



Firmado Digitalmente por
REGALADO CASTILLO Juan
Fernando FAU
20131370645 soft
Fecha: 12/07/2024
15:27:39 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

EXPEDIENTE N° : 13943-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de julio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 27 de setiembre de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, giradas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2014, y las Resoluciones de Multa N° _____ a _____, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, se aprecia que mediante la Carta de Presentación N° _____ SUNAT y el Requerimiento N° _____ (folios 10012 a 10018, 10024 y 10025), la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial de las obligaciones tributarias de la recurrente vinculadas con Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos de enero a diciembre de 2014, señalando como aspectos y elementos a fiscalizar, otras rentas no especificadas y otros servicios recibidos que generen retenciones a beneficiarios no domiciliados por rentas de fuente peruana.

Que como resultado del referido procedimiento, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (folios 10584 a 10595), por omisiones a las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos de enero a diciembre de 2014, al considerar que los pagos realizados por la recurrente a _____ de _____

y _____, por concepto de operaciones diversas, califican como regalías. Asimismo, la Administración emitió las Resoluciones de Multa N° _____ (folios 10254 a 10265), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, sobre la base de las citadas resoluciones de determinación.

Que contra los referidos valores la recurrente interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° _____ de 27 de setiembre de 2019 (folios 10953 a 10962), siendo esta última objeto de apelación en el presente procedimiento.

Que en tal sentido, la controversia consiste en analizar si los aludidos valores han sido emitidos con arreglo a ley.

I. Resoluciones de Determinación N° _____ a _____

Que de los anexos a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (folios 10304 a 10583), se aprecia que la Administración determinó omisiones a las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos de enero a diciembre de 2014, al considerar que las operaciones de "Licencia de uso de signos distintivos", "Gerenciamiento", "Servicios publicitarios", "Servicios de asesoría y mantenimiento", "Call center", "Reembolso de gastos por eventos", "Reembolso de gastos por transporte aéreo" y "Servicios de asesoría y promoción comercial" realizadas por sus



Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU 20131370645
soft
Fecha: 12/07/2024 14:54:05
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco Titov
FAU 20131370645 soft
Fecha: 12/07/2024 15:04:38
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Donatila FAU 20131370645
soft
Fecha: 12/07/2024 15:24:04
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

vinculadas

y , evaluadas de manera conjunta, configuran una franquicia, la cual comprende licencia de uso de marcas, transmisión de conocimientos (*know how*) y prestación de servicios adicionales destinados a la comercialización de los productos, por lo que los pagos efectuados constituyen regalías, y en ese sentido, se debe aplicar la tasa de retención del 30%.

Que la recurrente sostiene¹ que no se ha producido transmisión de conocimientos especializados (*know how*), componente indispensable para considerar la existencia de una franquicia, el cual consiste en un conocimiento propio obtenido a través de la experiencia o la investigación, toda vez que el modelo de negocio que utiliza el grupo empresarial, denominado "venta directa multinivel", no es propiedad de Grupo , más bien se trata de un conocimiento público, gratuito y aplicado también por terceros; que los contratos celebrados con partes vinculadas en los que la Administración se sustenta para formular el reparo, corresponden a la licencia de uso de signos distintivos y diversos contratos de prestación de servicios, los cuales se amparan en la libertad contractual de las partes, no habiendo la Administración justificado la recalificación que pretende respecto de las transacciones observadas a un contrato de franquicia, más aún cuando aquella reconoce que no ha aplicado ninguno de los párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario para formular el reparo; por lo tanto, la Administración no se encontraba habilitada a desconocer los términos y condiciones de los contratos materia de análisis.

Que manifiesta que conforme a los citados contratos, no se previó como obligación de los proveedores, ni tampoco se realizó por parte de estos, transmisión de conocimientos a través de instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos o similares, elementos necesarios para el *know how*, de tal manera que el usuario pudiera aprovecharlo en el futuro sin la intervención de los proveedores, conforme lo dispone el artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y que la carga de la prueba sobre que se hubiera producido transmisión de conocimientos según lo exige dicho artículo a fin de fundamentar el reparo, corresponde a la Administración. Añade que, en todo caso, la Administración se encontraba obligada a discriminar el tratamiento tributario que corresponde a cada prestación y no considerar todas las operaciones realizadas por diferentes proveedores como un único contrato de franquicia que genera el pago de regalías, en aplicación del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Solicita tener en cuenta el criterio de la Resolución N° 08118-3-2014, que estableció que no corresponde que se otorgue el tratamiento tributario de regalías a los pagos por prestaciones de servicios que se realizan en el marco de un contrato de franquicia, dado que se tratan de operaciones de naturaleza distinta.

Que precisa que es una empresa constituida en el país desde agosto de 1995, dedicada a la venta de productos nutricionales utilizando el sistema "venta directa multinivel" a través de "Distribuidores Independientes No Exclusivos" y a la prestación de servicios; que ofrece a sus distribuidores un modelo de negocio mediante el cual estos adquieren y venden productos " , pueden captar e inscribir a otros distribuidores y obtener beneficios por el movimiento de los productos dentro de su malla de distribución; que este modelo de negocio se conoce como "venta directa multinivel" el cual no es un modelo propio del grupo empresarial " " toda vez que ha sido utilizado por empresas de diferentes sectores económicos dentro del país y en el mundo, tales como , entre otros; que el *know how* implica la transmisión de conocimientos prácticos no patentados, filosofía corporativa, metodología de la empresa, manuales operativos, todos ellos secretos para el resto del ámbito empresarial, siendo que en el presente caso las partes contratantes no han transmitido ningún conocimiento de esta naturaleza, limitándose a prestar los servicios pactados: gerenciamiento, promoción de ventas, publicidad, mantenimiento informático, *call center*, transporte aéreo, organización de eventos, entre otros; que lo que la Administración entiende como filosofía corporativa y metodología de la empresa, en realidad se trata del sistema de venta directa multinivel, la cual no es secreta ni exclusiva; por consiguiente, se descarta el contrato de *know how* y menos aún la configuración de una franquicia.

¹ A través del recurso de apelación y escrito ampliatorio (folios 10970 a 11206 y 11243 a 11309).



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que en escrito de alegatos presentado el 24 de junio de 2024, la recurrente reitera los argumentos planteados. Precisa que debe tenerse en cuenta que los contratos sólo producen efectos entre las partes que prestan su consentimiento, y los derechos y obligaciones que crean, no son aplicables a terceros; que la interpretación de la Administración sobre los 9 contratos materia de análisis, llegando a la conclusión que en realidad se trata de un único contrato de franquicia, vulnera los principios de libertad contractual y relatividad de los contratos; que cada uno de los 9 contratos es independiente el uno del otro y han sido celebrados por personas o entidades distintas; por consiguiente, resulta un imposible jurídico pretender extender los efectos a terceros; que por ejemplo, el contrato de licencia de uso de signos distintivos, celebrado entre Grupo y la recurrente, tiene jurídicamente completa ajenidad a los otros 8 contratos celebrados por la recurrente y de ninguna manera podrían los demás proveedores quedar vinculados a un contrato que no han suscrito; que la propia Administración ha reconocido que el reparo no se basa en la aplicación de ningún párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con lo cual acepta que no es un caso de simulación que haya escondido una franquicia, sino que es un contrato de licencia de uso de signos distintivos y 8 contratos de prestación de servicios. Agrega que el *know how* es un componente indispensable para que exista una franquicia, pues son las experiencias y conocimientos especializados proporcionados por el franquiciante, los que permiten que el franquiciado pueda reproducir en un territorio específico, el modelo de negocio desarrollado por el primero; que resulta claro que no se encuentra ante este tipo de operación en el caso de autos, pues los proveedores no realizaron transferencia de conocimiento a favor de la recurrente; que el modelo denominado "sistema de venta directa multinivel" es de conocimiento general, incluso es utilizado por la propia competencia a nivel local, ampliamente estudiado a nivel internacional y/o local, desarrollado a nivel mundial, por ende, no es propiedad de una persona y por tanto, no puede ser materia de disposición vía cesión, franquicia o cualquier otra modalidad; y que en el supuesto negado de que sí existiera una operación de franquicia, no todos los pagos podrían calificar como regalías toda vez que los contratos analizados contienen prestaciones de distinta naturaleza que debieron ser discriminadas para que, luego del análisis específico que corresponda, en caso se determinase que alguna permitió la transferencia de *know how* se le aplique a esa (y no a todas) el tratamiento de regalías.

Que por su parte, la Administración señala que el área acotadora ha examinado cada una de las prestaciones efectuadas por los sujetos no domiciliados Grupo

y , siendo que del análisis conjunto de la naturaleza de los contratos y de las prestaciones involucradas en la relación contractual, llega a la conclusión que las retribuciones pagadas por la recurrente se realizaron en contraprestación por la transferencia de información relativa a experiencia comercial del grupo empresarial ' (know how), por lo que dichos pagos constituyen regalías; que de acuerdo con el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, los pagos por la cesión en uso de marca y por la transmisión de conocimientos se consideran regalías, independientemente del nombre que se les dé; y que de los términos de los contratos analizados se tiene que las prestaciones ejecutadas por los sujetos no domiciliados estaban encaminadas a transmitir conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, que configuran una franquicia.

Que indica que las operaciones materia de análisis comprenden la licencia de uso de marcas y la prestación de servicios relacionados con dicha licencia, tales como servicios de gerenciamiento, *marketing*, planeamiento, logística, organización a los distribuidores independientes, eventos y transporte aéreo, los cuales eran necesarios para que la recurrente realice la comercialización de los productos " " en el país; que el hecho que el sistema de venta directa multinivel sea de conocimiento público e incluso utilizado por otras empresas, no descarta que la operación sea una franquicia; que de la información y documentación evaluada se advierte que los servicios prestados por los sujetos no domiciliados eran principalmente campañas publicitarias y transmisión de información referidos al modelo de negocio; y que la existencia de la franquicia se evidencia con la explotación de un modelo de negocio que incluye la licencia de uso de marcas y servicios adicionales destinados a la comercialización de los productos ' ". Por lo tanto, todos los pagos efectuados en el marco de los contratos analizados a favor de los referidos sujetos no domiciliados constituyen regalías, y en consecuencia, correspondía que la recurrente hiciera la retención del 30% por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que en escrito de alegatos presentado el 24 de junio de 2024 (folios 11367 a 11371), la Administración reitera los argumentos formulados en la resolución apelada. Precisa que la forma de prestación del servicio evidencia que el denominado "servicio de gerenciamiento" corresponde a la transmisión de un modelo de gestión comercial que pertenece al proveedor (Grupo Omnilife S.A. de C.V.), por lo que se producen prestaciones de *know how* cuya contraprestación califica como regalías; que de la revisión de los términos de los contratos examinados determina que los proveedores realizaron diversas prestaciones a la recurrente, los cuales estaban encaminadas a transmitir conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, es decir, configuran una franquicia; y que el hecho de que el sistema de comercialización utilizado (sistema de mercado multinivel) sea de conocimiento público e incluso utilizado por otras empresas, no desvirtúa que la operación sea una franquicia, toda vez que los conocimientos transmitidos en una franquicia pueden ser secretos o no y lo esencial en el caso de autos fue que la recurrente realizó la comercialización de los productos siguiendo determinadas pautas e instrucciones dadas por el proveedor.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° (folios 10014 y 10015), la Administración solicitó a la recurrente la sustentación de operaciones de gerenciamiento, *call center* y reembolso de gastos señaladas en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014 presentado mediante el Formulario PDT 3560 N° , para lo cual debía especificar la naturaleza de los servicios prestados por partes vinculadas, su forma de prestación, los fundamentos legales que amparan la calificación de los contratos y las tasas de retención aplicadas, precisar si los servicios se llevaron a cabo parcial o íntegramente en el Perú, la liquidación o cálculo de la retribución otorgada, la forma de pago, el registro contable y el tiempo que tomó cada servicio, y presentar para sustentar sus afirmaciones, facturas, documentación que acredite los pagos, contratos y adendas vigentes, asientos contables y documentación que acredite la prestación de servicios tales como informes, controles, conformidades de servicio, entre otros.

Que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 10003 a 10008), la Administración dio cuenta del escrito de descargos y la documentación presentada tales como facturas, pagos, contratos, asientos contables y liquidación de gastos incurridos, órdenes de pago, muestra de registro de coordinaciones telefónicas, relación de transacciones mensuales y muestreo de reporte de llamadas identificando el número del empresario, relación de facturas consideradas como gastos reembolsados y copias de facturas, distribución de costos, relación de distribuidores que asistieron a eventos, video promocional de lanzamiento de producto, reportes de actividades realizadas y correos electrónicos de coordinación.

Que en los Puntos 2 y 3 del Requerimiento N° (folios 9997 y 9998), la Administración solicitó a la recurrente presentar por escrito la sustentación motivada de cada uno de los servicios declarados como "Otras rentas" en el Formulario PDT 617 de los periodos de enero a diciembre de 2014, por los que se ha retenido una tasa efectiva del 24% detalladas en el Anexo N° 2 (folio 9995), para lo cual debía especificar en forma pormenorizada la naturaleza del servicio prestado, sustentar su vinculación con la actividad de la recurrente, detallar la cancelación o pago del servicio y su registro contable, especificar los fundamentos legales que amparan la calificación de los contratos; así como presentar facturas, contratos, anexos, adendas, cronograma de pagos, asientos contables y registro de compras. Asimismo, en el Punto 4 del citado requerimiento (folio 9997) la Administración solicitó, respecto del servicio de gerenciamiento prestado por Grupo , detallar el perfil, cargo y experiencia del personal asignado por el proveedor según contrato de 1 de enero de 2011, explicar el tipo de coordinación realizada por las áreas gerenciales de Grupo con las áreas operativas de la recurrente y el personal involucrado, y respecto de las acciones y/o actividades que conforman la prestación del servicio de gerenciamiento, sustentárselas fehacientemente, adjuntando documentación correspondiente a la prestación del servicio por cada área involucrada, las políticas de la recurrente para el periodo fiscalizado, así como la toma de decisiones indicando el responsable y los resultados obtenidos, entre otros.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 9983 a 9993), la Administración dio cuenta que respecto de los Puntos 2 y 3 la recurrente indicó que las operaciones observadas corresponden a los servicios de promoción comercial prestados por , y



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

con relación al modelo de negocio de venta directa multinivel, mediante la captación de "Distribuidores Independientes No Exclusivos" a través de diversos canales (eventos internacionales, programas de radio, publicaciones, videos, comunicaciones a través de correos electrónicos, entre otros), y definición de la estrategia comercial y de ventas, y que como sustento de las prestaciones presentó contratos y adendas, comprobantes de pago, asientos contables, transferencias bancarias y registros contables. En cuanto al Punto 4, dejó constancia que la recurrente indicó respecto del servicio de gerenciamiento que el personal a cargo de prestar el servicio corresponde a directores y subdirectores, coordinadores, responsables y expertos; que las actividades que forman parte de la prestación del servicio incluyen la autorización, supervisión permanente y auditoría respecto a la estructura y funcionamiento de sus distintas áreas, a través de coordinaciones vía telefónica, videoconferencia y correo electrónico; y que detalló las actividades realizadas por cada área involucrada (atención a empresarios, legal, operaciones, recursos humanos, sistemas, finanzas y contabilidad, y tesorería).

Que en los Puntos 3 y 4 del Requerimiento N° (folios 9979 y 9980), la Administración solicitó proporcionar el procedimiento de registro de los distribuidores independientes, copia de la información entregada a estos y políticas de contratación; y por los servicios prestados por , solicitó detallar las labores realizadas en su condición de directores y asesores comerciales de la recurrente, explicar la forma de retribución en cada caso, presentar las liquidaciones y/o el cálculo de las mismas y la documentación de respaldo de las retribuciones.

Que con los Puntos 3 y 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 9972 a 9977), la Administración dejó constancia que la recurrente describió el procedimiento de registro de los distribuidores independientes, el cual se inicia con su presentación ante la empresa por parte de un distribuidor antiguo, luego el nuevo distribuidor compra el kit nutricional y suscribe contrato de distribución de los productos " "; adjuntó copia de los contratos suscritos con los distribuidores y copia del manual del empresario que se entrega a cada distribuidor; que en cuanto a los servicios prestados por y , señaló que la recurrente presentó la ficha registral donde aparecen sus funciones como apoderados y directores, vigentes en el ejercicio 2014; que presentó copias de fotos, *brochures* de eventos y publicidad de programas radiales realizados por los mencionados proveedores, mediante los cuales informan al público objetivo las características relevantes y ventajas de los productos " "; que precisó que como directores recibieron una retribución total de S/ 250 000,00 cada uno, el cual estuvo sujeto a la tasa efectiva del 24% (deducción de la renta bruta del 20% y tasa nominal del 30%); que como promotores comerciales el pago pactado era el equivalente al 1,5% de las ventas brutas mensuales; y que proporcionó la liquidación de las retribuciones pagadas.

Que a través de los Puntos 1 al 4 del Requerimiento N° (folios 9968 y 9969), la Administración solicitó a la recurrente presentar un escrito detallando el modelo de negocio de la recurrente, adjuntando copia de las políticas y/o estrategias de la empresa, manuales y cualquier otra documentación que sustente el modelo de negocio en mención; proporcionar todos los contratos relacionados a la licencia de uso de la marca "1 "; respecto de los servicios de gerenciamiento y *call center* prestados por Grupo , respectivamente, proporcionar la documentación que acredite la necesidad de los servicios y explicar las consideraciones se tuvieron en cuenta para su contratación; y respecto de los directores , y , detallar las labores realizadas y el alcance de las funciones que les fueran otorgadas por la Junta General de Accionistas, adjuntando la documentación que sustente cada una de las labores realizadas en el periodo fiscalizado.

Que en los Puntos 1 al 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 9953 a 9965), la Administración dejó constancia que en respuesta a lo solicitado, la recurrente explicó sobre el modelo de negocio, que es una empresa constituida en el Perú desde agosto de 1995, dedicada a la venta directa multinivel de productos nutricionales mediante distribuidores independientes no exclusivos y a la prestación de servicios; que en este contexto, ofrece a sus distribuidores un modelo de negocio mediante el cual estos adquieren y venden los productos " ", y además pueden inscribir a otros distribuidores y obtener beneficios por la venta de los productos dentro de su red de distribución; que los productos son adquiridos a distintas empresas vinculadas con quienes ha suscrito contratos de suministro; que ha celebrado contrato de licencia de uso de signos distintivos con Grupo de



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

(titular del intangible) cuyo objeto es la cesión en uso de marcas que utiliza en todos los eventos que organiza y en cada uno de sus locales a nivel nacional; que en su modelo de negocio es muy importante la organización y realización de eventos con fines de incentivar la compra de productos por parte de los actuales distribuidores y captar nuevos distribuidores; que aclara que no es una empresa *retail*, esto es, no cuenta con tiendas comerciales sino que hace venta directa a través de distribuidores independientes, por lo que requiere de una red de distribución en constante crecimiento y renovación; y que debido a que con el Cuarto Convenio Modificatorio del referido contrato de licencia de uso, se acordó suspender temporalmente las regalías a partir del 2 de julio de 2012 hasta conseguir determinada meta de ventas, por el ejercicio 2014 no se provisionó gasto alguno por dicho concepto.

Que agrega respecto del servicio de gerenciamiento, que la recurrente explicó que implicaba la toma de decisiones y el desarrollo de operaciones dado que ella no contaba con personal gerencial en áreas operativas, por lo que la toma de decisiones, la supervisión y la auditoría permanente al funcionamiento de las distintas áreas de recaía en Grupo; que el personal asignado por el proveedor contaba con mayor experiencia en el rubro de negocios de venta directa multinivel y la comercialización de los productos, y que por lo señalado no existía duplicidad de funciones toda vez que el proveedor concentraba el personal gerencial encargado de la toma de decisiones operativas y la recurrente tenía en su planilla el personal de confianza que ejecutaba dichas decisiones; que con relación al servicio de *call center* del proveedor, explicó que consistía en la atención de llamadas y respuestas a los distribuidores independientes respecto de sus pedidos, bonos, retribuciones (Línea telefónica "CREO") y consultas nutricionales para lograr un mejor manejo y uso de los productos (Línea telefónica "NUTRE TU VIDA"), dado que ella no tenía personal dedicado a la atención de consultas específicas de los distribuidores independientes; que aprovechó la experiencia y los recursos humanos y tecnológicos del proveedor; y con relación a las funciones de los apoderados y directores Jorge Vergara Madrigal y Angélica Fuentes Téllez, que eran las señaladas en el Estatuto Social; y que como sustento de las mismas presentó las actas de directorio.

Que en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 9888 a 9950), la Administración detalla los descargos, información y documentación presentada por la recurrente en atención a los requerimientos antes señalados, y señaló que en base a la misma procede a evaluar la naturaleza de las operaciones con los proveedores no domiciliados Grupo, y detalladas en el Anexo N° 2 adjunto al requerimiento (folio 9887), a efectos de determinar si constituyen renta de fuente peruana.

Que verifica que la recurrente ha implementado un negocio denominado "venta directa multinivel" mediante el cual capta distribuidores independientes que compran sus productos y luego los revenden a consumidores finales, y que en este contexto determina la confluencia de licencia de uso de marca, transmisión de conocimientos (*know how*) y asesoría que únicamente tienen como finalidad implementar el modelo de negocio en las empresas creadas con dicho propósito, como es el caso de la recurrente, que se beneficia de dicho modelo ya desarrollado y recibe asesoría para su implementación. En ese sentido, aprecia que es una franquicia mediante la cual se cede los derechos de uso de marca e implementa el modelo de negocio a la recurrente a fin de que se beneficie de la explotación comercial de dicho modelo; y que la recurrente no solo usa la marca sino que se rige por un conjunto de reglas y normas que son transferidas a sus distribuidores para que el negocio funcione de la mejor manera, lo que es propio de una franquicia.

Que indica que si bien no se ha exhibido un contrato con la denominación de "franquicia", de la documentación presentada advierte la existencia de licencia de uso de signos distintivos, *know how* y diversos servicios propios de la operatividad de una franquicia, prestados a fin de implementar el modelo de negocio en la recurrente; que afirma que para ser más precisos, se trata de una franquicia de servicios en tanto el titular de las marcas cede los derechos de explotación a cada una de sus vinculadas, como la recurrente; que se han presentado diversos contratos de prestación de servicios celebrados con Grupo, a fin de disgregar el cobro de las retribuciones en conceptos de gerenciamiento y asesoría comercial; sin embargo, todas corresponden a regalías dado que están relacionados al uso de las marcas y la



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

transmisión de conocimientos (*know how*); y que del listado del personal administrativo de la recurrente, observa que cuenta con personal necesario para las actividades administrativas y de gestión así como funcionarios con cargos en jefaturas.

Que en cuanto a los servicios de asesoría y promoción comercial prestados por _____ y _____, la Administración señala que se ha pactado una contraprestación calculada en virtud de un porcentaje de las ventas netas mensuales de la recurrente, lo que es característico de las regalías; que verifica que las actividades realizadas corresponden a acciones para la implementación del modelo de negocio a través de la transferencia constante de conocimientos (*know how*) y el uso de las marcas, por lo que considerando que los conceptos pagados en virtud de una franquicia son regalías, independientemente del nombre que se les dé, establece que los pagos realizados corresponden a regalías.

Que en su escrito de respuesta (folios 5207 a 5272), la recurrente señala que no ha celebrado contrato de franquicia alguno, ni cuenta con contratos que reúnan a la vez todas las obligaciones esenciales que componen una franquicia, esto es, licencia de uso de signos distintivos, transmisión de conocimientos (*know how*), asistencia técnica y un territorio determinado; que por el contrario, solo existe un contrato de licencia de uso que no generó regalías en el ejercicio 2014; y que lo que existen son contratos de gerenciamiento, asesoría y promoción comercial que son independientes entre sí. Explica que, conforme al contrato de licencia de uso de signos distintivos, se estableció una única prestación por la cesión en uso de las marcas en el territorio nacional, cuyo pago de regalías estuvo suspendido en el año 2014, entre otros, y que en el periodo fiscalizado no existió obligación de transmitir conocimientos (*know how*) para el desarrollo del modelo de negocio, contrariamente a lo afirmado por la Administración.

Que sostiene que la Administración no tomó en cuenta las cláusulas acordadas en los contratos de prestación de servicios exhibidos y tampoco ha acreditado la supuesta transmisión de conocimientos (*know how*) que sustentaría el contrato de franquicia. Así, indicó que los servicios contratados a Grupo _____ tenían por objeto autorizar, auditar y reportar todas las actividades realizadas, y no el suministro de información técnica y/o instrucciones sobre determinado proceso o procedimiento que más adelante pueda utilizar o explotar el cliente sin intervención del proveedor; y en el caso de los servicios de asesoría y promoción comercial de _____ el objeto fue el servicio de publicidad, promoción de ventas, relaciones públicas, *marketing* directo, venta personal y participación en eventos, entre otros. Añade que ha presentado abundante documentación que sustenta la prestación efectiva de dichos servicios, y que se debe considerar el criterio aplicado en la Resolución N° 08118-3-2014, según el cual los servicios deben ser analizados en cuanto al objeto concreto de sus prestaciones y no en función a su vinculación con un contrato de franquicia.

Que agrega que lo que la Administración califica como el modelo de negocio " _____ " propio o exclusivo del grupo empresarial, el cual habría sido materia de transferencia (*know how*), se trata de un modelo de negocio conocido como "venta directa multinivel" que no requiere licenciamiento de terceros para su implementación, está disponible al público en general y es utilizado por diversas empresas nacionales y extranjeras.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 9673 a 9884), la Administración dio cuenta de los descargos y la documentación presentada por la recurrente, siendo que de su evaluación verifica que en el ejercicio 2014 realizó operaciones con sujetos no domiciliados, siendo que en la mayoría de los casos realizó pagos conforme se detalla a continuación (folio 9808):

Contrato	Proveedor	Importe moneda de origen (US\$)	Importe moneda de registro (S/)
Licencia de uso de signos distintivos		0,00	0,00
Gerenciamiento		2 499 999,96	7 089 583,22
Servicios publicitarios		300 000,00	850 750,00
Servicios de asesoría y mantenimiento		240 000,00	681 360,00
Call center		779 381,77	2 210 900,29
Reembolso de gastos por eventos		1 104 791,85	3 164 645,06
Reembolso de gastos por transporte aéreo		443 285,88	1 275 656,61



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Servicios de asesoría y promoción comercial	.	1 911 042,00	5 415 921,33
Servicios de asesoría y promoción comercial		1 909 740,00	5 412 279,63

Que del análisis de los 9 contratos examinados y la documentación adicional presentada durante el procedimiento de fiscalización respecto de las referidas operaciones, la Administración determinó que las retribuciones pagadas corresponden a regalías por los siguientes fundamentos:

- Licencia de uso de signos distintivos (Grupo .)
 - Según el Contrato de Licencia de Uso de Signos Distintivos de 2 de enero de 2007, modificado por el Primer Convenio Modificadorio de 3 de enero de 2008, Grupo . autorizó a la recurrente el uso de las marcas detalladas en el Anexo A, señalando como contraprestación el pago de regalías de 4% para el año 2009 y siguientes, las cuales serían calculadas sobre el monto total de ventas anuales.
 - Mediante el Segundo Convenio Modificadorio de 15 de diciembre de 2008, se acordó que en adición a las regalías por el uso de las marcas, la recurrente se obligaba al pago de regalías de 2% adicional por la autorización para el uso de documentos, información y elementos que permitan la implementación del sistema de comercialización de los productos "Omnilife", incluyendo métodos específicos de distribución, venta, colocación, gestión comercial y manuales, referidos en conjunto como *know how*, y asistencia técnica que incluye asesoría, orientación y capacitación para la correcta aplicación del *know how*.
 - A través del Tercer Convenio Modificadorio de 18 de diciembre de 2009, las partes acordaron dejar sin efecto las obligaciones de *know how* y asistencia técnica señaladas en el Segundo Convenio Modificadorio, "por convenir a sus intereses"; sin embargo, la recurrente no proporcionó ningún sustento respecto de los motivos que llevaron a Grupo a dejar de percibir regalías por las prestaciones de *know how* y asistencia técnica.
 - Mediante el Cuarto Convenio Modificadorio de 2 de julio de 2012, las partes acordaron la suspensión de la generación de regalías por la licencia de uso de las marcas, señalándose como motivos de dicha suspensión la situación económica del país, la misma que no le permitía lograr aun el desarrollo esperado de las marcas en el mercado peruano y la existencia de competidores. Sobre este punto, la Administración indica que la recurrente no proporcionó ningún sustento sobre los motivos que llevaron al proveedor a dejar de percibir regalías por la licencia de uso de signos distintivos.
 - En vista de lo expuesto, la Administración señala que conforme al análisis de los contratos de prestación de servicios que se detallará a continuación, aprecia que -contrariamente a lo señalado en el Tercer y Cuarto Convenios Modificatorios del Contrato de Licencia de Uso de Signos Distintivos- durante el ejercicio 2014 continuó la licencia de uso de marcas, la transmisión de conocimiento (*know how*) y servicios conexos.
- Servicios de gerenciamiento (Grupo .)
 - Del análisis del "Contrato de Prestación de Servicios" de fecha 1 de enero de 2011, mediante el cual Grupo de C.V. se obliga a prestar servicios en las áreas de atención a empresarios, legal, operaciones, recursos humanos, sistemas, finanzas, contabilidad y tesorería, y demás documentación presentada como facturas, organigrama de ., relación de llamadas telefónicas realizadas por el "staff" de Perú al "staff" de México, correos electrónicos y el Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014 presentado mediante el Formulario PDT 3560 N° ., se verifica que las operaciones realizadas en virtud del citado contrato corresponden a la implementación del modelo de negocio mediante la transferencia de conocimiento (*know how*) relativo a la experiencia comercial, la cual permite instalar el sistema de comercialización y gestión comercial de "i" a la recurrente; por consiguiente, forman parte de una franquicia.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

- Servicios publicitarios (Grupo)
 - Del análisis del "Contrato de Prestación de Servicios" celebrado entre la recurrente y Grupo , se aprecia que las actividades consisten en el diseño personalizado de página web, servicio de acceso a la página web por parte de los distribuidores independientes y público en general, servicio de mantenimiento de página web y actualizaciones periódicas del contenido de la misma; así como difusión a través de programas de radio y publicaciones en medios escritos, diseño de boletines, comunicados, entre otros. La Administración señala que los referidos servicios corresponden a la implementación del modelo de negocio mediante la transferencia de conocimiento (*know how*) relativo a la experiencia comercial, la cual permite instalar el sistema de comercialización y gestión comercial de "Omnilife" a la recurrente; por consiguiente, forman parte de una franquicia.

- Servicios de asesoría y mantenimiento ()
 - Del análisis del "Contrato de Prestación de Servicios" mediante el cual , se compromete a prestar servicios integrales de soporte, administración, mantenimiento a sistemas operacionales y redes a favor de la recurrente, y del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014 presentado mediante el Formulario PDT 3560 N° , se verifica que las operaciones realizadas consisten en calcular las retribuciones a pagar a los distribuidores independientes, dar mantenimiento al *software* con el fin de optimizar el rendimiento de las aplicaciones que pone al servicio de la recurrente, servicio de *data warehousing*, aplicación *hosting*, entre otros. La Administración señala que los referidos servicios corresponden a la implementación del modelo de negocio mediante la transferencia de conocimiento (*know how*) relativo a la experiencia comercial, la cual permite instalar el sistema de comercialización y gestión comercial de "Omnilife" a la recurrente; por consiguiente, forman parte de una franquicia.

- Servicios de *Call Center* ()
 - De la evaluación del "Contrato de Prestación de Servicios" de fecha 1 de enero de 2010 celebrado entre la recurrente y , según el cual el objeto del contrato fue la prestación de servicios de *marketing* y centro de atención y respuesta a distribuidores independientes de la recurrente ("Servicio CREO"), y la implementación del programa encaminado a brindar asesoría y orientación nutricional a los distribuidores independientes ("Servicio NUTRE TU VIDA"); de las copias de facturas, la relación de transacciones mensuales, muestra de reporte de llamadas identificando a cada distribuidor y del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014, se observa que la finalidad del servicio brindado por el proveedor era responder las consultas de los distribuidores independientes, desde consejos de nutrición (por la experiencia en este tipo de negocios multinivel y el conocimiento de los productos), hasta pedidos a domicilio (cuenta con el personal y la tecnología para ello), así como brindar soporte de comercialización a los centros de distribución respecto a la entrega y venta de productos "Omnilife", por lo que la Administración determina que corresponden a la implementación del modelo de negocio mediante la transferencia de conocimientos (*know how*) relativo a la experiencia comercial, la cual permite instalar el sistema de comercialización y gestión comercial de "Omnilife" a la recurrente; por consiguiente, forman parte de una franquicia.

- Reembolso de gastos por eventos ()
 - De la revisión del "Contrato de Prestación de Servicios" de fecha 1 de enero de 2014 celebrado entre la recurrente y , en el que se acordó la retribución por la organización de eventos y el reembolso de gastos incurridos por la empresa mexicana, copia de facturas y del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014, se observa que los gastos reembolsados corresponden a los eventos denominados "Expo sueños 2014" (realizado en México), "Rallydades 2014" (realizado en México), "Cumbres Líderes 2014" (realizado en



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

México), "TecnoBono 2014" (realizado en México) y "Viaje internacional" (realizado en Alaska), a los cuales asistieron distribuidores independientes de la recurrente, que tenían por finalidad difundir y hacer conocer la marca " ", por lo que corresponden a la asesoría, orientación y capacitación para la correcta aplicación del *know how* con fines de la implementación del modelo de negocio; por consiguiente, forman parte de una franquicia.

- Reembolso de gastos por transporte aéreo ()
 - De la revisión del " " celebrado entre la recurrente y , en el que se acordó la prestación del servicio de transporte a favor del personal ejecutivo y demás personas que la recurrente designara como pasajeros, y del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014, se observa que el servicio se encuentra directamente vinculado a los viajes de capacitación para la correcta aplicación del *know how* que fue desarrollado en el contrato de reembolso de gastos por eventos antes mencionados; por consiguiente, forman parte de una franquicia.
- Servicios de asesoría y promoción comercial ()
 - De la revisión de los contratos de prestación de servicios celebrados con los referidos proveedores para la prestación de servicios de promoción, los comprobantes de pago emitidos y la documentación adicional de sustento como revista "OM magazine", folletos, participación en entrenamientos y eventos organizados para promocionar y posicionar la marca así como fidelizar a los distribuidores independientes, entrevista en Radio " ", entre otras, que son propias de la promoción, *marketing* y publicidad del modelo de negocio del grupo, se verifica que los referidos contratos tuvieron por objeto la transmisión de conocimientos a la recurrente relativos al modelo de negocio y a la experiencia comercial que tiene el grupo empresarial.
 - Precisa que durante el ejercicio fiscalizado (2014) la recurrente tenía como accionistas a: i) Grupo con el 99% de las acciones, y ii) con el 1% de las acciones. Asimismo, Grupo tenía los siguientes socios: i) con el 51% de las acciones; y ii) con el 49% de las acciones. El Directorio de la recurrente estaba formado por 3 miembros, siendo nombrados presidente y miembro del Directorio de la recurrente, respectivamente.
 - En cuanto a las dietas de directorio, se observa que el monto pagado a y difiere del monto pagado al tercer miembro del directorio, que de las actas de sesión de directorio no se advierte la diferencia de labores entre los miembros del directorio que sustenten la diferencia de pagos y que de los correos presentados se aprecia que las actas de sesión se regularizaron después a su realización.
 - Por lo tanto, la Administración sostiene que el objetivo de los contratos de asesoría y promoción comercial materia de análisis, era la implementación del modelo de negocio que tiene el Grupo Omniflex en la recurrente; por consiguiente, forman parte de una franquicia.

Que agrega que en todo contrato de franquicia se pagan tres conceptos: un derecho de entrada, regalías comerciales y fondo de publicidad; que considera que la operación de franquicia se enmarca dentro de la definición legal de regalías prevista en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta; que es común que en los contratos de franquicia el licenciante o franquiciante además de cobrar los importes propios de la franquicia, realice una serie de servicios inherentes para la explotación del modelo de negocio, por los cuales también cobra a los usuarios o franquiciados; y que los pagos por estos servicios no fueron considerados por la recurrente como regalías sino como retribuciones por servicios, por lo que procede que determine la naturaleza de tales erogaciones.

Que en atención a lo expuesto, la Administración indica que del análisis en conjunto de la naturaleza de los aludidos contratos y la razón de ser de los pagos realizados, concluye que todas las prestaciones involucradas en las relaciones contractuales forman una operación de franquicia; y en ese sentido, las

² Antes



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

retribuciones pagadas a los sujetos no domiciliados se realizaron en contraprestación a la transmisión de conocimientos (*know how*) por información relativa a la experiencia comercial, a las cuales les correspondía el tratamiento tributario de regalías conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta; en consecuencia, al aplicar la tasa de retención correcta (30%), se hallaron omisiones a las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2014, las cuales se detallan en el siguiente cuadro (folio 9674/reverso):

Transacciones generadoras de egresos - 2014			Según DJ - PDT 617 "Otras retenciones"			Según SUNAT			
Tipo de transacción	Proveedor	Importe moneda de registro (S/)	Base imponible (S/)	Tasa aplicada	Importe retenido (S/) "A"	Base imponible (S/)	Tasa a aplicar	Retención (S/) "B"	Importe pendiente de retener (S/) "B" "A"
Servicio de asesoría y mantenimiento informático		681 360.00	681 360.00	30%	204 408.00	681 360.00	30%	204 408.00	0.00
Servicio de gerenciamiento		7 089 583.00	7 089 583.00	0%	0.00	7 089 583.00	30%	2 126 874.90	2 126 875.00
Call center		2 210 900.00	2 210 900.00	0%	0.00	2 210 900.00	30%	663 270.00	663 270.00
Reembolso de gastos por eventos		3 164 645.00	142 176.00	30%	42 652.80	3 164 645.00	30%	949 393.50	906 741.00
Reembolso de gastos por transporte aéreo		1 275 657.00	1 275 657.00	0.30%	3 826.97	1 275 657.00	30%	382 697.10	378 870.00
Servicios publicitarios		850 750.00	850 750.00	30%	255 225.00	850 750.00	30%	255 225.00	0.00
Servicios de asesoría comercial		5 415 921.00	5 415 921.00	24%	1 299 821.04	5 415 921.00	30%	1 624 776.30	324 955.00
Servicios de asesoría comercial		5 412 280.00	5 412 280.00	24%	1 298 947.20	5 412 280.00	30%	1 623 684.00	324 737.00
Total retenciones omitidas									4 725 448.00

Que adicionalmente, a través del Anexo Ampliatorio del Resultado del Requerimiento N° (folios 9673 a 9735), emitido en atención al escrito ampliatorio de respuesta al citado requerimiento (folios 2840 a 2880), la Administración reiteró el análisis de la naturaleza de los contratos presentados y la evaluación de las pruebas presentadas, en virtud de lo cual mantuvo sus observaciones en el sentido que los pagos realizados por la recurrente a sus proveedores no domiciliados califican como regalías, precisando que llegó a dicha conclusión como resultado de la evaluación de la información proporcionada por la recurrente.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 9597 a 9654), la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones de su labor de verificación expresadas en el Resultado del Requerimiento N° y Anexo Ampliatorio, siendo que mediante los Anexos N° 2 al 4 del citado requerimiento (folios 9539/reverso a 9596), dio cuenta de los escritos y documentación que la recurrente había presentado durante la fiscalización hasta dicho punto, y que fueron tomados en cuenta en el citado resultado del requerimiento. Reitera que en el presente caso se ha determinado que es una franquicia, específicamente una franquicia de servicios, toda vez que el franquiciante (matriz en México) cede los derechos de uso de la marca e implementa el modelo de negocio en su vinculada peruana (la recurrente); y precisa que según la doctrina el contrato de franquicia es la unión de diversos contratos tales como la licencia de uso de marca, contrato de distribución, de representación, de *management* o gerenciamiento, entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que en el Anexo N° 2 del citado requerimiento (folios 9581/reverso a 9596), se indicó respecto de las 272 copias de correos electrónicos presentados, que parte de ellos demuestran que existió una constante transmisión de conocimientos por parte del personal de Grupo hacia la recurrente, a través de comunicaciones que explican las políticas del grupo económico sobre aspectos laborales, administrativos y de gestión, coordinación para capacitación y disposición de recursos.

Que en escrito de respuesta (folios 2802 a 2838), la recurrente señaló que se reafirmaba en sus descargos precedentes y pruebas presentadas, en cuanto a que no existe una franquicia, así como que las operaciones observadas constituyen prestaciones de servicios diversos y no transmisión de conocimientos o *know how*; que la Administración no ha evaluado la totalidad de los correos electrónicos presentados por los servicios de gerenciamiento, habiéndose limitado a una muestra en la que señala de forma incorrecta que hacen transmisión de conocimientos; y que añade a lo ya presentado, documentación respecto de autorizaciones y soporte que prestó Grupo respecto de temas financieros, tesorería, compra de activos, entre otros, al amparo del contrato celebrado por el servicio de gerenciamiento. Reitera que no existe una franquicia proveniente de México cuya explotación se ceda a empresas vinculadas ubicadas en distintos países; que la relación entre (la recurrente) y los distribuidores independientes no exclusivos se regula según el contrato de distribución suscrito por las partes; que adicionalmente, existe un manual del empresario que tales distribuidores reciben, el cual explica la relación de distribución; que el referido manual sigue la misma metodología que el manual de muchas otras empresas que utilizan el sistema "venta directa multinivel" en el Perú y el extranjero; y que la abundante documentación presentada sustenta la efectiva prestación de los servicios de gerenciamiento.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 9502/reverso a 9536), en atención a lo señalado por la recurrente, la Administración señaló que sí evaluó los correos electrónicos presentados por comunicaciones entre personas que pertenecen al Grupo de , siendo que ello le permitió concluir sobre la naturaleza de las prestaciones analizadas. Asimismo, indicó respecto de los correos electrónicos presentados, que estos solo evidencian el control ejercido por la casa matriz sobre sus empresas subsidiarias en temas administrativos, presupuestales, contables, legales, de manejo de inventarios, almacenaje y distribución, de procedimientos y políticas internas, entre otros, en su calidad de titular de la marca " ", a efecto de que las subsidiarias se alineen al modelo de negocio del grupo empresarial, aspecto que también es parte de la operación de franquicia; y respecto de los reportes y autorizaciones por concepto de aprobación de transferencia de fondos, proveedores, impuestos por la planilla, conciliación bancaria, cierre de módulo de pago, entre otros, señaló que corresponden a coordinaciones a través de las cuales se produce la transmisión de conocimientos o *know how* por el personal de Grupo de para cumplir procedimientos, políticas y/o instrucciones de la casa matriz. Por lo indicado, la documentación presentada por la recurrente no desvirtúa la calificación de regalías respecto de los pagos efectuados sobre la base de los contratos materia de análisis.

Que a través del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 9498 y 9499), la Administración comunicó la referida observación a efectos de que la recurrente pudiera presentar sus descargos debidamente fundamentados.

Que en escrito de respuesta la recurrente se remitió a todos sus descargos presentados, adjuntó documentación adicional y solicitó valorar el íntegro de la documentación presentada durante la fiscalización.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 9191 a 9495), la Administración reiteró lo señalado en los resultados de los requerimientos anteriores, así como las conclusiones arribadas respecto a que de la evaluación de la documentación e información presentadas se verificó que el "Contrato de Prestación de Servicios" por la operación de gerenciamiento, corresponde a la transmisión de conocimientos relativos al modelo de negocio, esto es, la transferencia de *know how* referido a la experiencia comercial que permite la implementación del sistema de comercialización y gestión comercial que maneja Grupo la cual se produce a través de políticas, instrucciones y autorizaciones; y que de los contratos presentados por las demás operaciones, se aprecia



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

que también corresponden a la implementación del referido modelo de negocio, por lo que se ratifica en que todas las prestaciones analizadas forman parte de una franquicia.

Que en el presente caso, de lo actuado durante la fiscalización, lo señalado en los anexos de las Resoluciones de Determinación N° y en la resolución apelada, se aprecia que el fundamento para formular el reparo bajo examen, consiste en que las operaciones realizadas por los sujetos no domiciliados Grupo

, evaluadas de manera conjunta por la Administración, configuran una franquicia, la cual implica la transmisión de conocimientos o *know how*, en este caso para la implementación del modelo de negocio " " en la recurrente; por consiguiente, los pagos efectuados por esta califican como regalías; y en consecuencia, al ser de aplicación la tasa de retención del 30% se determinaron omisiones al Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2014; señalando como base legal el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que es pertinente mencionar que, conforme se aprecia de autos³, la recurrente fue constituida en el Perú en el año 1995, como subsidiaria o filial de Grupo (empresa establecida en México titular de la marca "), con la finalidad de dedicarse a la importación y comercialización de productos relacionados con la salud, artículos de tocador y cosméticos, nutrición y literatura; que la comercialización de los productos se realiza a través de distribuidores de ventas bajo un esquema conocido como "venta directa multinivel"; y que al 31 de diciembre de 2014 el capital social de la recurrente estaba representado por 1 696 517 acciones cuyo valor nominal era de un nuevo sol por acción, el cual estaba distribuido de la siguiente manera: i) Grupo con una participación del 99%; y ii) Corporación con una participación del 1%; que el referido esquema de distribución multinivel agrupa a más de 475 000 personas registradas como "Distribuidores Independientes No Exclusivos"; y que es propio de un esquema de venta directa multinivel que los distribuidores puedan invitar a otras personas a ser parte de la red de distribución, política que crea una red escalonada en la cual la empresa paga retribuciones a los distribuidores en base al volumen de compras de la malla que han construido.

Que las operaciones analizadas que dieron origen al reparo bajo examen corresponden a los siguientes 9 contratos vigentes en el año 2014, celebrados entre la recurrente y sujetos no domiciliados que a su vez son partes vinculadas:

- (i) "Contrato de Licencia de Uso de Signos Distintivos" de 2 de enero de 2007 (folios 5310 a 5314) y sus Primer, Segundo, Tercer y Cuarto Convenios Modificatorios de 3 de enero y 15 de diciembre de 2008, 18 de diciembre de 2009 y 2 de julio de 2012, respectivamente (folios 5294 a 5309), celebrado entre Grupo y la recurrente.
- (ii) "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2011 y Primer Convenio Modificador de 31 de enero de 2013 (folios 8621 a 8627) celebrados con Grupo por servicios de gerenciamiento.
- (iii) "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de octubre de 2010 (folios 10911 a 10914) celebrado con Grupo por servicios de diseño de página web, diseño de imagen de eventos corporativos, entre otros.
- (iv) "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2010 (folios 8375 a 8380) celebrado con por servicios de *call center*.
- (v) "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2014 celebrado con (folios 7577 a 7583), referido a reembolso de gastos por eventos.
- (vi) "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2010 (folios 7090 a 7095) y Convenio Modificador de 20 de diciembre de 2011 (folios 7087 a 7089) celebrados con Madrigal (promotor) correspondientes a servicios de asesoría y promoción comercial.

³ Información tomada del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014, presentada por la recurrente (folios 10926 a 10940).



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

- (vii) "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2010 (folios 6992 a 6997) y Convenio Modificatorio de 20 de diciembre de 2011 (folios 6989 a 6991), celebrados con (promotora), correspondientes a servicios de asesoría y promoción comercial;
- (viii) "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2011 (folios 10915 a 10918) celebrado con , referido a servicios de soporte, administración y mantenimiento informático.
- (ix) "Contrato de Transporte Aéreo No Regular Nacional e Internacional" de 1 de enero de 2011 (folios 10905 a 10910) celebrado con ⁴, referido a reembolso de gastos por transporte aéreo.

Que en tal sentido, a fin de resolver la presente controversia se tendrá en cuenta lo afirmado por la Administración en el sentido que el reparo se sustenta en la evaluación conjunta de los 9 contratos analizados y la documentación proporcionada en relación a ellos, de lo que se desprende que no se han formulado cuestionamientos a la fehaciencia de las prestaciones ejecutadas en el marco de los referidos contratos; y se considerará al artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta como base legal del reparo.

Que en cuanto a las regalías, cabe señalar que según el inciso b) del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1120⁵, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana a las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país; agrega que 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 un sujeto domiciliado en el país.

Que el primer párrafo del artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que **cualquiera sea la denominación que 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**⁶.

Que el segundo párrafo del artículo 27 señala que 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.

Que por su parte, el último párrafo del artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-2011-EF, establece que las transferencias de conocimiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27 de dicha ley, son aquellas relativas a **conocimientos especializados que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial técnico o científico**⁷.

Que el artículo 4-A del referido reglamento, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que en caso concurren conjuntamente con la prestación del servicio digital o con la asistencia técnica o con cualquier otra operación, otras prestaciones de diferente naturaleza, los importes relativos a cada una de ellas deberán discriminarse a fin de otorgar el tratamiento que corresponda a cada operación

⁴ Antes

⁵ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 18 de julio de 2012.

⁶ El resaltado es agregado.

⁷ El resaltado es agregado.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

individualizada. Sin embargo, si por la naturaleza de la operación no pudiera efectuarse esta discriminación, se otorgará el tratamiento que corresponde a la parte esencial y predominante de la transacción.

Que este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 03795-8-2019, que en la doctrina se ha conceptualizado a las regalías como *"cantidad o contraprestación que se paga en dinero por virtud del uso o goce temporal de bienes o derechos ajenos (registrados por un tercero), por el licenciataria a favor del licenciante, que puede ser fijada proporcionalmente en función de las ventas, producción, productividad o utilidades, en los contratos de licencia de marcas, patentes, procedimientos, conocimientos técnicos o transferencia de tecnología (know-how), por derechos de autor (copyright), etcétera"*⁸.

Que en cuanto al contrato de franquicia o *franchising*, el autor Marzorati señala: *"La franquicia comercial es aquel contrato celebrado por escrito en el cual el otorgante, por lo general denominado "franquiciante" ofrece individualmente a muchos tomadores que forman parte de un sistema de distribución de su producción para vender o distribuir bienes o prestar servicios de manera exclusiva, un sistema para desarrollar un negocio, con lo cual crean una relación de asistencia del otorgante al franquiciado con carácter permanente, al amparo de una marca, nombre comercial o enseña, bajo el control del franquiciante y de conformidad con su método, sistema o plan preestablecido por este, contra el pago de un canon y otras prestaciones adicionales"*. Respecto al mismo contrato, el autor Khan señala que *"el franquiciante entrega en licencia su marca, transmite su know how y asiste al franquiciado en su explotación, a cambio de una retribución"*⁹.

Que de acuerdo con Farina¹⁰, *"el franchising es una suerte de simbiosis: una parte, que es conocida como franchisor (franquiciante), otorga licencia a un **comerciante independiente**, llamado el franchisee (franquiciado), para que venda productos o servicios de su titularidad."* El citado autor¹¹ agrega que *"el franchising implica, básicamente, un método de colaboración **entre empresas distintas e independientes**, pues se requiere la acción común de las partes para lograr eficacia, desarrollo y ampliación de los negocios en sus respectivas empresas (...). En virtud de este contrato, el franquiciante pone a disposición del franquiciado dos elementos importantes: una determinada técnica empresarial que constituye un conjunto permanente de medios y servicios de apoyo que, prácticamente, aseguran el éxito del franquiciado; y una línea de productos o servicios, con una marca acreditada y de fama en el mercado con un sistema comercial experimentado, uniforme y continuamente renovado (...). La franquicia (...) permite crear un sistema de cadena sucursalista, pero con "sucursales" que no son tales, pues se trata de establecimientos propios de cada franquiciado, con las ventajas en el trabajo y la productividad que eso conlleva"*¹².

Que respecto a los caracteres jurídicos del contrato de franquicia, Arias Schreiber¹³ señala que es un contrato complejo (presenta elementos propios de la concesión, el *know how*, etc.), bilateral, (requiere dos partes, franquiciante y franquiciado), es un contrato atípico (no está regulado de manera específica en el ordenamiento legal), de prestaciones recíprocas, a título oneroso, conmutativo, consensual, de duración y ejecución continuada, y es *intuitu personae*.

Que sobre la característica de *intuitu personae*, ⁴ precisa lo siguiente: **"En efecto, el factor confianza es fundamental en este contrato. Generalmente, los franquiciantes ponen mucho**

⁸ Regalías pagadas: ¿Se trata de una inversión o de un gasto para efectos del ISR?. Disponible en: <https://docplayer.es/11211774-Regalías-pagadas-se-trata-de-una-inversión-o-de-un-gasto-para-efectos-del-isr.html> (Fecha de consulta: 4 de julio de 2024).

⁹ Los autores son citados en: F. y Madeleine; "Contratos Modernos", Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima, 2014, págs. 84 y 85.

¹⁰ ; "Contratos comerciales modernos", Editorial Astrea, Bs.As., 1997, pág. 477.

¹¹ ; "Contratos comerciales modernos", Editorial Astrea, Bs.As., 1997, pág. 481.

¹² El resaltado es agregado.

¹³ , Max, "Contratos Modernos", Gaceta Jurídica Editores, Lima, 1999, págs. 216-217.

¹⁴ , Max, "Contratos Modernos", Gaceta Jurídica Editores, Lima, 1999, pág. 217.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

cuidado en escoger a los franquiciados, ya que esperan de ellos lealtad, trabajo, espíritu de empresa y, en suma, capacidad e idoneidad. Uno de los factores más trascendentes para lograr el éxito en esta especie de distribución es la capacidad gerencial del franquiciado, quien en realidad maneja su propio negocio (...). Al manejar su propio negocio es obvio que el franquiciado debe ser apto para ello, teniendo las calidades necesarias para operar una empresa pequeña o mediana, por sí solo y a la distancia del franquiciante (...). En suma, el franquiciante no es solo el dueño de una marca o un proveedor de productos y know how. En la práctica resulta casi un socio del franquiciado y en todos los casos un estrecho colaborador que vela por su éxito aconsejándole y dándole entrenamiento y actualización.¹⁵

Que respecto a la franquicia, ¹⁶ indican que son elementos comunes indispensables para configurar un contrato de franquicia: i) Licencia de signos distintivos; ii) *Know How*; iii) Información, asistencia técnica y formación permanente a favor del franquiciado; iv) Facultad de control del franquiciante; y e) Contrato a título oneroso.

Que acerca de la franquicia y servicios relacionados a la misma, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 08118-3-2014, que el hecho que los servicios hayan sido pactados dentro de un mismo contrato de franquicia y que sean complementarios y necesarios para el desarrollo de la actividad gravada, no implica que su contraprestación califique como regalías, pues corresponden a características distintas a ésta, y si bien son conexos al pago por el uso de las marcas, se tratan de operaciones diferentes, las cuales son tratadas de manera distinta para efecto tributario.

Que ahora bien, con relación al contrato de know how, de acuerdo con la definición de la Cámara Internacional de Comercio, citada en la Resolución N° 07374-2-2007, es entendido como la totalidad de los conocimientos, del saber especializado y de la experiencia, volcados en el procedimiento y en la realización técnica de la fabricación de un producto, precisando que dicho concepto puede designar no solamente fórmulas y procedimientos secretos, sino también una técnica que guarde conexión con procedimientos de fabricación patentados y que sea necesaria para hacer uso de la patente y que también puede designar procedimientos prácticos, particularidades y procedimientos especializados técnicos, que hayan sido obtenidos por un productor a través de la investigación y no deben ser adquiridos por la competencia.

Que respecto al *know how*, ¹⁷ indican que es el acuerdo de voluntades mediante el cual una parte se obliga a transmitir, de manera temporal o definitiva, conocimientos, procedimientos o experiencias de orden técnico o comercial, generalmente a cambio de una retribución, llamada también regalía. Agregan que son elementos esenciales del contrato de *know how*: i) Cesión o transmisión del conocimiento; ii) Conocimiento no patentado; iii) El conocimiento debe ser secreto; y iv) El conocimiento debe ser útil¹⁸.

Que asimismo, los referidos autores señalan que son obligaciones del cedente del conocimiento: i) Proporcionar el conocimiento al licenciado (*know how*); ii) Autorizar al licenciado para que pueda usar y explotar el conocimiento (*know how*); iii) Obligación de brindar capacitación y asistencia técnica al licenciado; y iv) Obligación de brindar toda la información que requiera el licenciado con relación al *know how*. Como contraparte, son obligaciones del licenciado del *know how*: i) Obligación de pago de regalías; ii) Obligación de reserva y confidencialidad respecto del conocimiento; iii) Obligación de utilizar o explotar el conocimiento; iv) Obligación de informar las mejoras producidas de la explotación; y v) Otras obligaciones que surjan a la conclusión del contrato¹⁹.

¹⁵ El resaltado es agregado.

¹⁶ Madeleine; "Contratos Modernos", Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima, 2014, pág. 87-89.

¹⁷ Madeleine; "Contratos Modernos", Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima, 2014, pág. 57.

¹⁸ Madeleine; "Contratos Modernos", Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima, 2014, págs. 56-63.

¹⁹ Madeleine; "Contratos Modernos", Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima, 2014, págs. 66-72.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que de otro lado, sobre la prestación de servicios, el artículo 1755 del Código Civil establece que por la prestación de servicios se conviene que estos o su resultado sean proporcionados por el prestador al comitente. Según el citado código, una de las modalidades de la prestación de servicios nominados es la locación de servicios, la que es definida por el artículo 1764 del citado código como aquella en la que el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.

Que en cuanto a la diferencia entre el contrato de locación de servicios y el de *know how*, Benavente Chorres señala que *“el contrato de locación de servicios consiste en prestar un servicio (obligación de hacer), en cambio, el contrato de transmisión de know how consiste en suministrar el conocimiento técnico (obligación de dar) con independencia de prestar un servicio adicional, asesoría, entrenamiento, etc. (...) La función económica de la locación de servicios es brindar un servicio a título oneroso. En el contrato de know how, la función económica consiste en el otorgamiento de conocimientos especializados que pueden ser utilizados o explotados por el licenciado”*²⁰.

Que por su parte, los comentarios 11.1 a 11.4 al apartado 2 del artículo 12 del Modelo del Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE, citados en la Resolución N° 04804-1-2021²¹, señalan con respecto a las regalías pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, que de acuerdo al citado apartado 2 corresponde al concepto de conocimientos prácticos (*know how*), que:

“11.1 En el contrato de conocimientos prácticos –know-how–, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado.

11.2 Este contrato difiere, pues, de aquellos otros de prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula en general el artículo 7²².

11.3 La necesidad de distinguir entre dos tipos de pagos –los pagos de provisión de conocimientos prácticos –know-how– y los pagos de provisión de servicios– a veces da lugar a dificultades prácticas. Los siguientes criterios son relevantes para establecer esta distinción:

- Los contratos de provisión de conocimientos prácticos –know-how– se refieren al tipo de información descrita en el párrafo 11²³ que ya existe o al suministro de este tipo de información después de desarrollarla o de crearla e incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones.*
- En los casos de contratos de provisión de servicios, el proveedor presta los servicios que pueden requerir que el proveedor haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transfiera a la otra parte.*
- En la mayoría de los casos que impliquen la provisión de conocimientos prácticos –know-how–, generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente. Por otra parte, un contrato de*

²⁰ El autor es citado en: Madeleine; “Contratos Modernos”, Editorial de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Lima, 2014, pág. 77.

²¹ OECD. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, (versión abreviada del 22 de julio de 2010). Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264184473-es> (Fecha de consulta: 4 de julio de 2024).

²² Referido a beneficios empresariales.

²³ El citado párrafo se refiere a lo siguiente: *“(…) La expresión “pagos [...] por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico (...).”*



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales. Como ejemplo, atendiendo a la naturaleza de los servicios que se ha de prestar, el proveedor puede incurrir en gastos de salarios de empleados asignados a la investigación, diseño, pruebas, delineación y a otras actividades conexas o para remunerar los subcontratistas encargados de garantizar servicios similares.

11.4 Los ejemplos siguientes describen pagos que, por lo tanto, no deben atribuirse a la provisión de conocimientos prácticos –know-how– sino a la de servicios:

- las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa,
- las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador,
- las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto,
- las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público (sin embargo, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el perceptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría una remuneración por conocimientos prácticos –know-how– dado que estaría relacionada con la experiencia comercial de este en sus relaciones con tales clientes),
- las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y
- las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas –trouble-shooting– como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas –software–.

Que atendiendo a los mencionados comentarios y lo señalado en los citados artículos 1755 y 1764 del Código Civil sobre prestación de servicios, en la referida Resolución N° 04804-1-2021 este Tribunal señaló que: "(...) la nota distintiva entre el contrato de know how y el contrato de prestación de servicios radica en que en este último el locador presta los servicios, esto es despliega una actividad en favor del prestatario o comitente, que pueden requerir que haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transmite (cede) a la otra parte; mientras que el primero encierra la transmisión de conocimientos especializados (a través de instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos, etc.) en el que el cedente no realiza nada más que no sea suministrar la información especializada."

Que del mismo modo, en las Resoluciones N° 09329-8-2015 y 06525-1-2021, este Tribunal a efecto de distinguir un servicio de asistencia técnica respecto de un concepto vinculado al know how, ha precisado que en el caso de los contratos de know how se configura una renta pasiva porque comprende solo una obligación de dar un determinado intangible (información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica) sin involucrar ningún tipo de asesoramiento o consejo.

Que así también, es pertinente lo mencionado por la autora , respecto a que "(...) se ha alcanzado consenso, en cuanto a que el know-how es un activo y, sobre este supuesto, siempre debe indagarse sobre cuál es el objeto de la negociación en cada caso. Si a dicha negociación subyace la licencia para usar ese activo, los pagos derivados darán lugar a regalías. En cambio, si la operación no recae sobre un activo como tal, sino que implica la realización de ciertas operaciones en las que resulta

²⁴ "La caracterización de las operaciones sobre intangibles en los Convenios de Doble Imposición (CDIs)". En: Pistone, Pasquale y Taveira Heleno (Coord). Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a , Editorial Ábaco de Buenos Aires, pág. 693.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

necesaria la utilización de ciertos conocimientos sin que dichos conocimientos sean el objeto de la transacción, los pagos deben ser caracterizados como retribuciones por servicios”.

Que conforme a la normativa, jurisprudencia y doctrina citadas, el contrato de know how se diferencia del contrato de prestación de servicios, en que el primero corresponde a una prestación de dar (“transmitir”) conocimientos especializados preexistentes al contrato, por lo general plasmados en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos, etc., en el que el cedente no realiza nada más que no sea suministrar la información especializada (relativa a la experiencia industrial, comercial o científica), de manera que el cesionario pueda aprovechar los referidos conocimientos sin intervención del cedente; en cambio, el contrato de prestación de servicios conlleva una obligación de hacer en la que el locador realiza una actividad en favor del comitente o usuario (cliente), que podría requerir que haga uso de habilidades y conocimientos especializados, pero que no son objeto de transferencia o cesión al cliente.

Que la recurrente sostiene que durante el ejercicio 2014 estuvieron vigentes un contrato de licencia de uso de signos distintivos y 8 contratos de prestación de servicios de diversa naturaleza, independientes entre sí, celebrados con diferentes proveedores no domiciliados, los cuales le permitieron el desarrollo de sus actividades económicas en el país bajo el esquema de “venta directa multinivel”; y en ese sentido, objeta la existencia de un contrato de franquicia; por su parte, la Administración señala que de la evaluación conjunta de los 9 contratos examinados y demás documentación relacionada a ellos, ha verificado el uso de la marca “Omnilife” así como prestaciones de *know how* o transmisión de conocimientos por parte de los proveedores con fines de la implementación del modelo de negocio, por lo que la suma de ambos componentes (cesión de uso de la marca y *know how*) configuran una franquicia, a lo que cabe reiterar que la Administración no cuestiona la fehaciencia de las operaciones analizadas.

Que por lo tanto, corresponde evaluar los términos y condiciones pactados en cada uno de los contratos que dieron origen al reparo, así como la documentación sustentatoria proporcionada, a efectos de establecer si se pagaron regalías según lo establecido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, y consecuentemente, determinar si el reparo está debidamente sustentado.

• **Licencia de uso de signos distintivos (**)

Que de autos se verifica que mediante el “Contrato de Licencia de Uso de Signos Distintivos” de 2 de enero de 2007 (folios 5310 a 5314) y su Primer Convenio Modificadorio de 3 de enero de 2008 (folios 5305 a 5309), la recurrente (licenciataria) acordó el pago de regalías a favor de Grupo (licenciante) por la cesión de una licencia intransferible a título exclusivo de 10 años para usar los signos distintivos detallados en el Anexo A, con relación a servicios comercializados por la recurrente en el Perú.

Que mediante el Segundo Convenio Modificadorio del referido contrato de licencia de uso, celebrado el 15 de diciembre de 2008 (folios 5302 y 5303), las partes acordaron -de manera adicional a los derechos concedidos en el contrato- la autorización para el uso de documentos, información y elementos que permitan la implementación del sistema de comercialización de los productos comercializados internacionalmente por el licenciante y/o sus designados, incluyendo métodos específicos de distribución, venta, colocación, gestión comercial, procedimientos de manipulación y presentación de productos, incluido en las políticas y manuales del licenciante (*know how*), así como cualquier modificación, desarrollo, mejora en el *know how* durante la vigencia del contrato; y asistencia técnica que incluye asesoría, orientación y capacitación para la correcta aplicación del *know how*.

Que se verifica que posteriormente, mediante el Tercer Convenio Modificadorio del referido contrato de licencia de uso, celebrado el 18 de diciembre de 2009 (folios 5299 y 5300), las partes acordaron dejar sin efecto las prestaciones adicionales pactadas en el Segundo Convenio Modificadorio.

Que asimismo, se verifica que mediante el Cuarto Convenio Modificadorio (folios 5294 a 5297), las partes acordaron suspender temporalmente la generación de regalías por la licencia de uso de signos distintivos desde el 2 de julio de 2012, debido a que la situación económica del país no había permitido lograr el desarrollo esperado de las marcas licenciadas en el mercado peruano y por la existencia de competidores, y que mantener su posicionamiento implicaría un mayor trabajo y esfuerzo significativo



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

para la recurrente, estableciéndose que las regalías volverían a generarse a partir del primer año en que la recurrente obtuviera ventas brutas iguales o superiores a S/ 350 000 000,00.

Que sobre este punto, cabe anotar que la recurrente reconoce el uso de las marcas descritas en el mencionado contrato, toda vez que se encontraba vigente en el año 2014, resaltando que lo que estaba suspendida desde el 2 de julio de 2012, era la generación de regalías, afirmación que concuerda con lo pactado en el contrato de licencia de uso de signos distintivos y su cuarto convenio modificatorio antes mencionados; y precisar que sobre este contrato en específico no se ha formulado reparo ni determinado omisión de retención de impuesto.

• **Gerenciamiento (Grupo)**

Que de acuerdo con el "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2011 (folios 8623 a 8627), Grupo (proveedor) se obligó a prestar a favor de la recurrente (cliente), según la cláusula primera del citado contrato, servicios de gerenciamiento para la toma de decisiones y desarrollo de operaciones del cliente, y optimización y eficiencia en todos los procedimientos y métodos utilizados en las áreas que se detallan a continuación, según la descripción de acciones y/o actividades correspondientes:

- **Área de Atención a Empresarios:** Implica la autorización, supervisión permanente y auditoría referida a la estructura y funcionamiento de esta área, existiendo una relación de coordinación a todo nivel, que se desarrolla desde el asesoramiento y toma de decisiones empresariales, por parte del prestador, hasta la implementación de procesos reservados no públicos.
- **Área Legal:** Implica la autorización, supervisión permanente y auditoría para lograr que el área legal cumpla su papel de soporte jurídico en relación con las acciones a ser ejecutadas en el país del cliente.
- **Área de Operaciones:** Implica la autorización, supervisión permanente y auditoría, en cuanto al manejo de precios, planificación, almacenamiento, nacionalización de productos, distribución, mantenimiento de los centros de distribución, gestión de centros de distribución, proyectos de aperturas, lanzamiento de nuevos productos, registros sanitarios nuevos, niveles de inventario, caducidad de productos e información comercial variada.
- **Área de Recursos Humanos:** Implica la autorización, supervisión permanente y auditoría en lo relacionado a las políticas de trabajo, evaluación de desempeño, capacitaciones, entre otros.
- **Área de Sistemas:** Implica la autorización, supervisión permanente y auditoría en lo relacionado al manejo de restricciones y privilegios de acceso al sistema, así como la creación de usuarios y perfiles para el personal del cliente.
- **Área de Finanzas y Contabilidad:** Implica la autorización, supervisión permanente y auditoría para el mejoramiento en la gestión de las finanzas del Cliente.
- **Área de Tesorería:** Implica la autorización, supervisión permanente y auditoría en lo relacionado a la política de precios de los productos, reporte de gastos y control presupuestal.

Que en el contrato se indica que los servicios se realizan en su totalidad desde Guadalajara - Jalisco (México) y que sujeto a los términos y condiciones establecidos en el contrato, el prestador asume los servicios a prestar por su cuenta y riesgo, cuenta con sus propios recursos financieros, técnicos y materiales, es responsable de los resultados de sus actividades, y su personal (trabajadores) están bajo su exclusiva subordinación y remuneración.

Que en la cláusula segunda del referido contrato se establece que la recurrente se obliga a pagar al prestador la suma mensual de US\$ 208 333,33; siendo que en la cláusula quinta se precisa que el prestador es el único responsable de la logística, desarrollo y conclusión de los servicios que se estipulan en la cláusula primera del contrato.

Que según el "Primer Convenio Modificatorio de Contrato de Prestación de Servicios" de 31 de enero de 2013 (folios 8621 y 8622), las partes acordaron modificar la vigencia del citado contrato, extendiéndola hasta el 31 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que de acuerdo con lo señalado, se aprecia que a través del referido "Contrato de Prestación de Servicios", Grupo se comprometió a realizar en favor de la recurrente, la prestación de servicios consistentes en la autorización, supervisión permanente y auditoría en las áreas de Atención de Empresarios, Legal, Operaciones, Recursos Humanos, Sistemas, Finanzas y Contabilidad y Tesorería, para lo cual se encontraba obligado a designar y dirigir el personal que realizaría dichas actividades, así como asumir los recursos financieros, técnicos y materiales necesarios para la prestación de los aludidos servicios; y que por los referidos servicios la recurrente se obligó a realizar el pago de la contraprestación mensual acordada.

Que asimismo, se verifican facturas emitidas por Grupo en los meses de enero a diciembre de 2014 por concepto de "Servicio de gerenciamiento", cada una por el importe de US\$ 208 333,33²⁵, así como los asientos contables por su registro y la documentación que acredita su cancelación a través de los medios de pago correspondientes (folios 8628 a 8706).

Que a fin de sustentar la prestación de servicios de gerenciamiento según el citado contrato, la recurrente presentó adicionalmente la siguiente documentación:

- Organigrama de la recurrente (folios 8592 a 8620).
- Relación de personal ("staff") asignado por Grupo para la prestación de servicios en las áreas acordadas por el 2014, y las respectivas hojas de vida (*curriculum vitae*) de dicho personal (folios 6829 a 6905).
- Cuadro con el listado de coordinadores de la recurrente (Perú) y el listado de personal de Grupo (México) con el que interactúan para la prestación de servicios (folios 5254 a 5256), en el cual se aprecia el personal indicado en el organigrama y la relación de personal de Grupo antes señalados.
- Correos electrónicos que muestran diversas comunicaciones efectuadas durante el 2014 (folios 2895 a 5171, 5387 a 6603 y 6608 a 6827) y cuadro resumen de correos electrónicos entre el personal de la recurrente y el personal ("staff") de Grupo (folios 82 a 103), en las cuales se aprecia la interacción entre el personal de la recurrente y el personal de Grupo (México), y se verifica que este último realiza actividades de coordinación, asesoría y supervisión de las actividades realizadas por el personal de la recurrente en las áreas de Atención a Empresarios, Legal, Operaciones, Sistemas, Recursos Humanos, Finanzas y Contabilidad y Tesorería, que fueron indicadas en el contrato. A manera de ejemplo, se aprecian de los correos electrónicos observados por la Administración en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folios 9581 a 9596) que corresponden a actividades de coordinación para programación de capacitaciones al personal de logística y de sistemas de la recurrente (2 de julio, 7 y 17 de noviembre y 15 de octubre de 2014), recordatorio de procedimiento de revisión de pedidos diarios y solicitud de propuestas de pagos intercompañía (13 de marzo y 15 de abril de 2014); asesoría respecto a políticas sobre manejo y destrucción de merma, reclutamiento, aspectos salariales, compensaciones, medidas disciplinarias, sistema de inventarios, estrategias del área de sistemas, asignación de vehículos (20 de enero, 30 de mayo, 23 de agosto, 19 y 26 de setiembre, 28 de octubre y 18 de noviembre de 2014); y envío de video de evento realizado (9 de enero de 2014); las cuales evidenciarían prestaciones de hacer por parte del citado proveedor.
- Relación o listado de llamadas telefónicas realizadas por el staff de la recurrente al staff de Grupo detallándose la siguiente información: Anexo Perú, destino, nombre de la persona llamada ("caller id"), fecha y hora de inicio ("start"), respuesta ("answer") y finalización ("end") de llamadas, duración de llamada ("duration"), segundos a facturar ("billsec") y resultado de la llamada: respondida o no respondida ("disposition" y "answered" o "no answer") (folios 5172 a 5196 y 8567 a 8591).
- "Reportes de Actividades de Gerenciamiento" elaborados por el Área de Tesorería de Grupo y suscritos por el jefe o responsable de contabilidad internacional y/o control presupuestal de dicha empresa no domiciliada, en los cuales se describen las actividades de aprobación de transferencia de fondos para pago de proveedores, impuestos por importaciones, nómina, módulo de pagos, etc., aprobación de conciliaciones bancarias, correspondientes al ejercicio

²⁵ Cuyo detalle fue verificado por la Administración en el Anexo N° 1 al Requerimiento N°

(folio 9910).



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

2014, así como los sustentos del procesamiento de los pagos y las actividades realizadas como adjuntos a los citados reportes (folios 1871 a 2801).

- "Reporte de Actividades de Gerenciamiento" elaborados por el Área de Contabilidad de Grupo , suscritos por el Subdirector de Contabilidad Internacional de esta última, en los cuales se describen las actividades de supervisión y aprobación del cierre contable, aprobación de estados financieros locales del ejercicio 2014 y aprobación de cierre de módulo de pagos multidesarrollo correspondientes al 2014, y adjunta la documentación de sustento de las operaciones sujetas a revisión y aprobación (folios 404 a 808 y 1192 a 1870).
- "Reportes de Actividades de Gerenciamiento" elaborados por el Gerente de Ajustes de Grupo , en los cuales se describe las actividades realizadas en el área de "Atención a Empresarios", por solicitud del área del Centro de Atención de Empresarios de la recurrente para la atención de los programas de promoción y publicidad, en lo que respecta a la verificación y/o aprobación de ganadores de bonos, viajes y eventos ("Exposueños", "Viaje Alaska", etc.), entre otros, y comunicación de casos a resolver respecto de las políticas de "Ética" aplicables a distribuidores (folios 989 a 1191).
- "Reportes de Actividades de Gerenciamiento" elaborados por el Área de Recursos Humanos Internacional de , suscritos por el responsable de dicha área, mediante los cuales se aprecia las actividades de evaluación y aprobación de "métricos mensuales" de julio a diciembre de 2014, y se adjuntan los documentos sujetos a revisión correspondientes, nómina del periodo, reporte de vacantes de reclutamiento e indicadores (folios 809 a 835).
- "Reportes de Actividades de Gerenciamiento" de enero a diciembre de 2014, elaborados por el Coordinador Internacional de Tecnología de Grupo por la aprobación de solicitudes del personal de la recurrente para compra de equipos tecnológicos que se detalla en los citados reportes, y se adjunta como sustento de las actividades las cotizaciones de postores que se evaluaron según la descripción contenida en dichos reportes (folios 836 a 988).

Que conforme se aprecia, los "servicios de gerenciamiento" prestados por Grupo engloban todas aquellas operaciones relacionadas con la gestión interna del cliente (la recurrente), es decir, hacen referencia a tareas administrativas de la empresa; así tenemos que la mencionada documentación evidencia la ejecución de las actividades de autorización, supervisión permanente y auditoría en las áreas de la recurrente referidas a Atención de Empresarios, Legal, Operaciones, Recursos Humanos, Sistemas, Finanzas y Contabilidad y Tesorería, ejecutadas por el staff del Grupo , las cuales concuerdan con las prestaciones de hacer descritas en el referido "Contrato de Prestación de Servicios" (folios 10957 y 10958/reverso).

Que en línea con lo señalado, de la resolución apelada se desprende que la Administración reconoce que Grupo realizó las mencionadas actividades que corresponden a prestación de servicios, para lo cual es pertinente citar los siguientes párrafos:

*"Que sobre el particular de la revisión de los mencionados reportes y demás documentación se advierte que **las actividades ejecutadas por Grupo corresponden a la supervisión permanente y auditoría en las áreas de Atención de empresarios, Legal, Operaciones, Recursos Humanos, Sistemas, Finanzas y Contabilidad y Tesorería respecto al cumplimiento de procedimientos, políticas y/o instrucciones de aquella respecto a las actividades desarrolladas por el contribuyente**, advirtiéndose que el personal del contribuyente requería previas autorizaciones a su casa matriz para la ejecución de las actividades correspondientes a las áreas antes mencionadas.*

*Que así también el contribuyente presentó correos electrónicos (folios 2895 a 5171, del 5387 a 6603 y el 6608 a 6827, 8460 a 8566 del expediente), organigrama (folios 8592 a 8620 del expediente), una relación de llamadas realizadas por el staff de Perú al staff de México detallándose la siguiente información: anexo Perú, destino callerid, start, answer, end, duration billsec y disposition (folios 5172 a 5196 y 8567 a 8591 del expediente), relación de staff de México ejercicio 2014 (folios 6903 a 6904 del expediente) y currículos vitae (folios 6829 a 6902 del expediente) **para sustentar la efectiva prestación de los servicios de gerenciamiento.***



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que al respecto, de la revisión de dicha documentación **se verifica que efectivamente acredita la continua y permanente supervisión y auditoría en las diversas áreas del contribuyente**, siendo que la evaluación conjunta de aquella permite establecer que la finalidad de **dicho servicio** es la de transmitir programas de capacitaciones, procedimientos e instrucciones que tiene en común el de atender a uniformizar procedimientos, criterios y políticas entre el Grupo y el contribuyente y de este modo lograr un enfoque uniformizado que coadyuve al posicionamiento de la marca, tal es el caso de las coordinaciones de los programas de promoción y publicidad, temas legales, contables entre otros que más que la atención de los requerimientos del contribuyente para la planificación, organización, dirección, coordinación de sus actividades, **en el presente caso la forma de prestación de dicho servicio evidencia que el denominado servicio de gerenciamiento corresponde a la transmisión de un modelo de gestión comercial propio del Grupo**, por lo que este califica como transmisión de know how cuya contraprestación para efectos del impuesto a la renta es calificado como regalía.²⁶

Que de lo señalado se advierte que aun cuando la Administración reconoce la ejecución de los servicios según lo pactado en el contrato examinado, considera que por la forma en que se han prestado estos servicios de gerenciamiento, implican una transmisión de conocimientos o *know how*.

Que no obstante, de la documentación evaluada en esta instancia se advierte que las actividades ejecutadas en el marco del referido contrato, reflejan gestión empresarial y diversas tareas administrativas; a lo que cabe agregar que el hecho que los servicios de gerenciamiento realizados por Grupo (en su condición de casa matriz), hubieran tenido entre sus fines, que la recurrente (en su condición de subsidiaria) siguiera determinados lineamientos y políticas corporativas del grupo empresarial, no enerva que dichas operaciones tuvieran la naturaleza de prestación de servicios.

Que asimismo, que el prestador del servicio hubiera utilizado su experiencia, habilidades o conocimientos especializados sobre gestión administrativa, en el desarrollo de las actividades para las que fue contratado, no implica que estos conocimientos hubieran sido transmitidos al usuario o cliente del servicio, toda vez que ello debe probarse con instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños u otros elementos similares dirigidos a aquel, conforme lo previsto en el artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; debiéndose precisar que justamente el contrato de *know how* se diferencia del contrato de prestación de servicios, en que el primero corresponde a una obligación de dar ("transmitir") conocimientos especializados preexistentes al contrato; en cambio, el contrato de prestación de servicios conlleva una obligación de hacer, en la que el locador realiza una actividad en favor del cliente, que podría requerir que haga uso de su experiencia, habilidades y conocimientos especializados, pero que no son objeto de transferencia o cesión al cliente.

Que en virtud de lo expuesto, dado que se verifica que las operaciones descritas en el contrato tienen la naturaleza de prestaciones de hacer, y que no está probado en autos la transmisión de conocimientos referidos a la experiencia comercial (*know how*) por parte del proveedor a la recurrente (prestación de dar), se establece que las regalías aludidas por la Administración, no están debidamente sustentadas.

• Call Center ()

Que de acuerdo con el "Contrato Marco de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2010 (folios 8375 a 8380), se aprecia que (prestador) se obligó a ejecutar a favor la recurrente (cliente) los servicios de: 1.- *Marketing* y centro de atención y respuesta a distribuidores independientes no exclusivos del cliente, a través de canales de teléfono, correo, fax, chat u otra forma remota, con la finalidad de atender consultas y brindar asesoría y apoyo en la gestión comercial de dichos distribuidores ("Servicio CREO"); y 2.- Implementación del programa encaminado a brindar asesoría y orientación nutricional a los distribuidores independientes no exclusivos del cliente, para mejorar el manejo y consumo de los productos alimenticios, nutricionales y vitaminas que comercialice ("Servicio Nutre tu Vida"); los cuales se realizarían con herramientas propias del prestador y serían ejecutados por su personal debidamente calificado, cumpliendo los requerimientos de calidad establecidos, para lo cual

²⁶ El resaltado es agregado.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

se estableció como indicadores de calidad a un promedio de disponibilidad mensual de 99%, promedio de velocidad de contestación de llamadas menor de 41 segundos, promedio mensual de duración de llamadas igual o menor a 5 minutos, y contestación del 90% de los casos presentados en un tiempo menor a 24 horas.

Que en lo que se refiere a la contraprestación, la cláusula decimoprimer establece que los honorarios por los servicios recibidos serían calculados sumando los costos de cada "servicio", los cuales corresponden a su vez a tarifas establecidas por cada transacción realizada en el "Servicio CREO" o en el "Servicio Nutre tu Vida". Asimismo, señala dicha cláusula que el prestador debía entregar un reporte en donde manifieste la cantidad de servicios que realizó durante el mes que transcurrió, informando la fecha del servicio ejecutado y el tipo de servicio.

Que del citado contrato se verifica que las partes acordaron la prestación de servicios de atención y respuesta de consultas, y de asesoría dirigido a los distribuidores independientes de la recurrente sobre aspectos de gestión comercial e información nutricional de productos, a través de diversos canales de atención (teléfono, correo, fax, chat u otra forma remota), para lo cual el proveedor tenía que disponer de personal que realizara las referidas atenciones y respuestas a través de los mencionados canales, siendo que la contraprestación de los servicios se calculaba en función a la cantidad de atenciones efectuadas.

Que como sustento de los referidos servicios, la recurrente presentó las facturas emitidas en los meses de enero a diciembre de 2014 por por concepto de "Servicio de Call Center" y "Servicio de Call Center Nutrición" por el importe total de US\$ 779 381,77²⁷, así como los asientos contables por su registro y la documentación que acredita su cancelación a través de los medios de pago respectivos (folios 8381 a 8459); el reporte denominado "Relación de Transacciones Mensuales del Call Center año 2014" (folios 8305 a 8374) que contiene el detalle de número de llamadas por cada servicio, costo de llamadas, costo fijo y total facturación; y un afiche publicitario en el cual se muestra los beneficios de dichos servicios de centro de atención y respuesta (folios 8302 a 8304).

Que conforme se aprecia, la mencionada documentación evidencia la ejecución de prestaciones de hacer consistentes principalmente en atender consultas y brindar asesoría a los distribuidores independientes no exclusivos vía telefónica, lo que concuerda con lo descrito en el referido "Contrato de Prestación de Servicios". En línea con lo señalado, en la resolución apelada se indica lo siguiente (folio 10956/reverso):

"Que conforme se ha indicado en los párrafos anteriores, es habitual que en los contratos de franquicia el franquiciador, además de cobrar los importes propios de la franquicia, realice una serie de servicios para poder explotar el modelo de negocio, por los cuales también cobra a los franquiciados.

*Que la operación reparada no solo se limitaba a la licencia de uso de marcas sino también a la prestación de otros servicios relacionados con dicha licencia, como servicios de gerenciamiento, **marketing**, planeación, logística, organización y coordinación para la asistencia de los distribuidores mercantiles independientes a eventos y transporte aéreo, los cuales eran necesarios para que el contribuyente realice la comercialización de los productos cuyas marcas se le dieron en licencia de acuerdo al modelo de negocio utilizado por Grupo Omnilife"²⁸.*

Que de lo indicado se advierte que aun cuando la Administración reconoce la ejecución de los servicios de call center según lo pactado en el contrato examinado, considera que se produce transmisión de conocimientos o *know how*, amparándose en que los mencionados servicios eran necesarios para que la recurrente realice la comercialización de sus productos de acuerdo con el modelo de negocio utilizado.

Que al respecto, cabe indicar que la necesidad de los servicios prestados para el desarrollo del modelo de negocio en el país conforme a los lineamientos del grupo empresarial, así como la circunstancia de

²⁷ Cuyo detalle fue verificado por la Administración en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 9780 y 9781).

²⁸ El resaltado es agregado.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

que para la prestación de servicios el proveedor hubiera utilizado sus conocimientos especializados a fin de brindar a los distribuidores independientes no exclusivos, asesoría vía telefónica sobre la gestión comercial de la venta de productos, no son elementos suficientes que permitan concluir que las operaciones observadas implicaron transmisión de conocimientos a la recurrente, como afirma la Administración.

Que en virtud de lo expuesto, dado que se verifica que las operaciones descritas en el contrato tienen la naturaleza de prestaciones de hacer, y que no está probado en autos la transmisión de conocimientos referidos a la experiencia comercial (*know how*) por parte del proveedor a la recurrente (prestación de dar), se establece que las regalías aludidas por la Administración, no están debidamente sustentadas.

• Reembolso de gastos por eventos ()

Que del "Contrato de Prestación de Servicios" del 1 de enero de 2014 (folios 7577 a 7583), se aprecia que (prestador) se compromete a proporcionar a la recurrente (cliente), los servicios de planeación, logística, organización y coordinación para la asistencia de los distribuidores independientes no exclusivos calificados para los eventos denominados "Exposueños 2014" (7 al 9 de febrero de 2014), "Cumbre de Líderes Riviera Maya" (5 al 8 de julio de 2014), "Rallydades 2014" (5 y 6 de setiembre de 2014), "Viaje internacional 2014 denominado Alaska" (20 al 27 de setiembre de 2014) y "Cumbre de Líderes Ciudad de México 2014" (6 al 10 de diciembre de 2014), lo que incluye la contratación de los servicios de transporte, hospedaje, alimentación y visitas guiadas, así como la planeación, logística, organización y coordinación de la entrega de los "Tecnobonos" a los distribuidores en el marco del evento "Rallydades 2014", para lo cual el prestador podía subcontratar a terceros. Asimismo, en la cláusula cuarta se estableció que el cliente reembolsaría al prestador por los servicios antes mencionados, la cantidad que se indica en dicha cláusula y que el pago del reembolso se efectuaría una vez que los servicios hubieran sido efectivamente ejecutados.

Que asimismo, de la información del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014 (folios 10931 y 10932), se aprecia que los servicios prestados según el citado contrato corresponden al sistema de incentivos que mantiene la recurrente en favor de sus distribuidores independientes no exclusivos, de acuerdo a las políticas del grupo empresarial, los cuales al lograr metas de ventas, eran premiados con viajes internacionales, participaciones en eventos y cursos de capacitación en el extranjero, siendo la empresa encargada de la organización y coordinación general de los mencionados eventos.

Que asimismo, se advierte que para sustentar las mencionadas prestaciones, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Facturas emitidas por por concepto de reembolso de gasto por los eventos "Exposueños 2014", "Cumbre de Líderes de la Riviera Maya", "Rallydades 2014", "Viaje internacional 2014 denominado Alaska", "Cumbre de Líderes de México 2014", y entrega de "Tecnobonos", los registros contables y la cancelación con los medios de pago respectivos (folios 7584 a 7590, 7634 a 7638, 7736 a 7745, 7833 a 7839, 8092 a 8101 y 8295 a 8301)²⁹.
- Cuadros con el detalle de la liquidación del costo de realización de los citados eventos y su distribución entre las empresas participantes denominados "Determinación de Costo de Facturación 'Exposueños 2014'", "Reembolso Exposueños Guadalajara 2014" y "Detalle de gastos de Exposueños Guadalajara para 2014 pagados por " (folios 8243 a 8286); "Determinación de Costo de Facturación 'Rallydades 2014'", "Facturación Rallydades 2014" y "Detalle de gastos de Rallydades Guadalajara para 2014 pagados por " (folios 8070 a 8084); "Determinación de Costo de Facturación 'Cumbre Riviera Maya 2014'", "Facturación Cumbre de Líderes 2014 'Riviera Maya'" y "Cumbre de Líderes Riviera Maya 2014 Lista de Proveedores" (folios 7823 a 7825); "Determinación de Costos de Facturación 'Cumbre México 2014' ", "Cumbre de Líderes Cd de México Del 06 al 10 de Diciembre" y "Cumbre de Líderes Ciudad de México

²⁹ Cuyo detalle fue verificado por la Administración según se dejó constancia en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 9777).



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

DF. 2014 Lista de proveedores" (folios 7733 a 7735); "Costo de facturación viaje internacional Alaska 2014", "Facturación viaje internacional 2014 a países" y "Detalle de facturación gastos de viaje internacional Alaska 2014" (folios 7574 a 7576); y comprobantes de pago emitidos por concepto de producción, carpas, renta de equipos, postes para eventos, escenografía, estancia en hotel, *merchandising* diversos (gorros, playeras, etc.) entre otros, emitidos a adjuntas a los cuadros antes mencionados (folios 7538 a 7573, 7703 a 7732, 7784 a 7822, 7952 a 8069 y 8171 a 8242).

- Cuadros con el detalle de la liquidación de los bienes entregados por concepto de "Tecnobono", denominado "Costo de Facturación por la entrega de los miniproyectores 2014 realizados en México 2014", comprobantes de pago emitidos a por la adquisición de los citados bienes y comprobantes de pago de ventas emitidos por la recurrente por la entrega de bienes por concepto de "Tecnobono" a sus distribuidores (folios 7591 a 7599 y 7608 a 7626).
- Bases de los concursos para los eventos "Exposueños", "Rallydades", "Tecnobono" y "Viaje Internacional" (folios 7532 a 7537, 7607, 7950, 7951, 8169 y 8170).
- Cuadros de "Lista de calificados Exposueños Guadalajara 2014", "Relación de calificados al Rally de Guadalajara 2014", "Relación de invitados Cumbre Riviera Maya 2014", "Relación de invitados cumbre México DF 2014", "Entrega en México de miniproyectores a empresarios ganadores del concurso realizado en Perú en año 2014" (beneficiarios del "Tecnobono"), "Entrega en cumbre de México de miniproyectores a empresarios ganadores del concurso realizado en Perú en el año 2014", y "Calificados al viaje internacional Alaska 2014" (folios 7531, 7600 a 7606, 7702, 7783, 7944 a 7949 y 8166 a 8168), que detalla la lista de ganadores de Perú a los citados eventos y/o beneficios.
- Correos electrónicos por coordinaciones acerca de la realización y publicidad de los eventos "Exposueños 2014", "Rallydades 2014" y "Cumbre Riviera Maya 2014", y comunicación de listado de participantes (folios 7451 a 7530, 7647 a 7700, 7746 a 7779, 7850 a 7943 y 8110 a 8165).
- Fotografías, banners publicitarios y programas de los eventos cuyos costos son facturados (folios 7443 a 7450, 7639 a 7649, 7701, 7780 a 7782, 7840 a 7849 y 8102 a 8109).

Que conforme se aprecia, la mencionada documentación evidencia la ejecución de las prestaciones de hacer descritas en el referido "Contrato de Prestación de Servicios", esto es, los servicios de planeamiento, logística, organización y coordinación de eventos, a los cuales asistirían distribuidores independientes no exclusivos designados por la recurrente, como parte de su política de beneficios e incentivos.

Que en línea con lo señalado, en la resolución apelada se indica lo siguiente (folio 10956/reverso):

*"Que conforme se ha indicado en los párrafos anteriores, es habitual que en los contratos de franquicia el franquiciador, además de cobrar los importes propios de la franquicia, **realice una serie de servicios para poder explotar el modelo de negocio, por los cuales también cobra a los franquiciados.***

*Que la operación reparada no solo se limitaba a la licencia de uso de marcas sino también a la prestación de otros servicios relacionados con dicha licencia, como servicios de gerenciamiento, marketing, **planeación, logística, organización y coordinación para la asistencia de los distribuidores mercantiles independientes a eventos** y transporte aéreo, los cuales eran necesarios para que el contribuyente realice la comercialización de los productos cuyas marcas se le dieron en licencia de acuerdo al modelo de negocio utilizado por Grupo*³⁰.

Que de lo indicado se advierte que aun cuando la Administración reconoce la ejecución de los servicios según lo pactado en el contrato examinado; no obstante, considera que se produce transmisión de conocimientos o *know how*, amparándose en que los mencionados servicios eran necesarios para que la recurrente realice la comercialización de sus productos de acuerdo con el modelo de negocio utilizado por el grupo empresarial, y que por tanto, se encontrarían dirigidos a transmitir conocimientos referidos a la experiencia comercial, habiendo precisado que los eventos aludidos sirvieron para la capacitación de los distribuidores independientes no exclusivos respecto a la correcta aplicación del *know how*.

³⁰ El resaltado es agregado.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que al respecto, debe precisarse que la relación entre los servicios de organización de eventos y el sistema de beneficios o incentivos ofrecidos a los distribuidores independientes no exclusivos para la comercialización de los productos, conforme a los lineamientos del grupo empresarial, no significa que dichos servicios implicaran transferencia de conocimientos o *know how* a la recurrente, como afirma la Administración.

Que en todo caso, el adiestramiento de personas para la aplicación de conocimientos especializados, podría calificar como un supuesto de "asistencia técnica" conforme al inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en virtud de lo expuesto, dado que se verifica que las operaciones descritas en el contrato tienen la naturaleza de prestaciones de hacer, y que no está probado en autos la transmisión de conocimientos referidos a la experiencia comercial (*know how*) por parte del proveedor a la recurrente (prestación de dar), se establece que las regalías aludidas por la Administración, no están debidamente sustentadas.

• Reembolso de gastos por transporte aéreo ()

Que de acuerdo con el "Contrato de Transporte Aéreo No Regular Nacional e Internacional" de 1 de enero de 2011 (folios 10905 a 10910), celebrado entre ³¹ y la recurrente (en adelante "el cliente"), se aprecia que las partes indican que considerando que la primera (en adelante "la empresa") se dedica a prestar el servicio público de transporte aéreo para lo cual se encuentra autorizada, cuenta con instalaciones, equipo y personal necesario para prestar el servicio de transporte aéreo, la empresa se obliga a prestar el servicio de transporte aéreo nacional e internacional de pasajeros al cliente, para el personal ejecutivo y demás personas que el cliente designe como sus pasajeros, por lo cual la empresa deberá trasladar a los pasajeros desde un punto de origen a otro de destino por vía aérea, en las rutas, itinerarios y características que requiera el cliente, sujeto a los términos y condiciones establecidas, lo que incluye la descripción de la aeronave a utilizar para la prestación del servicio, entre otros.

Que de la información del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014 (folios 10931 y 10932/reverso), se aprecia que los servicios prestados según el citado contrato corresponden al transporte aéreo realizado para 3 eventos llevados a cabo en el 2014³², como parte del sistema de incentivos en favor de distribuidores independientes de la recurrente, los cuales al lograr metas de ventas eran premiados con viajes internacionales, siendo que el transporte aéreo para brindar dicho incentivo era realizado por el referido proveedor.

Que de la evaluación de la documentación aludida, se verifica la ejecución del servicio de transporte aéreo descrito en el referido contrato. En línea con lo señalado, en la resolución apelada se indica lo siguiente (folio 10956/reverso):

"Que conforme se ha indicado en los párrafos anteriores, es habitual que en los contratos de franquicia el franquiciador, además de cobrar los importes propios de la franquicia, realice una serie de servicios para poder explotar el modelo de negocio, por los cuales también cobra a los franquiciados.

Que la operación reparada no solo se limitaba a la licencia de uso de marcas sino también a la prestación de otros servicios relacionados con dicha licencia, como servicios de gerenciamiento, marketing, planeación, logística, organización y coordinación para la asistencia de los distribuidores mercantiles independientes a eventos y transporte aéreo, los cuales eran necesarios para que el contribuyente realice la comercialización de los productos cuyas marcas se le dieron en licencia de acuerdo al modelo de negocio utilizado por Grupo Omnilife³³.

³¹ Ahora '

³² La facturación por concepto de transporte aéreo y los eventos por los cuales se realizó el transporte aéreo se detallan en el Requerimiento N° (folios 9686 y 9687/reverso).

³³ El resaltado es agregado.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que de lo señalado se advierte que aun cuando la Administración reconoce la ejecución de los servicios según lo pactado en el contrato examinado; no obstante, considera que se realiza transmisión de conocimientos o *know how*, en virtud a que los mencionados servicios son necesarios para que la recurrente realice la comercialización de sus productos de acuerdo con el modelo de negocio utilizado por el grupo empresarial, y que por tanto, se encontraban dirigidos a transmitir conocimientos referidos a la experiencia comercial (*know how*), habiendo precisado que los viajes aludidos sirvieron para la capacitación de los distribuidores independientes no exclusivos respecto a la correcta aplicación del *know how*.

Que al respecto, debe indicarse que la relación entre los servicios de transporte aéreo y el desarrollo del modelo de negocio que comprende, entre otros, el otorgamiento de beneficios o incentivos a los distribuidores independientes tales como viajes internacionales, no significa que dichos servicios implicaran transferencia de conocimientos o *know how* a la recurrente, como afirma la Administración.

Que en todo caso, el adiestramiento de personas para la aplicación de conocimientos especializados, podría calificar como un supuesto de "asistencia técnica" conforme al inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en virtud de lo expuesto, dado que se verifica que las operaciones observadas tienen la naturaleza de prestaciones de hacer, y que no está probado en autos la transmisión de conocimientos referidos a la experiencia comercial (*know how*) por parte del proveedor a la recurrente (prestación de dar), se establece que las regalías aludidas por la Administración, no están debidamente sustentadas.

• **Servicios publicitarios (()**

Que de acuerdo con el "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de octubre de 2010 (folios 10911 a 10914), celebrado entre Grupo (el proveedor) y la recurrente (cliente), se aprecia que el proveedor se obliga a prestar los siguientes servicios: i) Diseño personalizado de página web; ii) Acceso a la página web a distribuidores independientes; iii) Mantenimiento general de la página web; iv) Actualización periódica de los contenidos de la página web; v) Publicidad y difusión a través de programas de radio y publicaciones escritas; vi) Diseño de boletines de noticias, comunicados, entre otros; siendo el pago de la contraprestación mensual ascendente a US\$ 25 000.

Que del mismo modo, en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014 (folio 10930), se detalló que los denominados "servicios publicitarios" consistieron en el diseño personalizado de la página web, el servicio de acceso a la página web a los distribuidores independientes y al público en general, el servicio de mantenimiento de la página web, actualizaciones periódicas del contenido de la misma, así como la difusión a través de programas de radio y publicaciones escritas periódicas, diseño de boletines de noticias, comunicados, entre otros.

Que como se ha señalado precedentemente, la Administración no cuestiona la ejecución de los servicios descritos en el referido contrato (folio 10956/reverso), señalando más bien que es habitual que en los contratos de franquicia el franquiciador, además de cobrar los importes propios de la franquicia, realice una serie de servicios para poder explotar el modelo de negocio, por los cuales también cobra a los franquiciados.

Que de lo señalado se desprende que la Administración considera que mediante los referidos servicios se habría producido transmisión de conocimientos o *know how* a la recurrente; sin embargo, no está acreditado en autos que mediante el diseño personalizado de página web, el acceso a la página web a distribuidores independientes, el mantenimiento general de la página web, la actualización periódica de los contenidos de la página web o la publicidad y/o difusión a través de programas de radio y publicaciones escritas, se hubiera obtenido lo afirmado por aquella.

Que en virtud de lo expuesto, dado que se verifica que las operaciones descritas en el contrato tienen la naturaleza de prestaciones de hacer, y que no está probada la transmisión de conocimientos referidos a



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

la experiencia comercial (*know how*) por parte del proveedor a la recurrente (prestación de dar), se establece que las regalías aludidas por la Administración, no están debidamente sustentadas.

- **Servicios de asesoría y mantenimiento (**

Que de acuerdo con el "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2011 (folios 10915 a 10918), celebrado entre (el proveedor) y la recurrente (cliente), se aprecia que el proveedor se obliga a prestar los siguientes servicios: i) En relación con los sistemas tecnológicos vinculados al SAP, soporte al sistema y base de datos, soporte técnico/funcional en todos los módulos, soporte técnico y desarrollos, ABAP, entre otros; ii) Soporte técnico a equipos y enlaces de comunicaciones nacionales e internacionales; iii) Administración de servicios de internet; iv) Servicio y soporte de correo electrónico; v) Servicio y soporte de *service desk*; vi) Servicio de mantenimiento; vii) Servicio de *data warehousing*; y viii) Servicio de aplicación *hosting*; entre otros; siendo el pago de la contraprestación mensual ascendente a US\$ 20 000,00.

Que del mismo modo, en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia del ejercicio 2014 (folio 10931), se detalló que la recurrente recibió servicios de asesoría y mantenimiento de su parte vinculada, los cuales consistieron en mantenimiento de software, *data warehousing*, aplicación *hosting*, provisión de servicios de aplicación y cálculo de las retribuciones por servicios de distribución e impuestos por cada uno de sus distribuidores independientes, entre otros.

Que como se ha señalado precedentemente, la Administración no cuestiona la ejecución de los servicios descritos en el referido contrato (folio 10956/reverso), señalando más bien que es habitual que en los contratos de franquicia el franquiciador, además de cobrar los importes propios de la franquicia, realice una serie de servicios para poder explotar el modelo de negocio, por los cuales también cobra a los franquiciados.

Que de lo señalado se desprende que la Administración considera que los servicios aludidos contribuyen a la implementación del sistema de comercialización de productos; y en este orden de ideas, se habría producido transmisión de conocimientos o *know how*; sin embargo, no está acreditado en autos que mediante los aludidos servicios relativos a la computación e informática, se hubiera obtenido lo afirmado por aquella.

Que en virtud de lo expuesto, dado que se verifica que las operaciones descritas en el contrato tienen la naturaleza de prestaciones de hacer, y que no está probado en autos la transmisión de conocimientos referidos a la experiencia comercial (*know how*) por parte del proveedor a la recurrente (prestación de dar), se establece que las regalías aludidas por la Administración, no están debidamente sustentadas.

- **Servicios de asesoría y promoción comercial (**

y

Que de autos se aprecia el "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2010 (folios 7090 a 7095) y "Convenio Modificatorio" de 20 de diciembre de 2011 (folios 7087 a 7089), celebrados entre (promotor) y la recurrente (cliente), mediante el cual el primero se obliga a prestar servicios de promoción comercial de los productos (actuales y futuros) que distribuye y comercializa a través del mercadeo multinivel, consultoría y elaboración de estrategias comerciales y de venta de los productos, preparación e impartición de juntas de oportunidad, conferencias y eventos en los cuales se brinde información y adiestramiento para la venta de los productos a través del sistema de mercadeo multinivel, y en general, todas aquellas actividades de promoción, consultoría y presentación de información para el cliente y sus distribuidores independientes que le sean solicitadas durante la vigencia del contrato. Precisa el referido contrato que los servicios serían desarrollados conforme a las necesidades y requerimientos del cliente; que este reconoce que el promotor tendría libertad en el aspecto profesional para el desempeño de sus actividades, las que realizaría con sus conocimientos, recursos y herramientas propias; y que el promotor manifestaba que todo material y documentación que desarrollaría para efectos de la prestación de servicios sería propiedad del cliente, la cual sería entregada a la finalización del contrato o cuando el cliente lo solicite; y que como contraprestación por los servicios



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

antes mencionados, las partes acordaron el pago al promotor equivalente al 1,5% de las ventas brutas mensuales de los productos que sean distribuidos y comercializados por el cliente.

Que de otro lado, mediante el "Contrato de Prestación de Servicios" de 1 de enero de 2010 (folios 6992 a 6997) y "Convenio Modificatorio" de 20 de diciembre de 2011 (folios 6989 a 6991), celebrados entre (promotora) y la recurrente (cliente), la primera se obliga a prestar servicios de promoción comercial de los productos (actuales y futuros) que distribuye y comercializa a través del mercadeo multinivel, consultoría y elaboración de estrategias comerciales y de venta de los productos, preparación e impartición de juntas de oportunidad, conferencias y eventos en los cuales se brinde información y adiestramiento para la venta de los productos a través del sistema de mercadeo multinivel, y en general, todas aquellas actividades de promoción, consultoría y presentación de información para el cliente y sus distribuidores independientes que le sean solicitadas durante la vigencia del contrato. Precisa el referido contrato que los servicios serían desarrollados conforme a las necesidades y requerimientos del cliente; que este reconoce que la promotora tendría libertad en el aspecto profesional para el desempeño de sus actividades, las que realizaría con sus conocimientos, recursos y herramientas propias; y que la promotora manifestaba que todo material y documentación que desarrollaría para efectos de la prestación de servicios sería propiedad del cliente, la cual sería entregada a la finalización del contrato o cuando el cliente lo solicite; y que como contraprestación por los servicios antes mencionados, las partes acordaron el pago a la promotora equivalente al 1,5% de las ventas brutas mensuales de los productos que sean distribuidos y comercializados por el cliente.

Que adicionalmente, con relación a las dietas de directorio pagadas a _____ y _____ según fue verificado por la Administración en el Requerimiento N° _____ y su resultado (folios 9764, 9765, 9889 y 9890), la recurrente presentó como sustento las correspondientes Actas de Junta General de Accionistas mediante las cuales se designa como directores a dichas personas a partir de 1998 y 2008 respectivamente, y se acuerda el pago de retribuciones por el desempeño de dichos cargos.

Que como sustento de los pagos efectuados a favor de los referidos promotores, la recurrente presentó las Facturas N° _____

_____ y _____, emitidas por _____ por concepto de "comisión por servicios de promoción comercial" y "dietas de sesiones de directorio" por el importe total de US\$ 1 911 042,00; las Facturas N° _____

_____ y _____, emitidas por _____ por concepto de "comisión por servicios de promoción comercial" y "dietas de sesiones de directorio" por el importe total de US\$ 1 909 740,00; la documentación respecto de la contabilización de las operaciones y su cancelación a través de medios de pago (folios 6906 a 6988 y 6998 a 7086); la documentación sobre los programas de Radio Omnilife, publicaciones "OME Magazine" y "Omnipress" y la realización de eventos "Rallydades", "Extravaganza", "Viaje Internacional" y "Exposueños" con relación a las actividades de promoción comercial; y las Actas de sesión de Directorio del ejercicio 2014 (folios 5274 a 5293)³⁴ con respecto a las actividades como miembros del directorio desarrolladas por _____ y _____ conforme dejó constancia la Administración en el Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 9761, 9762, 9764 y 9765).

Que de lo actuado en fiscalización y lo señalado en la resolución apelada (folio 10956/reverso), se aprecia que la Administración no cuestiona la prestación de servicios de asesoría y promoción comercial conforme a lo descrito en los contratos antes citados, ni la participación de los mencionados promotores como miembros del directorio de la recurrente conforme a las disposiciones legales y estatutarias aplicables³⁵, habiendo sustentado el reparo en que los servicios aludidos forman parte de una franquicia,

³⁴ Se observan las actas de las sesiones de 20 de enero, 8 de febrero, 4 de julio, 18 y 20 de agosto, 29 de setiembre, 14 de octubre y 18 de noviembre de 2014.

³⁵ De acuerdo con lo señalado en el artículo 166 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, el cargo de director es retribuido, si el estatuto no prevé el monto de la retribución, corresponde determinarlo a la junta obligatoria anual.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

toda vez que eran necesarios para que la recurrente realice la comercialización de sus productos conforme al modelo de negocio utilizado, y que por ello se encontraban dirigidos a transmitir conocimientos sobre la experiencia comercial (*know how*).

Que como se ha indicado, el hecho que los servicios prestados fueran necesarios para el desarrollo del modelo de negocio en el país conforme a los lineamientos y políticas corporativas del grupo empresarial, no son elementos suficientes que permitan concluir que las actividades observadas implicaron transmisión de conocimientos o *know how* a la recurrente, como afirma la Administración.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que según el criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09329-8-2015 y 06525-1-2021, en los contratos de *know how* se configura una renta pasiva porque comprende solo una obligación de dar un determinado intangible (información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica) sin involucrar ningún tipo de asesoramiento o consejo. Situación distinta se aprecia en el caso de autos toda vez que los referidos contratos denotan obligaciones de asesoría contraídas por los proveedores.

Que adicionalmente, se advierte que durante la fiscalización se cuestionó que las dietas pagadas a los directores en referencia superaran el monto otorgado al tercer director que completa el Directorio, y que las actas de sesiones de directorio no se regularizaran en el mismo mes en que se realizaron (folios 9760 a 9762, 9764 y 9765); sin embargo, tales observaciones sobre la cuantía de los montos pagados y formalidades de las actas de sesión, no desvirtúan la naturaleza de prestaciones de hacer de las actividades materia de análisis.

Que del mismo modo, si bien las retribuciones por los servicios de asesoría y promoción comercial fueron calculadas en función a las ventas brutas mensuales de la recurrente, según lo acordado en los contratos, lo cual coincide con la forma de cálculo usual de las regalías, ello tampoco demuestra que se hubiera producido transmisión de conocimientos o *know how* a la recurrente.

Que en virtud de lo expuesto, dado que se verifica que las operaciones descritas en los contratos tienen la naturaleza de prestaciones de hacer, y que no está probado en autos la transmisión de conocimientos referidos a la experiencia comercial (*know how*) por parte de los proveedores a la recurrente (prestación de dar), se establece que las regalías aludidas por la Administración, no están debidamente sustentadas.

Que de otro lado, con relación a la existencia de una franquicia según lo sostenido por la Administración, la relación contractual de franquicia -en el presente caso- tendría como partes intervinientes al titular de la marca (Grupo) en calidad de franquiciante y a la recurrente () en calidad de franquiciado; y bajo esta premisa, todas las contraprestaciones pagadas por la recurrente por concepto de servicios conexos a la franquicia, calificarían como regalías.

Que de acuerdo con la doctrina citada, la franquicia es un contrato complejo dado que reúne elementos propios de varios contratos (licencia de uso de marca, *know how*, asistencia técnica, locación de servicios, entre otros), celebrado entre dos partes (franquiciante y franquiciado), las cuales suelen ser entidades independientes, toda vez que la idea del titular de la marca (en calidad de franquiciante) es desarrollar un sistema de distribución de venta de bienes o prestación de servicios con la participación de terceros independientes (en calidad de franquiciados), los cuales son elegidos por su idoneidad y capacidad para mantener determinados estándares del negocio. No obstante, en el caso bajo examen se han analizado 9 contratos celebrados entre la recurrente y 6 proveedores no domiciliados distintos, quienes tienen en común que son partes vinculadas³⁶; y en este orden de ideas, las retribuciones pagadas por la recurrente se dirigieron a cada uno de los proveedores de acuerdo con lo pactado; debiéndose anotar además que la relación entre Grupo (titular de la marca) y la recurrente es la de casa matriz y subsidiaria, respectivamente.

³⁶ La vinculación económica entre la recurrente y los proveedores que han suscrito los contratos analizados, no es discutida en el caso de autos.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

Que por lo tanto, de la evaluación de lo actuado en fiscalización y de la revisión de la documentación que obra en el expediente, no se evidencia la franquicia a la que alude la Administración. Adicionalmente, se reitera que del análisis de los referidos contratos y documentación relacionada, se ha verificado la ejecución de las prestaciones de hacer descritas en tales contratos, y no se ha probado la transmisión de conocimientos (*know how*) en los términos previstos en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta en concordancia con el artículo 16 del reglamento de la citada ley.

Que atendiendo a lo señalado, se tiene que el reparo por omisión de Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2014, no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo, revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas.

Que respecto al argumento de la Administración con relación al modelo de negocio de venta directa multinivel aplicado por la recurrente y el grupo empresarial al que pertenece, que comprende el otorgamiento de beneficios a los distribuidores independientes y su red de distribución, que constituyen su fuerza de ventas, y que en ese sentido, las operaciones observadas están dirigidas a implementar dicho modelo de negocio y la generación de ingresos gravados; debe indicarse que en el presente caso lo determinante a efectos de calificar las contraprestaciones como regalías, es demostrar la transmisión de conocimientos referidos a la experiencia comercial (*know how*), conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 16 del reglamento de la citada ley, lo que no ha ocurrido, siendo que más bien sobre la base de los contratos de servicios diversos y documentación sustentatoria presentada, está acreditado que las operaciones tienen la naturaleza de prestaciones de hacer.

Que sobre el argumento de la recurrente referido a la indebida calificación económica de los hechos efectuada por la Administración, cabe anotar que en la resolución apelada la Administración ha señalado expresamente que el reparo no se fundamenta en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario (folio 10955 y 10955/reverso), sino que *"se sustenta en la valoración conjunta de los contratos y demás documentación presentada, observándose que la operación realizada corresponde a una franquicia, la cual incluye el uso de la marca y la transmisión de conocimientos, configurándose regalías, conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta (...)".*

Que en efecto, se verifica que ni en los requerimientos y sus resultados emitidos dentro de la fiscalización, ni en los anexos de las Resoluciones de Determinación N°

, la Administración ha señalado como base legal del reparo, al primer y/o último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, incorporada por el Decreto Legislativo N° 1121³⁷, la cual establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios; y que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la referida norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados³⁸. Por consiguiente, conforme ha sido señalado precedentemente, el fundamento legal del reparo es el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta y en tal virtud se ha efectuado el análisis precedente.

Que finalmente, estando a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente.

³⁷ Publicado el 18 de julio de 2012.

³⁸ Cabe anotar que de conformidad con el artículo 8 de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, se suspende la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT para aplicar la presente norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, suspende la aplicación de la presente norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la presente.



Tribunal Fiscal

N° 06243-3-2024

II. Resoluciones de Multa N°

Que de conformidad con el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que considerando que las Resoluciones de Multa N° (folios 10254 a 10265), se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2014, previamente analizadas, corresponde emitir similar pronunciamiento; y en consecuencia, se revoca la resolución apelada en este extremo y se dejan sin efecto las resoluciones de multa impugnadas.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 19 de junio de 2024 con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1231-2024-EF/TF (folio 11337).

Con los vocales Guarníz Cabell, Huerta Llanos y Farfán Castillo, interviniendo como ponente la vocal Farfán Castillo.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 27 de setiembre de 2019 y **DEJAR SIN EFECTO**, las Resoluciones de Determinación N° a y las Resoluciones de Multa N° a .

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

HUERTA LLANOS
VOCAL

FARFÁN CASTILLO
VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator
FC/RC/CZ/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente