



Firmado digitalmente por:
GUILLERMO CESAR SOLANO
MENDOZA
INTENDENTE NACIONAL
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO
TRIBUTARIA
Fecha y hora: 09/09/2024 17:43

INFORME N.º 000070-2024-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 09 de septiembre de 2024

MATERIA:

Se consulta si el cumplimiento del “test de beneficio” regulado por el inciso i) del artículo 32-A de la ley del impuesto a la renta, resulta aplicable al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y al otorgamiento de la licencia de uso de marca entre empresas vinculadas.

BASE LEGAL:

- Texto único ordenado de la ley del Impuesto a la renta, aprobado por el decreto supremo n.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).
- Texto único ordenado del Código Tributario, aprobado por el decreto supremo n.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, Código Tributario).
- Código Civil, aprobado por el decreto legislativo n.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.
- Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones sobre el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, publicada el 19.9.2000 en la Gaceta Oficial n.º 600 del Acuerdo de Cartagena (en adelante, Decisión 486)(¹).

¹ De acuerdo con la Decisión 572, Codificación del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, publicada en la Gaceta Oficial n.º 483 del Acuerdo de Cartagena, las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina (artículo 2).

Agrega que, las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior. Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro (artículo 3).

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 09/09/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0116 4446 0759 5828



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
09/09/2024 17:33:26

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del artículo 32 de la LIR establece que, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Por su parte, el numeral 4 del citado artículo 32 dispone que, para los efectos de la LIR se considera valor de mercado, para las transacciones entre partes vinculadas, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32-A.

De otro lado, el inciso i) del artículo 32-A de la LIR señala que en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32, debe tenerse en cuenta que sin perjuicio de los requisitos, limitaciones y prohibiciones dispuestos por la LIR, tratándose de servicios prestados al contribuyente por sus partes vinculadas, aquel debe cumplir el test de beneficio y proporcionar la documentación e información solicitada, como condiciones necesarias para la deducción del costo o gasto.

Agrega el citado inciso i) que se entiende que se cumple el test de beneficio cuando el servicio prestado proporciona valor económico o comercial para el destinatario del servicio, mejorando o manteniendo su posición comercial, lo que ocurre si partes independientes hubieran satisfecho la necesidad del servicio, ejecutándolo por sí mismas o a través de un tercero⁽²⁾.

Como se aprecia de las normas citadas, el cumplimiento del “test de beneficio” a que se refiere el inciso i) del artículo 32-A de la LIR resulta aplicable a los servicios prestados entre partes vinculadas, como condición para la deducción de costos o gastos, por lo que para absolver la consulta planteada resulta necesario determinar si el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el otorgamiento de licencia de uso de marca entre empresas vinculadas son considerados como prestación de servicios para efecto del artículo 32-A de la LIR.

² Añade, entre otros, que, tratándose de servicios de bajo valor añadido, la deducción del costo o gasto por el servicio recibido se determina sobre la base de la sumatoria de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio, así como de su margen de ganancia, el cual no puede exceder el cinco por ciento (5%) de tales costos y gastos.

Además, señala que se consideran servicios de bajo valor añadido a aquellos que cumplen con las siguientes características: (i) tienen carácter auxiliar o de apoyo; (ii) no constituyen actividades principales del contribuyente o del grupo multinacional, según corresponda; (iii) no requieren el uso de intangibles únicos y valiosos, ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos; y (iv) no conllevan asumir o controlar un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio.



2. Sobre el particular, es del caso indicar que ni la LIR ni su reglamento⁽³⁾ contienen una definición de “servicios prestados entre partes vinculadas”. Por ello, de conformidad con lo dispuesto en el inciso h) del artículo 32-A de la LIR⁽⁴⁾, cabe recurrir a las directrices de la OCDE, cuyo glosario de términos señala que los “servicios intragrupo”⁽⁵⁾ **constituyen la actividad** (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, etc.) por la que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar, o que hubiera ejercido por cuenta propia.

Asimismo, de acuerdo con en el párrafo 7.6 del Capítulo VII “Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo”, en aplicación del principio de plena competencia, la cuestión de si se ha prestado un servicio intragrupo en el **ejercicio de una actividad** realizada por uno o más miembros del grupo en beneficio de otro u otros, depende de si la actividad **supone un interés económico o comercial** para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial.

Agrega que puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente **la ejecución de esta actividad** o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por la actividad ni a ejecutarla por ella misma, en términos generales no debe considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia.

Por su parte, el párrafo 7.7 del citado Capítulo VII indica que el análisis precedente depende, obviamente, de los hechos y circunstancias reales, no siendo posible en abstracto definir categóricamente las actividades que constituyen o no una prestación de servicios intragrupo. No obstante, pueden ofrecerse algunas indicaciones que permitan dilucidar cómo debería aplicarse el análisis a ciertas categorías comunes de actividades ejercidas en el seno de los grupos multinacionales.

Nótese que las directrices de la OCDE identifican los servicios intragrupo en el contexto de las normas de precios de transferencia, como la ejecución de “actividades” que una parte independiente, en circunstancias comparables, habría estado dispuesta a pagarle a un tercero o llevarla a cabo por ella misma y que no es posible, en abstracto, definir categóricamente las actividades que constituyen o no una prestación de servicios intragrupo, por lo que corresponde recurrir a otras fuentes para darle contenido a la definición de dichos servicios.

- ³ Aprobado por decreto supremo n.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.
- ⁴ Según el cual, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, son de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE (en adelante, directrices de la OCDE), en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la LIR.
- ⁵ Cabe precisar que conforme al último párrafo del artículo 118-A del Reglamento de la LIR, se entiende por grupo al conjunto de personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 de la LIR; y por grupo multinacional al grupo conformado por una o más personas, empresas o entidades domiciliadas en el país y una o más personas, empresas o entidades no domiciliadas en el país.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 09/09/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0116 4446 0759 5828



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
09/09/2024 17:33:26

Así pues, respecto a la palabra “actividad” empleada por las directrices OCDE para definir los servicios intragrupo, se tiene que, conforme al Diccionario de la Real Academia Española⁽⁶⁾, en su acepción de “facultad de obrar”, tiene como uno de sus sinónimos a la palabra “acción”, la cual, según Cabanellas⁽⁷⁾ proviene del latín agere, **hacer** u obrar y es definida como el **efecto o resultado de hacer**.

Por otra parte, de acuerdo con la doctrina civil:

- Una obligación de hacer alude esencialmente a **una actividad del deudor**; consiste el hacer, por lo general, en una energía de trabajo, proporcionada por el deudor a favor del acreedor o de un tercero, ya se trate de trabajo material o de trabajo intelectual [Messineo⁽⁸⁾].
- La prestación de hacer impone al deudor el **desarrollo de una actividad** que permita al acreedor la satisfacción de su interés (prestar un trabajo, ejecutar alguna obra, gestionar un asunto) [Diez Picazo y Gullón⁽⁹⁾].

Como se advierte de lo expuesto, los servicios prestados entre partes vinculadas suponen la ejecución de actividades, las cuales, en principio, están definidas por la doctrina civil como obligaciones de hacer, cuyas prestaciones pueden consistir en un trabajo (material o intelectual), la ejecución de una obra o la gestión de un asunto⁽¹⁰⁾.

3. Ahora bien, con relación al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, cabe indicar que, ni la LIR ni su reglamento contienen una definición propia. Por ello, para determinar la naturaleza jurídica del arrendamiento de bienes -muebles o inmuebles- es necesario recurrir a normas diferentes a las de naturaleza tributaria, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, en aplicación de la Norma IX del Código Tributario⁽¹¹⁾.
Pues bien, el Título IX del Código Civil regula los contratos de prestación de servicios, señalando en el artículo 1755 que por la prestación de servicios se

⁶ En el siguiente enlace: <https://dle.rae.es/actividad?m=form>

⁷ CABANELLAS TORRES, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental. Nueva edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas De Las Cuevas. Editorial Heliasta S.R.L. Undécima Edición; Buenos Aires 1993.

⁸ MESSINEO, Francesco, citado por OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, en Tratado de las Obligaciones. Volumen XVI, Primera parte. Tomo II. Fondo Editorial de la PUCP. 2001; p. 182.

⁹ DIEZ PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, citados por OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, en Tratado de las Obligaciones. Volumen XVI, Primera parte. Tomo II. Fondo editorial de la PUCP. 2001; p. 183.

¹⁰ Cabe indicar que las transacciones que involucren prestaciones distintas a las de hacer, pero que son consideradas como servicios para efecto del impuesto a la renta, podrán ser analizadas en el marco del inciso i) del artículo 32-A de la LIR.

¹¹ Que señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias 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.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
09/09/2024 17:33:26

conviene que estos o su resultado sean proporcionados por el prestador al comitente.

Al respecto, de acuerdo con la exposición de motivos del artículo antes citado, el objeto de este es definir el contrato de prestación de servicios, entendido como categoría general que abarca todos los contratos en los que surge una obligación a cargo de una de las partes de proporcionar a la otra no sólo sus servicios sino también el resultado de estos⁽¹²⁾.

De otro lado, el Título VI del referido código regula el contrato de arrendamiento, señalando en su artículo 1666 que por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida.

Sobre el particular, Castillo Freyre⁽¹³⁾ señala que en lo que respecta al arrendador, es claro que este contratante asume, como obligación fundamental, una obligación de dar. Esta consiste en la entrega del bien que deberá hacer al arrendatario a título de uso.

Agrega que el Código Civil no establece distinción alguna en torno a la naturaleza del bien que puede ser objeto de arrendamiento. En tal sentido, podrían ser materia de este contrato tanto bienes muebles como inmuebles.

Asimismo, citando a Jack Bigio Chrem, indica⁽¹⁴⁾ que el Código Civil vigente da al arrendamiento un tratamiento distinto al que tenía en el Código de 1936, empezando por su denominación, continuando con la distinción que hace respecto a los contratos de locación de servicios y de obra. Recuerda que el Código de 1936 incluía en el contrato de arrendamiento la *locatio-conductio*, ya de una cosa, ya de un servicio o de una obra, siguiendo el esquema del Derecho Romano. Sin embargo, estas tres clases de relaciones contractuales importan diferencias fundamentales, por lo cual se justifica su tratamiento diferenciado.

Añade que, según el citado profesor, al separar estas categorías no se hace otra cosa que reconocer, a nivel teórico y normativo, la distinta naturaleza de estas relaciones jurídicas y regular con más propiedad la realidad socioeconómica, ya que no se puede equiparar las relaciones originadas por la cesión del uso de un bien con las que se producen con motivo de la prestación de un servicio.

En el mismo sentido, Torres Vásquez⁽¹⁵⁾ señala que la naturaleza de la prestación objeto de la obligación del locador no es la misma en estos tres

¹² Comisión Encargada del Estudio y Revisión del Código Civil, compiladora: Delia Revoredo de Debakey. CÓDIGO CIVIL VI, Exposición de Motivos y Comentarios; OKURA Editores; Lima, 1985; p. 441. Citado en el informe n.º 151-2006-SUNAT/2B0000, disponible en el siguiente link: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1512006.htm>

¹³ CASTILLO FREYRE, Mario. Tratado de los Contratos Típicos. Tomo II. Gaceta Jurídica; marzo 2021, p. 205

¹⁴ Op.Cit; p. 202.

¹⁵ TORRES VÁSQUEZ, Anibal. Código Civil. Quinta edición. IDEMSA – Temis; abril 2000, p.773.



tipos de contratos: En la locación de cosas, la prestación consiste en ceder el uso de un bien, en tanto que en la locación de obra y en la locación de servicios la prestación consiste en realizar un servicio.

Agrega que, por esa razón, el Código Civil de 1984, apartándose del esquema romano, regula por separado estos tres contratos y cambia la denominación de locación conducción de cosas por la de arrendamiento.

Como se aprecia de la legislación y doctrina civil antes citadas, la naturaleza de la prestación objeto de la obligación del arrendador (cesión en uso de un bien), no es la misma que la del prestador de un servicio (realización de un servicio).

En consecuencia, de conformidad con las directrices de la OCDE y el Código Civil, el contrato de arrendamiento de bienes no califica como el de una prestación de servicios para efecto del test de beneficio materia de la consulta; por lo que, el cumplimiento regulado por el inciso i) del artículo 32-A de la LIR no resulta aplicable al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles realizado entre empresas vinculadas; sin perjuicio de otras disposiciones de dicho artículo que le pudieran ser aplicables.

4. Respecto a la licencia de uso de marca, tampoco existe una definición en las normas del impuesto a la renta, por lo que en aplicación de la citada Norma IX corresponde recurrir a otras normas. Así, el artículo 134 de la Decisión 486 señala que constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado y podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica⁽¹⁶⁾.

Por su parte, el artículo 162 de la referida decisión indica que el titular de una marca registrada o en trámite de registro **podrá dar licencia** a uno o más terceros para la explotación de la marca respectiva⁽¹⁷⁾.

Sobre el particular, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones⁽¹⁸⁾ ha señalado que el instrumento en el que se plasma la licencia de marca es el contrato de licencia, mediante el cual una persona llamada licenciante cede el derecho de uso de su marca a otra denominada licenciatario; este último se obliga al pago de una remuneración: la regalía y el licenciante conserva la titularidad sobre la marca.

¹⁶ Agrega el citado artículo que la naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro.

¹⁷ Cabe indicar que el texto del citado artículo 162 ha sido recogido por el numeral 63.1 del artículo 63 del decreto legislativo n.º 1075, que aprueba Disposiciones Complementarias a la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, publicado el 28.6.2008 y normas modificatorias.

¹⁸ En la interpretación prejudicial recaída en el proceso 23-IP-2020 del 22.4.2021, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 4237 del 10.5.2022; concepto recogido también en las interpretaciones prejudiciales recaídas dentro de los procesos 100-IP-2013 del 25.6.2013 y 248-IP-2022 del 12.9.2023, publicadas en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena ns.º 2237 y 5307 del 19.9.2013 y 12.9.2023, respectivamente.



Añade que dentro del contrato de licencia intervienen tres elementos: a) el licenciante (titular de la marca); b) el licenciario (al que se le confiere el derecho de uso); y, c) la marca licenciada que debe estar registrada o en trámite de registro.

Asimismo, señala que la licencia implica únicamente la autorización a utilizar la marca, reteniendo el titular de esta los restantes derechos relativos al signo en cuestión.

De otro lado, Ortuño Baeza⁽¹⁹⁾ ha definido al contrato de licencia de marcas como aquel contrato por el que el titular (o el solicitante) de la marca, o cualquier persona con derecho a disponer de ella, de forma voluntaria y sin perder su derecho sobre la marca, concede a otra persona el derecho a realizar, en las condiciones y límites fijados en el mismo y sin ser titular de esta, actos de explotación de la marca, que a falta de tal consentimiento podrían prohibirse.

Sobre el particular, la Dirección de Signos Distintivos del INDECOPI⁽²⁰⁾ ha señalado que la licencia de uso de marca implica una prestación de dar (otorgar el permiso para usar la marca) y siempre es temporal.

Respecto a la obligación de dar, Demolombe⁽²¹⁾ precisa que la palabra “dar” se utiliza no solo para expresar la obligación de transferir propiedad, sino también el uso o la posesión del bien.

Siendo ello así, se puede afirmar que las obligaciones de dar pueden contener prestaciones de carácter definitivo (transferencia de propiedad de bienes) o de carácter temporal (transferencia de uso o posesión de bienes).

Ahora bien, respecto a los bienes materia de las obligaciones de dar, cabe precisar que la Dirección de Signos Distintivos del INDECOPI⁽²⁰⁾ ha señalado que las marcas y los derechos sobre estas son consideradas bienes incorporales o intangibles; por lo que, se puede afirmar que el “derecho de uso de marca” es un bien incorporal o intangible que puede ser materia de una prestación de dar.

En ese orden de ideas, la licencia de uso de marca es un contrato por el cual el licenciante, sin perder su titularidad sobre dicho signo distintivo, otorga al licenciario el derecho de uso de su marca, lo cual implica una prestación de dar de carácter temporal por parte del licenciante, esto es, la transferencia del

¹⁹ ORTUÑO BAEZA, María Teresa. La licencia de marca, Editorial Marcial Pons, Colección Garrigues & Andersen, Madrid, 2000, p. 103. Citada por Rodríguez García, Gustavo M. en: Sobre el Contrato de Licencia de Marcas. Revista de Economía y Derecho, vol. 6, n.º 24, 2009. Sociedad de Economía y Derecho UPC; p. 57.

²⁰ Mediante el Informe n.º 000012-2024-DSD/INDECOPI, remitido a esta Administración Tributaria con el Oficio n.º 000238-2024-OAJ/INDECOPI de fecha 20.3.2024.

²¹ DEMOLOMBE, C., citado por OSTERLING PARODI, Felipe y CASTILLO FREYRE, Mario, en Tratado de las Obligaciones. Volumen XVI, Primera parte. Tomo I. Fondo Editorial de la PUCP. 2001; p. 292.



derecho de uso de la marca (bien incorporal o intangible), en los términos pactados en el contrato.

Así pues, considerando que para efecto de lo dispuesto por el inciso i) del artículo 32-A de la LIR, los servicios prestados entre empresas vinculadas involucran solamente prestaciones de hacer (actividades), mientras que, la licencia de uso de marca supone una prestación de dar, se puede concluir que, a la licencia de uso de marca otorgada entre empresas vinculadas no le resultan aplicables las normas del test de beneficio reguladas por el mencionado artículo; sin perjuicio de que otras disposiciones de dicho artículo pudieran resultar aplicables.

CONCLUSIÓN:

El cumplimiento del “test de beneficio” regulado por el inciso i) del artículo 32-A de la LIR no resulta aplicable al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles ni al otorgamiento de la licencia de uso de marca entre empresas vinculadas, sin perjuicio de otras disposiciones de dicho artículo que pudieran resultar aplicables.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
09/09/2024 17:33:26

amf/slls
CT00016 a 00018-2024
IR-Test de beneficio en prestación de servicios.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 09/09/2024. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0116 4446 0759 5828

