deducidos como tales gastos en su oportunidad, y por consiguiente *no tienen costo* en ese especial significado del término (...)” (el énfasis es nuestro).

En efecto, doctrinariamente, los gastos de organización y preoperativos han venido siendo objeto de diversas denominaciones, así se califican como activos ficticios o amortizaciones impropias, o, simplemente como una modalidad de periodificación de un gasto para su cómputo racional en paralelo con los ingresos que se originan²¹.

A pesar de las diversas acepciones que reciben, lo cierto es que se considera que estos gastos deberían incidir en ejercicios posteriores, fundamentalmente; por el principio de correlación de ingresos y gastos, conforme el cual éstos últimos deberían afectar resultados a lo largo del período durante el que se producen los ingresos; así como por el principio de capacidad contributiva, toda vez que tal técnica de imputación tiene por objetivo evitar un aumento injustificado de la base imponible, reduciendo los ingresos en la cuantía de gastos incurridos para su obtención.

Sin embargo, se observa que el legislador peruano, ha optado por un tratamiento alternativo de esta modalidad de gastos. De un lado, contempla la posibilidad de la deducción instantánea de éstos gastos de proyección económica futura, considerándolos como gastos del ejercicio, y de otro, permite que afecten resultados para fines fiscales, a lo largo del período en que se producen los ingresos.

Al respecto, se entiende que la primera opción, en tanto no corresponde a la naturaleza de los gastos (de proyección futura), debería ser considerada como un incentivo fiscal, aunque comúnmente no sea percibido como tal, debido a que es recogida en diversas legislaciones tributarias²². La segunda es concordante con la naturaleza de los mismos. Sin embargo, es una alternativa de imputación periódica que implica reducir la base imponible en un momento posterior del que resultaría si se opta por considerarlos gastos corrientes, puesto que no se imputarían a resultados instantáneamente sino en forma progresiva.

Pareciera que en la primera opción los gastos serán deducibles íntegramente en el primer ejercicio en que se inicie la producción o explotación, y no en el ejercicio en que éstos se incurran en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, antes indicado. Este planteamiento se sustenta más que en la ley en un pronunciamiento del Tribunal Fiscal, aunque no con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria²³.

21 GARCÍA NOVOA, César. *Las Amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades: Tratamiento Jurídico — Tributario*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1994, pp. 69-73.

22 RIVAS SÁNCHEZ, Carlos. “Justificación y Diseño de los Incentivos Fiscales a la Innovación. El caso español”. En: Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales N.º 33, Universidad de Málaga, 2006, p.32.

23 En la Resolución N.º 3204-2-2004 de fecha 19 de mayo de 2004, se indica que “Conforme con el inciso h) del Artículo 40 y el inciso g) del Artículo 37 de las mismas leyes, también eran deducibles “los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período pre-operativo, los que “a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años” (...) Conforme las normas glosadas los intereses devengados durante el período de expansión de las operaciones de la empresa, debían diferirse hasta el ejercicio en que se iniciara la producción o explotación, y a opción del contribuyente su deducción podía efectuarse en un solo ejercicio (primer ejercicio) o amortizarse en forma proporcional en un plazo máximo de diez años. (...)”.

En el segundo supuesto, la amortización comenzará a computarse en el ejercicio en que se inician las operaciones, tal como ha sido previsto expresamente en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta²⁴.

En consecuencia, el propietario de la marca que incurra en desembolsos relacionados con la creación de la marca durante la etapa de constitución u organización, ú, expansión; podrá optar entre imputar los gastos realizados en el momento en que inicie la producción o explotación, o amortizarlos periódicamente en un plazo máximo de diez años²⁵.

Esta última alternativa resultaría aconsejable para las empresas que proyecten pérdidas tributarias²⁶, ya que en un determinado período preferirán reservar los gastos deducibles para su aplicación en un momento posterior; sea en función, de las normas para la compensación de pérdidas existentes, de la caducidad temporal de los otros créditos tributarios u otros beneficios fiscales que planifiquen aplicar (por ejemplo, los previstos en los casos de reorganizaciones de sociedades).

5.2 La marca adquirida de terceros

Pasemos a otra hipótesis; esto es, que se decida adquirir la marca de terceros, en forma separada o autónoma de la empresa, entonces se tendrá que realizar una inversión

24 El literal d) del Artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la amortización a que se refiere el inciso g) del Artículo 37 de la Ley, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación. Una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años.

25 Ello con prescindencia del tratamiento contable otorgado a estos gastos. En otras palabras, estos gastos podrían calificar como pre-operativos o de expansión para efectos fiscales, aun cuando contablemente sean cargados a los resultados en los ejercicios en que se incurran.

26 En este supuesto, la amortización proporcional (y no el íntegro de los gastos pre-operativos) formará parte de la eventual pérdida tributaria del ejercicio y, por ende, solamente este importe estaría sujeto a las limitaciones establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta para el cómputo de la pérdida arrastrable. En relación con el tratamiento de las pérdidas tributarias (quebrantos), es preciso indicar que la Ley del Impuesto a la Renta contiene las siguientes dos modalidades de utilización:

- Compensarlos contra el total de la renta neta de fuente peruana de los cuatro ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido este lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes y por consiguiente se perderá.
- Compensarlos contra el cincuenta por ciento de la renta neta de fuente peruana de los ejercicios posteriores hasta agotarla y en forma ilimitada. Téngase en cuenta que en este sistema, la pérdida podrá ser arrastrada indefinidamente, pero el importe compensable tiene una limitación (50 por ciento de la renta neta de fuente peruana del ejercicio). Por lo tanto, en caso de optarse por este sistema, en los ejercicios que la Compañía obtenga renta tributaria, tendría que pagar Impuesto a la Renta, aun teniendo una pérdida arrastrable no agotada. Consideramos que este aspecto debe ser evaluado por la Compañía al definir el sistema de pérdida arrastrable a utilizar.

La opción de la modalidad aplicable deberá ejercerse con la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Los contribuyentes se encuentran impedidos de modificar la opción elegida, salvo que hubieran agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores.

equivalente al precio de la marca²⁷, la cual representará un activo intangible de su empresa. Este activo estará sujeto al tratamiento tributario que veremos seguidamente.

5.2.1 Erogaciones asociadas a la marca adquirida de terceros: amortización

En la mayoría de los casos, con el paso del tiempo los activos disminuyen su expresión contable y tributaria y las empresas enfrentan como consecuencia esta reducción como un *gasto* contra las ganancias que dicho activo genera en forma periódica. Ello genera que se aminoren las rentas netas sobre las que se determina el pago del impuesto.

Esta asignación, proporcional y periódica del *costo de los activos* a *gastos* durante su vida útil es conocida como amortización²⁸. Se entiende como tal a las erogaciones que se detraen de la renta con el objeto de reconocer la pérdida de valor originada por el desgaste físico o jurídico que experimentan los bienes y/o derechos durante el transcurso del tiempo en que se encuentran afectados al desarrollo de una empresa. Su objeto es *permitir la recuperación del capital fuente, y, mediante su puesta en reserva, el reemplazo de los bienes cuando ya no resultan utilizables*²⁹.

Dicho esto, ¿es posible amortizar el costo de una marca?

La amortización de la marca adquirida debe ser analizada comprobando la eventual concurrencia de los requisitos que pueden justificar la práctica de la amortización de los intangibles, como son: (i) la existencia de un valor; (ii) que el bien inmaterial se caracterice por su permanencia en el patrimonio empresarial; (iii) que sea de titularidad de la empresa que lo habrá adquirido a través de un negocio jurídico que le permita beneficiarse de la amortización; y, (iv) que sufra una depreciación jurídica que tiene causa en la vigencia limitada del derecho sobre el intangible³⁰.

A partir del análisis de estos requisitos, en términos teóricos, la doctrina y por ejemplo la legislación española concluyen que la marca es claramente amortizable por lo siguiente:

(i) *La existencia de un valor amortizable* — Se considera que la marca irroga a su titular un bien susceptible de valoración económica, ya que como se puede obser-

27 Conforme el numeral 1 del Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

28 Sobre el particular, debemos indicar que en la doctrina hay dos posiciones respecto del instituto tributario de la amortización, la primera posición sostiene que se trata de un gasto necesario, mientras que la segunda posición argumenta que constituye un instrumento de imputación por ejercicios.

29 GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Manual del Impuesto a la Renta*, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, p. 85.

30 GARCÍA NOVOA ha establecido estos requisitos bajo una teoría general de las amortizaciones como instituto jurídico tributario. GARCÍA NOVOA, César. Ob. cit., pp. 65 y ss.

var su titular adquiere un derecho que le permite su uso exclusivo, así como una serie de facultades para impedir que se vulnere tal uso. El contenido económico de la marca, además, es evidenciado en la posibilidad de su transmisión o cesión parcial o limitada;

- (ii) *La permanencia del bien intangible* — Se entiende que la marca constituye un bien intangible que es adquirido con el objeto de formar parte de la actividad empresarial y para contribuir a la obtención de ingresos; es decir, que cumple con la condición de permanencia;
- (iii) *La titularidad del bien intangible* — La titularidad es referida a la condición de propietario de la marca, puesto que dicho título jurídico es el único que garantiza la incorporación del bien al patrimonio de la sociedad, garantizando el derecho a usar el activo, el derecho a apropiarse de sus rendimientos y el derecho a cambiar su forma o sustancia. En tal virtud, se considera que cuando se adquiere la marca en propiedad se cumple con el requisito de efectiva titularidad. En sentido contrario, si no se llega a adquirir el derecho de marca sino que se abona un pago por concepto de un derecho a su utilización, bajo títulos jurídicos distintos a la propiedad, dicho gasto deberá ser tratado, en principio, como un gasto del ejercicio y en general no se encontrará sujeto a régimen de amortización alguno;
- (iv) *La depreciación jurídica limitada del bien intangible* — Se considera que en los términos de la legislación mercantil comparada la marca es de duración limitada, ya que caduca en un periodo de diez años, en forma independiente de que sea posible su renovación expresa.

Estos fundamentos jurídicos, sin embargo, no son recogidos en nuestra legislación; en efecto, el literal g) del Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que “(...) *no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. (...)*” (el énfasis es nuestro).

Por su parte, el Artículo 25 del Reglamento de la citada Ley dispone, entre otros, que “(...) *se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (Software)*”(…). Agrega que “(...) *no se consideran activos intangibles de duración*

*limitada las marcas de fábrica*³¹ y *el fondo de comercio (Goodwill) (...)*” (el énfasis es nuestro).

Se colige por lo expuesto que el ordenamiento tributario peruano, por regla general no permite la amortización de los intangibles, salvo el cumplimiento de determinados requisitos, como son que los intangibles se hayan incorporado al patrimonio de su propietario mediante una determinada contraprestación (precio pagado) y que tengan una duración limitada³². Este último requisito, no obstante, es complementado por la norma reglamentaria, indicando que se entiende por duración limitada la prevista por ley o por la naturaleza de los intangibles, y, añadiéndose que la marca no es de duración limitada.

Si asumimos que la norma reglamentaria complementa la ley³³, podríamos sostener, siguiendo a otro sector de la doctrina, que se considera que la marca no es amortizable debido a que por sus características no sólo no se deprecia sino que puede aumentar su valor con el paso del tiempo, contribuyendo así, de manera ilimitada, a la actividad empresarial. Así, diversos autores coinciden que es incompatible con este posible incremento del valor una posible amortización considerada como gasto, debido a que se estaría eliminando del balance un elemento patrimonial cierto.

Es claro que, para efectos tributarios debido a que la inversión efectuada por la adquisición derivada de la marca no será considerada amortizable, entonces, el costo íntegro de su adquisición (precio) deberá reconocerse en los resultados del ejercicio e incidir en la determinación de la renta neta del mismo periodo, solo cuando sea transferida en propiedad y en forma definitiva a favor de terceros.

5.2.2 La marca adquirida conjuntamente con la empresa: el fondo de comercio o el goodwill

Cuando una empresa adquiere o se fusiona con otra, suele ocurrir que se tenga que

31 Cabe indicar que la referencia a “marcas de fábrica” proviene de la redacción recogida en el Decreto Supremo N.º 001-71-IC— Reglamento de la Ley General de Industria que fue aprobada por Decreto Ley N.º 18350 del 27 de julio de 1970. Actualmente, dicha redacción es equivalente al término “marca de productos y/o servicios” recogido en la Ley de Propiedad Industrial.

32 En el Informe N.º 250-2003-SUNAT-2B0000 de fecha 8 de septiembre de 2003 se dispone que “*Según se aprecia, el tratamiento tributario que contiene el aludido inciso respecto de los intangibles que en él se señalan, no se encuentra en función a la clasificación de éstos en bienes muebles o inmuebles, sino a la duración limitada o no de los mismos*”. Asimismo, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 5732-5-2003 de fecha 10 de octubre de 2003 ha establecido que: “(...) a diferencia de los bienes del activo intangible, donde la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles (aquellos de naturaleza inmaterial) el tratamiento es distinto pues en principio no se permite su deducción. No obstante la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que: i) sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que ii) sean comprados a terceros no aportados (...)”.

33 Efectivamente, en el último párrafo del Artículo g) del Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta se dispone, textualmente, que “*en el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada*”.

reconocer para efectos tributarios una plusvalía mercantil también denominada “Goodwill” o “fondo de comercio”.

El “fondo de comercio” o “Goodwill” es definido como cualquier *exceso* del costo de la adquisición sobre el interés de la adquirente en el valor real (*léase* valor de mercado para efectos tributarios) de los activos y pasivos identificables adquiridos en la fecha de la transacción mediante la cual se transfiere el negocio de que se trate.

Representa entonces un pago hecho por la adquirente por anticipado de los beneficios económicos futuros. Dichos beneficios económicos futuros pueden resultar por la sinergia entre los activos identificables que se han adquirido y los activos que, individualmente, no califican para su reconocimiento en los estados financieros, pero para los cuales la adquirente está preparada para hacer un pago en la adquisición³⁴.

Para que se configure el denominado “fondo de comercio” o “Goodwill” es fundamental que medie la transferencia de los elementos identificables de un negocio, puesto que es a partir del valor de éstos será posible determinar el valor de los “otros” elementos o atributos del negocio que, en otro contexto, no calificarían para su reconocimiento en los estados financieros. El valor del mismo resultará de la diferencia entre el precio pagado por el negocio en su conjunto y el valor real o de mercado de los activos y pasivos plenamente identificables. El valor del “Goodwill” estará dado, por tanto, por el exceso del precio pagado sobre el valor de mercado de los activos y pasivos identificables adquiridos.

Cabe advertir que el valor de la marca o parte de ésta, podría encontrarse incluida en el valor del “fondo de comercio” o “Goodwill”; ya que, según se indicó, la marca es el especial elemento condensador del “Goodwill” o de la buena fama del producto portador de la marca.

Podrá ocurrir, por consiguiente, que si la marca ha sido adquirida en forma originaria, entonces, el valor de ésta no se integrará entre los valores de los activos adquiridos de la misma, y, por tanto, formará parte del valor del fondo de comercio. Sin embargo, en el supuesto que la marca haya sido adquirida de terceros, entonces, recibirá el mismo tratamiento que los restantes activos identificados con su valor correspondiente, salvo por la parte del mayor valor generado en forma posterior a su adquisición, que formaría parte del valor del “fondo de comercio” o “Goodwill”.

En ambos casos, sin embargo, obsérvese que ya sea que la marca se incorpore al patrimonio de la adquirente como parte o no del “fondo de comercio” o “Goodwill”, igualmente, será considerado un activo no amortizable. Al respecto, el antes citado inciso g) del Artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta concordante con el Artículo 25 del Reglamento de la citada Ley disponen que tanto la marca —según ya hemos revisado— como el “fondo de comercio” o “Goodwill” son activos de duración ilimitada, y, por ende no amortizables. Sin embargo, el reconocimiento del mayor valor de la marca cuando no se encuentre formando

34 *Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 22, sobre Combinación de Negocios (Fusión de Negocios)*. De otra parte, ahora existe un consenso que señala a los intangibles como los elementos en los que decanta el veredicto del mercado a la hora de fijar el precio de una empresa, bien en el ámbito de las cotizaciones bursátiles o en el momento de las transacciones o adquisiciones.

parte del “fondo de comercio” o “Goodwill”, representará un mayor costo de la marca en el momento de su posterior transferencia; y, en consecuencia una menor renta neta en el ejercicio en que se lleve a cabo la enajenación.

VI. DIFUSIÓN DE LA MARCA: GASTOS DE PUBLICIDAD

Una vez que la marca ha sido creada o adquirida, usualmente se busca reafirmar su posicionamiento en el mercado. Para ello se suele incurrir en una serie de gastos relacionados con intensas campañas de marketing y publicidad que persiguen que la marca se sitúe en la mente de los consumidores.

Al ser un bien inmaterial, no estático requiere de conservación y acumulación sucesiva. Debido a ello, el empresario actúa para incrementar su valor y reputación. Uno de los principales mecanismos para lograr tal objetivo, es la referida publicidad. Tal como lo recoge la doctrina, “*la función publicitaria es una de las más importantes de la marca, llegándose a afirmar, incluso, que tiene una condición autónoma y que, por si misma, representa el signo constitutivo de la marca*”³⁵.

El empresario lleva a cabo diversos negocios jurídicos a través de los cuales publicita la marca, como son: contratos de agencia publicitaria, contratos de difusión publicitaria, contratos de creación publicitaria, contratos de patrocinio. Más aún, en la actualidad, se concertan diversas técnicas comerciales, como el contrato de partnership, del que sería un ejemplo el patrocinio de clubes de fútbol por marcas renombradas; el product placement sponsoring, que supone la aparición de productos o servicios en una obra artística, así como el testimonial sponsoring, en el que una persona célebre avala la calidad de un producto determinado.

Tales negocios jurídicos o técnicas comerciales, generarán diversas modalidades de contraprestaciones a cargo de quien contrata la publicidad. Estas deberán como lo vemos acto seguido, ser consideradas como *gastos* deducibles para todos los efectos fiscales, en virtud del principio de causalidad recogido en el citado Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La necesidad de los gastos de publicidad queda manifiesta en tanto la misma es parte de una decisión estratégica de la empresa orientada al logro de beneficios empresariales, esto es, destinada a la generación de rentas gravadas con el impuesto.

Tales gastos deberán calificar como razonables y proporcionales, entendiendo ambos criterios en mención no como requisitos adicionales a fin de acreditar el cumplimiento del principio de causalidad antes indicado, sino como elementos referenciales que permiten evidenciar los gastos incurridos con flexibilidad y en función de los hechos comprendidos en cada caso concreto.

El criterio de deducción de los gastos de publicidad —que contribuyen a mejorar o reforzar la marca—, aplica incluso cuando son incurridos por terceros, siempre que se

35 En OTAMENDI, Jorge. Op. cit., p.13.

acredite que éstos últimos incurren en tales gastos porque les redundan beneficios reales y efectivos.

En este sentido es ilustrativo mencionar pronunciamientos del Tribunal Fiscal como el emitido mediante la Resolución N.º 01275-2-2004, de fecha 5 de marzo de 2004, donde se recoge el criterio de causalidad entre el gasto incurrido y el consecuente ingreso, la misma que se refería a gastos de publicidad y marketing de una empresa que tenían por objeto aumentar la venta de productos que no eran comercializados directamente por ella, sino por una tercera empresa. Pronunciamiento que nos permitimos citar a continuación:

“(...) Posteriormente, mediante escrito del 9 de noviembre de 2000 (folios 909 a 915), presentado durante la fiscalización, la recurrente sostiene que a fin de crear marcas fuertes que sean demandadas por el consumidor y con ello contribuir a mantener y mejorar constantemente la posición de mercado y la rentabilidad del embotellador, de las cuales depende los ingresos de la recurrente, es que incurre en gastos de publicidad y promoción, los mismos que están basados en el plan de actividades y promociones de marketing dirigidas al consumidor.

Asimismo, en el escrito ampliatorio de apelación señala que sus ingresos están constituidos por retribuciones basadas en un porcentaje de las ventas del embotellador y que para el año 1999 el porcentaje fue 9.7%, indicando que mientras más vende el embotellador mayor es su retribución. En el mismo sentido, refiere que no existe la subvención atribuida por la Administración dado que existe una relación directa entre la mayor venta de bebida embotellada y el monto de las retribuciones.

De lo expuesto se aprecia que la recurrente a lo largo del procedimiento habría acreditado la relación de causalidad entre los gastos incurridos para llevar a cabo la publicidad y la fuente productora de renta, en este caso, la prestación de servicios para contribuir a la venta de bebidas gaseosas, toda vez que según lo argumentando la mayor o menor venta de estas bebidas por parte del embotellador, determinaría el monto de la retribución de la recurrente por los servicios prestados (...)”.

Como puede apreciarse, el Tribunal Fiscal estableció que en la medida que los ingresos percibidos por la tercera empresa tenían incidencia en los ingresos que percibía la otra, era evidente que los gastos incurridos por esta otra para incrementar los ingresos de la primera cumplían con el principio de causalidad y, por consiguiente, eran deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría.

En suma, los gastos de publicidad y marketing en la medida que disminuyen las rentas consideradas gravables, determinarán una menor carga fiscal asociada a la marca.

VII. RENTAS DERIVADAS DE LAS MARCAS

Desde otra perspectiva, ocurre que el empresario también se cuestiona sobre el impacto del impuesto en las rentas que deriven de la marca, planteándose dos operaciones generadoras de rentas. Una, conforme la cual cede el uso de la marca en forma temporal a cambio de determinadas contraprestaciones calificadas como regalías. Otra, en la que la marca como activo intangible es transferido a algún tercero en forma definitiva, mediante su enajenación.

Surge la interrogante acerca de los efectos de ambas situaciones.

7.1 Cesión en uso — licencia de la marca: regalías

La contraprestación por la cesión de la marca, conocida como regalía, lleva a examinar lo siguiente: (i) si las regalías califican como rentas gravables o no con el Impuesto a la Renta; (ii) sus regímenes de determinación; y, (iii) si los pagos que las terceras empresas efectúan por este concepto califican como gastos o costos deducibles para fines del mencionado tributo.

(i) *Análisis de las regalías como rentas gravables con el Impuesto a la Renta*

En términos generales, las *regalías* comprenden la remuneración por el uso de bienes intangibles; y, según la doctrina, pueden gravarse aplicando diversos criterios como son: el criterio de renta producto o el criterio de flujo de riqueza o el criterio de incremento patrimonial más consumo³⁶.

Bajo la acepción genérica de las “regalías”, éstas se gravan bajo la teoría de la renta producto. En efecto, siguiendo a García Mullin, la teoría de renta producto comprende dentro del concepto de “renta” el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación. Por consiguiente, las regalías son categorizables bajo este criterio, debido, entre otros, a que: (i) son un producto de la explotación de los bienes intangibles; (ii) provienen del uso de los intangibles, por tanto de fuentes durables que no pueden ser objeto de agotamiento, como los supuestos de transmisiones de propiedad; y, c) provienen de los intangibles como fuentes puestas en explotación o susceptibles de serlo.

Nuestra legislación tributaria, igualmente, acoge las regalías como rentas gravadas bajo el criterio de renta producto. Así el literal a) del Artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que dicho tributo grava: “(...) *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(...)*”. Y, más adelante, establece que “(...) *están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), entre otros, las regalías(...)*”.

A partir de los alcances de dicha definición, sólo cabe inferir, que las rentas o contraprestaciones derivadas del uso o explotación de las marcas, especie de intangibles, califican como “regalías” y se encuentran afectas al Impuesto a la Renta.

El concepto general de “regalías” antes descrito es relevante, ya que su tratamiento tributario en cada legislación puede diferir restringiendo o ampliando su contenido, en función de diversas variables. Primero, se podría considerar que las regalías sólo remuneran bienes intangibles o tangibles o servicios, o, la agrupación de dichos bienes. Yendo un paso adelante, se podría evaluar si las regalías comprenden únicamente las rentas derivadas de las cesiones en uso y no la transferencia, o, incluso incluir estas últimas. Tercero, cabría establecer si la forma de pactar las regalías tenga relevancia o no, a efectos de establecer su naturaleza. En los casos en que suelen adoptarse como requisito, se adoptan remuneraciones por unidad de producción, de venta, de explotación o de utilidades.

36 Cabe precisar que dichos criterios se suelen aplicar en forma combinada, parcial o total, según los lineamientos de política fiscal y económica que cada país espera alcanzar.

En nuestro país, este asunto se encuentra tratado en el Artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta que establece lo siguiente:

“(...) 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.

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos (...)” (el énfasis es nuestro).

A tenor de dicha norma y para los fines del tratamiento de las regalías como rentas derivadas de las marcas, cabe destacar entre sus características, las siguientes: (a) la operación que las genere supondrá la traslación del derecho de uso de un bien o un derecho (elemento patrimonial generador de renta), y (b) el objeto de uso o susceptible de uso debe ser un bien intangible.

- (a) La operación que los genere supondrá la “traslación del derecho de uso” de un bien o un derecho (elemento patrimonial generador de renta).- Lo relevante es que la renta se genere, simple y exclusivamente, por la cesión (en uso o susceptible de uso) de un elemento patrimonial. Nótese entonces que no debe producirse una transmisión de propiedad.
- (b) El objeto de uso o susceptible de uso puede ser un “bien intangible o de carácter incorporal”.- La norma incluye la cesión en uso de los bienes o derechos de propiedad industrial, como las marcas, las patentes, entre otros; en donde el proveedor no asiste al beneficiario en el uso de los bienes cedidos³⁷.

En consecuencia, se reafirma que nuestra normatividad se acoge a la definición de regalías entendidas como las provenientes de la explotación temporal de intangibles; y, según la cual, éstas remuneran sólo el uso de intangibles y no comprende rentas provenientes de transferencias en propiedad.

(ii) *Regímenes de determinación de las rentas obtenidas por concepto de regalías*

Según indicamos resulta relevante establecer la circunstancia empresarial o no en que la marca es explotada, así como la condición del titular de la marca, ya que ésta puede

37 Al respecto, cabe citar la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 629-1-2003, de fecha 10 de febrero de 2003, en la que se señala que “(...) los pagos reparados constituyen contraprestaciones por servicios prestados por Visa Internacional al recurrente y eventualmente a los titulares de las tarjetas y *si bien dichos servicios guardan vinculación con la marca Visa no corresponden al uso de la misma por lo cual no puede considerarse que su retribución constituya una regalía*, en los términos contenidos en la norma (...)” (el subrayado es nuestro).

encontrarse sujeta a distintos regímenes de determinación del Impuesto a la Renta. Como explicamos seguidamente.

- *Contribuyentes domiciliados en el país que desarrollan actividades empresariales.*- En caso el titular de la marca sea una persona, natural o jurídica, que realiza actividad empresarial, entonces todas las rentas que genere el propietario de la marca serán calificadas como rentas de tercera categoría y se regirán por el régimen de las Rentas Netas Empresariales, lo que significa que serán gravadas con una tasa proporcional de 30% aplicado sobre la renta neta.
- *Contribuyentes (personas naturales) domiciliados en el país que no realizan actividad empresarial.*- Si el propietario de la marca, no es un empresario, sino una persona natural que no lleva a cabo actividad empresarial alguna, se produce una explotación temporal de la marca en forma pasiva.

En estas circunstancias las regalías ya no calificarían como rentas de tercera categoría sino como rentas de segunda categoría. En efecto, el Artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta establece, que son rentas de segunda categoría, entre otras, *las regalías*.

En consecuencia, el rendimiento generado por la explotación de la marca calificado como renta de segunda categoría deberá agruparse conjuntamente con todas las rentas que no sean empresariales con el objeto de determinar la Renta Neta Global Imponible sobre la cual se aplicará la tasa progresiva acumulativa, en función de la cuantía de las rentas. Previamente, sin embargo, a que las regalías percibidas sean integradas a la Renta Neta Global Imponible, deberán deducirse de éstas un porcentaje de deducción fija de 10%.

- *Contribuyentes no domiciliados en el país.*- Si el beneficiario de las regalías, es un contribuyente no domiciliado en el país, habrá que examinar si tales rentas son gravables o no.

Al respecto, deberemos indicar que estos contribuyentes tributan sólo por las rentas que califiquen como de “fuente peruana.” Téngase en cuenta que el criterio de la fuente circunscribe la potestad tributaria del país a las rentas que tengan origen en él en atención a la “pertenencia” del bien o de la actividad a la estructura económica del país³⁸.

En línea con ello, en nuestro ordenamiento jurídico tributario, el alcance del criterio objetivo de fuente ha sido recogido en los Artículos 9 y 10 de la Ley del Impuesto a la Renta. De la lectura de las referidas normas, se advierte que los sujetos no domiciliados en el país pueden obtener rentas de distintas naturaleza que reciben diversas calificaciones, entre otros, como “regalías” y “pagos por servicios”.

Tales calificaciones son de la mayor importancia, dado que el *criterio objetivo de vinculación* de la fuente se configura de distinta forma dependiendo del tipo o de la calificación de la renta. Concretamente son consideradas rentas de fuente peruana las rentas provenientes de “regalías” cuando son utilizadas económicamente en el país o cuando el

38 Agrega el citado autor que “(...) En consecuencia, es el país de ubicación del bien o de la actividad productora de renta, en mérito a que ella tiene su fuente en el circuito económico de ese Estado (...)”. GARCÍA MULLIN, Juan Roque. Ob. cit., p. 39.

pagador es un sujeto domiciliado en Perú; mientras que las rentas derivadas de los “pagos por servicios” serán consideradas rentas de fuente peruana sólo si se desarrollan en el territorio peruano³⁹.

En lo que concierne a las regalías cabe destacar que según el literal b) del Artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta constituyen rentas de fuente peruana “(...) *las producidas por capitales, bienes o derechos cuando los mismos se encuentran situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas, por el sujeto domiciliado en el país (...)*”.

La norma indicada permite considerar que la calificación de la regalía como renta de fuente peruana se sujeta al criterio de utilización económica independientemente de la jurisdicción desde la cual se paguen; así como al criterio del territorio desde donde se paguen independientemente de dónde se utilice económicamente el bien que las genera.

Por ello, las rentas calificadas como regalías que son obtenidas por los contribuyentes no domiciliados en el país, en el marco de un contrato de licencia, son gravables como rentas de fuente peruana, cuando la marca es aprovechada económicamente en el país o cuando el pago de las regalías derivadas de dicho contrato es efectuado por un sujeto domiciliado en el país.

Por último, téngase presente que la totalidad de los importes devengados, que sean pagados o acreditados por concepto de rentas calificadas como regalías, son considerados como rentas netas sobre las cuales se aplica la tasa de 30%; ya sea que el contribuyente no domiciliado en el país tenga la condición de persona natural o de persona jurídica⁴⁰.

(iii) *Calificación de los pagos efectuados por concepto de regalías como gastos o costos deducibles para fines del Impuesto a la Renta*

Normalmente estos pagos son efectuados por “empresas” que hacen uso de la marca cedida en el territorio nacional. En este caso, podrían presentarse las implicancias tributarias señaladas en los párrafos siguientes.

En primer lugar y tal como ha sido previsto expresamente en el literal p) del Artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, las regalías serán gastos deducibles para aquél que se encuentre obligado a efectuar su pago, en el marco de cualquier contrato de licencia, siempre que dicho gasto se sujete al principio de causalidad. Además, deberá tenerse pre-

39 Asimismo, es de indicar que la calificación de las rentas determina la tasa impositiva aplicable, así las rentas generadas por regalías se encuentran sujetas a la tasa del 30%, mientras que las rentas provenientes de contratos de asistencia técnica se encontrarán sometidas a la imposición de una tasa de 15%.

40 Para el caso de las personas jurídicas no domiciliadas en el país, les aplican diversas tasas dependiendo de la fuente productora de la renta. En el caso de las regalías la tasa es del 30%. Las personas naturales no domiciliadas en el país siempre están sujetas a una tasa del 30%. Asimismo, recuérdese que los sujetos no domiciliados están sujetos también al Régimen de Dividendos o cualquier otra forma de Distribución de Utilidades, en cuyo caso la tasa es de 4.1%.

sente que se deberá considerar el gasto incurrido, como deducible, en el ejercicio en que éste se haya devengado, independientemente de su cobro o no.

Puede acontecer que el desembolso por concepto de regalías sea calificado como un costo de producción si se encuentra referido a la producción y/o transformación de bienes, como sucede en las empresas manufactureras. Esta calificación de costo, sin embargo, requiere esencialmente que el gasto desembolsado por concepto de regalías se asocie a la obtención de beneficios económicos futuros, sea medible confiablemente y exista una relación directa de los mismos con los bienes producidos⁴¹.

7.2 Transferencia en propiedad — enajenación de la marca: ganancias de capital

La marca una vez desarrollada puede ser transferida en propiedad a terceros. El resultado (usualmente ganancias) de tal operación, se sujeta a las reglas siguientes:

Nótese que se registrará la ganancia cuando se enajene la marca a un precio superior a su costo. En sentido opuesto, se registrará una pérdida cuando el precio es inferior al costo de la marca.

- *Contribuyentes domiciliados en el país que desarrollan actividades empresariales.*- A efectos de determinar si la ganancia que obtendría el vendedor se encontraría o no gravada con el Impuesto a la Renta, cabe analizar si tales ingresos calificarían como rentas gravables, bajo alguno de los supuestos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, deberá tenerse presente que el Artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta considera como rentas gravadas con el impuesto, entre otras, a las siguientes:

- 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.

En lo que respecta al primer inciso, este considera como rentas todas aquellas que califiquen como rentas producto, esto es las que provienen de una fuente durable, susceptible de generar ingresos periódicos. De esta manera no califica como renta gravada aquellas ganancias provenientes de actividades eventuales. En la medida que en el caso bajo análisis, se trataría de una actividad eventual (enajenación de marcas), los resultados de dicha enajenación no calificarían como renta gravada en virtud de lo dispuesto por el inciso a) referido precedentemente.

De otro lado, sobre el inciso c), estas rentas provienen —básicamente— de aquellos “otros ingresos” obtenidos por las empresas en sus operaciones con terceros, distintas a las ganancias del capital previstas en el inciso b). Por lo que seguidamente efectuamos si califican bajo este último rubro.

41 Interpretación que ha sido también recogida, en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 261-1-2007 de fecha 16 de enero de 2007.

En el ámbito fiscal, las legislaciones tienden a reconocer como rentas gravables las ganancias de capital realizadas bajo la teoría de flujo de riqueza según la cual es renta todo ingreso que fluya de terceros; en tanto que las ganancias de capital no realizadas serán gravadas según la teoría del consumo más incremento patrimonial. Cabe precisar, sin embargo que estas teorías son recogidas con salvedades o excepciones, bajo determinados supuestos.

Las ganancias de capital son asociadas a las rentas que procuran los bienes respecto de los cuales no exista un ánimo de comercialización sino de permanencia en el patrimonio de su propietarios. Conocidos como bienes de capital, éstos pueden generar ganancias no realizadas cuando experimentan cambios de valor no relacionadas con transferencias de propiedad. En cambio, cuando esto último sucede, se considera que los bienes generan ganancias realizadas.

La Ley del Impuesto a la Renta considera sólo las ganancias de capital realizadas como rentas afectas a dicho tributo. Al efecto, el literal b) del Artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone expresamente, que dicho tributo grava las ganancias de capital. Y, seguidamente, el Artículo 2, del mismo cuerpo normativo dispone que “(...) *constituyen ganancias de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa (...)*” (el énfasis es nuestro).

Enfocando la incidencia del Impuesto a la Renta en el caso de cesión definitiva de marcas, podemos notar, en primer término que la marca, es en la mayoría de los casos un bien que no está destinado a ser comercializado, ya que por su naturaleza debe permanecer en el patrimonio de su titular para cumplir con su función de signo distintivo de diversos productos entre los consumidores. El supuesto de la marca como objeto de cambio regular hace que ésta pierda su valor frente al público consumidor. La marca, por tanto, es un bien de capital, y su transferencia podrá generar ganancias realizadas.

Las ganancias de capital realizadas se generan justamente cuando los bienes de capital son transferidos en propiedad. Pues bien, la enajenación de la marca implica su venta o transmisión de los derechos sustanciales del dominio a favor de otro, por un precio determinado. Transmisión, susceptible de originar, en general, para el transferente una ganancia o pérdida de capital; y, para el adquirente un costo no amortizable, según lo revisado en el acápite precedente.

Por tales circunstancias, las rentas derivadas de la enajenación de marcas califican como rentas gravables conforme la teoría del criterio de flujo de riqueza, según lo previsto el inciso b) del Artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta. Mas aún, la Ley del Impuesto a la Renta ha previsto expresamente que la enajenación de las marcas se considera una ganancia de capital gravada. En efecto, el numeral 2 del literal b) del Artículo 3 de la referida norma establece que entre las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo a esta Ley, se encuentran “(...) *la enajenación de derechos de llave, marcas y similares (...)*”. (el énfasis es nuestro).

En el punto siguiente, examinaremos los alcances de las rentas derivadas de la enajenación de las marcas, obtenidas por personas naturales que no las afectan a una actividad empresarial.

- *Contribuyentes (personas naturales) domiciliados en el país que no realizan actividad empresarial.*- Supongamos que la persona natural que no realiza actividades empresariales, obtiene rentas derivadas de la enajenación de una marca. Habrá que evaluar si éstas califican como gravables.

Ello nos lleva a referirnos al último párrafo del Artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual indica que en el caso de las personas naturales que no generan rentas de tercera, no constituye ganancia de capital gravable el resultado de la enajenación de los siguientes bienes:

- i) Inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante.
- ii) Bienes muebles distintos a acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.

En el caso de personas naturales no generadoras de rentas de tercera categoría no cualquier resultado generado por la enajenación de bienes de capital califica como ganancia de capital gravada con el Impuesto a la Renta, sino únicamente aquella que proviene de la enajenación de inmuebles no ocupados como casa-habitación, así como, de acciones u otros valores mobiliarios.

Resulta claro que la marca no constituye un inmueble ni un valor mobiliario representativo de capital o deuda, por lo que es posible concluir que la enajenación de la marca no generará una ganancia de capital gravada con el Impuesto a la Renta. Téngase en cuenta que conforme lo dispone el numeral 6 del Artículo 886 del Código Civil —aplicable al caso bajo análisis en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario-⁴² califican como bienes muebles, entre otros supuestos, los derechos patrimoniales de autor, de inventor, de patentes, nombres, marcas y otros similares.

Por tanto, en el supuesto de que una persona natural que no genera renta de tercera categoría efectúe la enajenación de una marca, bien distinto a un inmueble o a valores mobiliarios representativos de capital o deuda, dicha transacción no se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta para la transferente.

- *Contribuyentes no domiciliados en el país.*- El titular de la marca es un contribuyente (empresa) no domiciliado en el país conforme los alcances de la Ley del Impuesto a la Renta, el mismo que concreta operaciones de transferencias de la marca con terceros sujetos a cambio del obtener rentas calificadas como ganancias de capital realizadas.

Es por demás discutible si las ganancias de capital provenientes de la enajenación de las marcas se encontrarían gravadas con el Impuesto a la Renta.

42 El Artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario establece que “en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”

No podrían ser calificadas como rentas fuente peruana en virtud del literal b) del Artículo 9 de la Ley pues el referido inciso restringe su ámbito de aplicación sólo a las rentas “*producidas*”, supuesto opuesto a las rentas provenientes de las ganancias de capital realizadas. Es claro que en este último caso la renta de la fuente (marca) se agota cuando se enajena, imposibilitando la obtención de ganancias nuevas y distintas y separadas que califiquen como “producto”.

Podría cuestionarse, también si calificarían como rentas de fuente peruana, las rentas generadas por enajenaciones de marcas, bajo el supuesto de actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole que se llevan a cabo en el territorio nacional, conforme el inciso e) del Artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta. La opción adoptada dependería del alcance que el intérprete de a “realización de actividades civiles, comerciales o de otra índole”.

Si se tratase de una ganancia generada por una persona natural, ésta no califica como renta gravable.

Existen una serie de asuntos adicionales vinculados al tratamiento tributario de las marcas como por ejemplo las reglas de valor de mercado, operaciones entre empresa vinculadas, convenios para evitar la doble imposición. Estos temas por la extensión limitada de este artículo serán probablemente parte de uno posterior.

