



Tribunal Fiscal

Nº 15231-10-2011

EXPEDIENTES N° : 13391-2006 y 13404-2006
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 9 de setiembre de 2011

VISTAS las apelaciones interpuestas por

contra las resoluciones fictas denegatorias de las reclamaciones interpuestas contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004881, 012-003-0004888 a 012-003-0004892, 012-003-0004896 a 012-003-0004898, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados de enero a mayo y octubre a diciembre de 2002, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0004771 a 012-002-0004773, 012-002-0004777, 012-002-0004778, 012-002-0004780 a 012-002-0004784, 012-002-0004788, 012-002-0004800 y 012-002-0004801, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176°, numeral 13 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que al amparo del artículo 149° de la Ley del Procedimiento Administrativo General Ley N° 27444, procede acumular los procedimientos seguidos con los Expedientes N° 13391-2006 y 13404-2006, al guardar conexión entre sí.

Que el artículo 142° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, establecía que la Administración Tributaria resolvería las reclamaciones dentro del plazo máximo de seis (6) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recurso de reclamación.

Que el numeral 2 del artículo 144° del citado código, modificado por el mencionado decreto legislativo, prescribe que cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en el plazo de seis (6) meses, el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

Que de autos se aprecia que el 14 de diciembre de 2004 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004881, 012-003-0004888 a 012-003-0004892, 012-003-0004896 a 012-003-0004898, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados de enero a mayo y octubre a diciembre de 2002, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0004771 a 012-002-0004773, 012-002-0004777, 012-002-0004778, 012-002-0004780 a 012-002-0004784, 012-002-0004788, 012-002-0004800 y 012-002-0004801, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176°, numeral 13 del artículo 177° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 39 a 52 del Expediente N° 13391-2006 y fojas 212 a 234 del Expediente N° 13404-2006).

Que habiendo transcurrido en exceso el plazo de seis (6) meses sin que la Administración hubiese emitido pronunciamiento respecto de las referidas reclamaciones, el 20 de julio de 2006 la recurrente formuló apelaciones contra las resoluciones fictas denegatorias de los mencionados recursos de reclamación (fojas 151 a 165 del Expediente N° 13391-2006 y fojas 413 a 434 del Expediente N° 13404-2006), dándolas por desestimadas.

Que por lo tanto, corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento respecto a los recursos de apelación interpuestos contra las resoluciones fictas denegatorias de las mencionadas reclamaciones contra las citadas Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004881, 012-003-0004888 a 012-003-0004892, 012-003-0004896 a 012-003-0004898, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados de enero a mayo y octubre a diciembre de 2002, así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0004771 a 012-002-0004773, 012-002-0004777, 012-002-0004778, 012-002-0004780 a 012-002-0004784, 012-002-0004788, 012-002-0004800 y 012-002-

1



Tribunal Fiscal

Nº 15231-10-2011

0004801, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176º, numeral 13 del artículo 177º y numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que al respecto, la recurrente señala que la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004881, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, no señala el sustento de los reparos vinculados a los servicios de call center y gastos de auditoría, por lo que tales reparos adolecen de nulidad al no verificarse el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 77º del Código Tributario.

Que indica que exhibió las facturas emitidas por su proveedor TELEFÓNICA DEL PERU S.A., las cuales si bien fueron emitidas y canceladas en el ejercicio 2003, corresponden a servicios brindados por dicha empresa durante el ejercicio 2002, por lo que en virtud del principio del devengado previsto en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a deducir los gastos en este último ejercicio.

Que agrega que en la oportunidad de la fiscalización contaba con los comprobantes de pago que acreditaban el gasto referido a dicho proveedor y que en tal sentido, en virtud del inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, el comprobante de pago sólo acredita la realización del gasto deducible.

Que precisa que si bien el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducibilidad de gastos correspondientes a ejercicios anteriores, ello constituye la excepción a la regla del principio del devengado.

Que anota que los importes provisionados en las Cuentas Nº 6912000, 6912001, 6912009, 6912012, 6912010, 6912011 y 6912013 acreditan la naturaleza de las operaciones efectuadas con dicho proveedor, la fehaciencia de las mismas, su cancelación, así como la realización de éstas durante el ejercicio 2002, por lo que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 8534-5-2001 los gastos son deducibles en el ejercicio devengado, aun cuando los comprobantes de pago se hubieren emitido en el ejercicio siguiente.

Que indica que el servicio de *call center* reparado por la Administración se prestó íntegramente en el exterior, y que si bien los servicios de auditoría concluyeron en el ejercicio 2003, los mismos se iniciaron en diciembre de 2002.

Que en relación a las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004888 a 012-003-0004892 y 012-003-0004896 a 012-003-0004898, emitidas por retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados de enero a mayo, octubre a diciembre de 2002 y las consiguientes resoluciones de multa, sostiene entre otros extremos, que el servicio de cesión de uso de segmento satelital se brinda íntegramente en el espacio exterior ultraterrestre.

Que agrega que el gasto reparado por la Administración vinculado a una licencia de software corresponde a una adquisición y no a una regalía.

Que anota que dichos reparos impugnados cumplen con el principio de causalidad y el consiguiente criterio de necesidad.

Que invoca la caducidad de la obligación tributaria en relación a los reparos impugnados que sustentan las resoluciones de determinación emitidas por retenciones del Impuesto a la Renta y el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09050-5-2004.

Que mediante Carta Nº 040011099480-01 SUNAT y Requerimiento Nº 00222690 (fojas 530 y 546 del Expediente Nº 13391-2006), notificados el 17 de marzo de 2004, la Administración inició la fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

Que en virtud de la referida fiscalización la Administración efectuó reparos por gastos no sustentados documentariamente y que a su vez no cumplen con el principio de causalidad, y gastos sustentados en documentos que no cumplen con los requisitos y características establecidas por el Reglamento de



Tribunal Fiscal

Nº 15231-10-2011

Comprobantes de Pago, los cuales tienen incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, entre otros extremos que fueron aceptados por la recurrente.

Que asimismo, la Administración formuló reparos, entre otros que fueron reconocidos por la recurrente, por el servicio de cesión en uso de segmento satelital y licencia de software, los cuales tienen incidencia en las retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados de enero a mayo, octubre a diciembre de 2002.

Que en consecuencia, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004881 (fojas 15 a 25 del Expediente Nº 13391-2006), 012-003-0004888 a 012-003-0004892, 012-003-0004896 a 012-003-0004898 (fojas 173 a 197 del Expediente Nº 13404-2006), emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados de enero a mayo y octubre a diciembre de 2002, así como las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004771 (fojas 13 y 14 del Expediente Nº 13391-2006), 012-002-0004772, 012-002-0004773, 012-002-0004777, 012-002-0004778, 012-002-0004780 a 012-002-0004784, 012-002-0004788, 012-002-0004800 y 012-002-0004801 (fojas 149 a 172 del Expediente Nº 13404-2006), giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176º, numeral 13 del artículo 177º y numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, por lo que corresponde determinar si los referidos valores han sido emitidos con arreglo a ley.

Resolución de Determinación Nº 012-003-0004881:

Que de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004881 (fojas 15 a 25 del Expediente Nº 13391-2006) se advierte que la Administración efectuó reparos por gastos no sustentados documentariamente y que a su vez no cumplen con el principio de causalidad, y gastos sustentados en documentos que no cumplen con los requisitos y características establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que corresponde examinar si dichos reparos se encuentran arreglados a ley¹.

Gastos no sustentados documentariamente y que a su vez no cumplen con el principio de causalidad:

Que mediante el punto 2 del Anexo al Requerimiento Nº 00094240 (foja 505 del Expediente Nº 13391-2006) la Administración solicitó a la recurrente que sustente con los respectivos comprobantes de pago y demás documentación fehaciente los gastos anotados en la Cuenta 63 (Servicios prestados por terceros) por servicios de call center y de auditoría, ambos por un importe total de S/. 98 552,00, de acuerdo al detalle señalado en el Anexo Nº 3 a dicho requerimiento (fojas 500 y 501 del Expediente Nº 13391-2006).

Que en el punto 2 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 00094240 (fojas 485 a 488 del Expediente Nº 13391-2006) la Administración dejó constancia que las referidas provisiones no se encontraban sustentadas documentariamente.

Que de conformidad con el inciso j) del artículo 44º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 054-99-EF, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, entre otros, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en autos, del Requerimiento Nº 00094240 y su correspondiente resultado se aprecia que la recurrente no sustentó documentariamente los gastos provisionados en la Cuenta 63 por servicios de call center y de auditoría, ambos por un importe total de S/. 98 552,00, constando asimismo ello en el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 564 a 571 del Expediente Nº 13391-2006), apreciándose además del escrito de apelación interpuesto contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004881 (fojas 151 a 165 del Expediente Nº 13391-2006) que la recurrente no esgrime argumentos que desvirtúen directamente la

¹ Adicionalmente, de la referida resolución de determinación se advierte que la Administración efectuó reparos por bonificaciones y asignaciones (S/. 545 210,00), gastos no sustentados vinculados a las pérdidas por diferencias de cambio (S/. 10 970,00), provisiones en exceso (S/. 370 710,00) y ventas diferidas (S/. 1 119 164,00), los cuales fueron reconocidos por la recurrente y a su vez no cuestionados en el presente procedimiento contencioso - tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 015231-10-2011

ausencia de comprobantes de pago en relación a tales gastos, correspondiendo en consecuencia mantener el reparo bajo examen y declarar infundada la apelación respecto a este extremo.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004881 (fojas 15 a 25 del Expediente Nº 13391-2006) se advierte que ésta señala el sustento de los reparos vinculados a los servicios de call center y gastos de auditoría materia de análisis, careciendo de sustento la nulidad esgrimida.

Que estando a que el reparo materia de análisis se encuentra referido a la ausencia de sustento documentario de conformidad con el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultan atendibles los alegatos esgrimidos por la recurrente en el sentido que el servicio de *call center* reparado por la Administración se prestó íntegramente en el exterior, y que si bien los servicios de auditoría concluyeron en el ejercicio 2003, los mismos se iniciaron en diciembre de 2002.

Que estando a lo expuesto, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto del cuestionamiento concurrente formulado por la Administración en el sentido que los gastos en cuestión no cumplen con el principio de causalidad y el consiguiente criterio de necesidad.

Gastos sustentados en documentos que no cumplen con los requisitos y características establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago:

Que mediante el punto 3 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 094652 (foja 455 del Expediente Nº 13391-2006) la Administración solicitó a la recurrente que sustente, con los respectivos comprobantes de pago, entre otros documentos, los importes de las operaciones detallados en el Anexo Nº 03 del citado requerimiento (fojas 452 y 453 del Expediente Nº 13391-2006).

Que mediante escrito de 24 de agosto de 2004 (fojas 431 a 449 del Expediente Nº 13391-2006) la recurrente señaló, entre otros extremos, que los gastos observados por la Administración corresponden a diversos servicios brindados por su proveedor TELEFÓNICA DEL PERU durante el ejercicio 2002 y respecto de los cuales recién éste emitió las respectivas facturas en el ejercicio 2003, por lo que en virtud del principio del devengado correspondía que tales comprobantes de pago sean provisionados en el ejercicio de autos.

Que a través del punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 094652 la Administración reparó los servicios prestados por el proveedor, por no encontrarse sustentados de acuerdo a ley.

Que de conformidad con el inciso j) del artículo 44º del citado Texto Único de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otro lado, según el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57º de la citada Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que para la determinación de dichas rentas, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Que en autos, de acuerdo a lo señalado por la propia recurrente en la etapa de fiscalización y en su escrito de apelación, los gastos materia del reparo bajo análisis se sustentan en comprobantes de pago que fueron emitidos por el proveedor TELEFÓNICA DEL PERÚ S.A. en el ejercicio 2003, y que no obstante fueron deducidos por la recurrente en el ejercicio 2002.

Que en tal sentido, se advierte que los gastos materia de análisis no se encontraban sustentados con los correspondientes comprobantes de pago en la oportunidad en que la recurrente presentó la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por lo que en virtud del inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta no correspondía su deducción en dicho ejercicio, correspondiendo mantener el reparo bajo examen y declarar infundada la apelación en este extremo.

  4 



Tribunal Fiscal

Nº 015231-10-2011

Que en tal sentido, estando a que las facturas en cuestión fueron emitidas por el proveedor en el ejercicio 2003 conforme admite la recurrente y no habiendo acreditado ésta que contaba con dichas facturas al efectuarse la determinación de la renta neta de tercera categoría del ejercicio 2002, correspondía su deducción en el ejercicio 2003 de cumplirse con los requisitos establecidos en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la invocación efectuada al principio del devengado no resulta atendible.

Que el reparo bajo análisis se circunscribe a la ausencia de comprobantes de pagos en la oportunidad en que la recurrente efectuó su deducción en la Declaración Jurada Anual del ejercicio 2002, al haberse emitido éstos en el ejercicio 2003, por lo que resulta irrelevante analizar la causalidad y necesidad de los gastos.

Que en tal sentido, las documentales de autos, referidas a los contratos suscritos entre la recurrente y el citado proveedor (fojas 951 a 1, 176 del Expediente Nº 13391-2006) no enervan el reparo de autos.

Que cabe precisar que la restricción establecida por el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta no se encuentra condicionada a que si en la oportunidad de la fiscalización el deudor tributario cuenta con los comprobantes de pago que acrediten el gasto, sino, que tales comprobantes de pago deben estar en su posesión al efectuarse la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 8534-5-2001 invocada por la recurrente señala que la regla sobre inadmisibilidad de la deducción de gastos que carecen de sustento en comprobantes de pago sólo se aplica cuando exista la obligación de emitirlos, y estando a que los servicios brindados por su proveedor fueron realizados íntegramente durante el ejercicio 2002 -conforme lo verificado en autos y lo señalado por la recurrente en su escrito de 24 de agosto de 2004- correspondía² que se emitiera los comprobantes de pago en dicho ejercicio, por lo que la resolución invocada confirma lo resuelto en ésta instancia, careciendo de fundamento lo alegado por la recurrente.

Que habiéndose mantenido los reparos por gastos sustentados en documentos que no cumplen con los requisitos y características establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, y por gastos no sustentados documentariamente, corresponde asimismo mantener la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004881 en cuanto a dichos reparos impugnados.

Resolución de Multa Nº 012-002-0004771:

Que de otro lado, se aprecia de la Resolución de Multa Nº 012-002-0004771 y de su Anexo (fojas 13 y 14 del Expediente Nº 13391-2006) que ésta ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, y se sustenta en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

Que en tal sentido, habiéndose confirmado los reparos referidos a tal tributo y ejercicio conforme a lo antes examinado, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la sanción contenida en la Resolución de Multa Nº 012-002-0004771.

Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004888 a 012-003-0004892, 012-003-0004896 a 012-003-0004898:

Que de las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004888 a 012-003-0004892, 012-003-0004896 a 012-003-0004898 y sus correspondientes Anexos (fojas 173 a 197 del Expediente Nº 13404-2006), se aprecia que éstas han sido emitidas por retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados de enero a mayo, octubre a diciembre de 2002 y se sustentan en que la recurrente no hubiese efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados por el servicio de cesión de segmento satelital y licencia de software, así como también en otros reparos que fueron reconocidos por la recurrente, conforme se advierte de la respectiva cédula de determinación (foja 306 del Expediente Nº 13391-2006).³

² De conformidad con el numeral 5 del artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 00799/SUNAT, aplicable a la caso de autos, que señala que en la prestación de servicios los comprobantes de pago deberán ser entregados en la oportunidad de la culminación del servicio.

³ De la citada cédula de determinación se observa que, adicionalmente, la Administración cuestionó que la recurrente no hubiese efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados respecto de servicios de "publicidad", "instalación" y "convenio asesoría", los cuales fueron aceptados por la recurrente. Asimismo, de dicha cédula se tiene que



Tribunal Fiscal

Nº 015231-10-2011

Que en este sentido, se observa que el escrito de apelación materia de análisis se circunscribe a cuestionar los reparos vinculados al servicio de cesión de segmento satelital y licencia de software, a la vez que esgrime la caducidad de la obligación tributaria vinculada a tales reparos.

Cesión en uso de segmento satelital:

Que mediante el punto 3 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 00094652 (foja 456 del Expediente Nº 13391-2006) la Administración solicitó a la recurrente que sustente, entre otros, con los respectivos comprobantes de pago, los importes de las operaciones detallados en el Anexo Nº 03 del citado requerimiento (fojas 452 y 453 del Expediente Nº 13391-2006).

Que mediante escrito de 24 de agosto de 2004 (foja 449 del Expediente Nº 13391-2006) la recurrente señaló que dichos importes corresponden al servicio de uso de segmento satelital contratado con el proveedor no domiciliado ENTEL CHILE.

Que a través del punto 3 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 00094652 (foja 367 del Expediente Nº 13391-2006) la Administración dejó constancia del reparo por no retener el Impuesto a la Renta de sujetos no domiciliados por el servicio de cesión de segmento satelital.

Que el artículo 6º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable en los períodos bajo análisis, establece que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que de acuerdo con el artículo 9º de la citada ley, los contribuyentes domiciliados en el Perú están sujetos al tributo por las rentas gravadas de fuente peruana, tales como las producidas por capitales, bienes o derechos -incluidas las regalías- situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país, con excepción de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades y las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Que el primer párrafo del artículo 76º de la mencionada norma, aplicable en el período materia de autos, establece que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54º y 56º de esta ley, según sea el caso.

Que el segundo párrafo de la citada norma prevé que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados, siendo que dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior.

Que conforme se señala en el "Estudio sobre Uso y Naturaleza de Servicios Prestados por Satélites de Telecomunicaciones", elaborado por la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones de la Comunidad Andina (ASETA) en febrero de 2003, que obra en autos (fojas 330 a 345 del Expediente Nº 13404-2006), el operador del satélite es normalmente una empresa multinacional establecida legalmente en algún país cuya actividad fundamental consiste en prestar un servicio de estación repetidora en el espacio ultraterrestre a las empresas prestadoras de servicios de telecomunicaciones, para que dichas empresas prestadoras puedan transmitir y recibir señales de telecomunicaciones.

Que asimismo, se precisa que la señal es emitida por una estación terrestre de telecomunicaciones ubicada en el área de cobertura de recepción del satélite, y que apunta hacia el satélite a través de una antena

los citados valores se sustentan adicionalmente en el reparo por arriendo de enlace submarino ("arriendo enlace"), el cual fue reconocido en parte en la etapa de fiscalización, no habiéndose cuestionado la diferencia de tal reparo en la etapa contencioso - tributaria (foja 234 del Expediente Nº 13404-2006).



Tribunal Fiscal

Nº 15231-10-2011

orientada hacia éste en una frecuencia dada, lo cual constituye el enlace de subida, siendo que dicha señal es recibida por la antena receptora del satélite, traslada en frecuencia, amplificada y mediante la antena transmisora del satélite, transmitida hacia el área de cobertura de transmisión del satélite, en lo que se denomina el enlace de bajada, de modo que una segunda estación terrestre de telecomunicaciones que se encuentra dentro del área de cobertura del satélite recibe la señal mediante una antena que se encuentra apuntada hacia el satélite.

Que por su parte, en el "Estudio Complementario sobre el uso de satélites en Telecomunicaciones" elaborado por la Pontificia Universidad Católica del Perú en octubre de 2003, que obra igualmente en autos (fojas 313 a 327 del Expediente Nº 13404-2006), se indica que el sistema de telecomunicaciones por satélite está constituido por un segmento espacial y uno terrestre, siendo que en relación al primero los satélites son objetos que orbitan la tierra y contiene dispositivos tecnológicos que les permiten funcionar como repetidores de telecomunicaciones entre puntos distantes ubicados en tierra, entre otras actividades.

Que el referido estudio precisa que el acceso al segmento espacial ocurre en el espacio exterior, por lo que se encuentra sujeto al derecho internacional, y por ello no está comprendido en la jurisdicción territorial de ningún Estado, y el hecho que en un determinado territorio, bajo jurisdicción de un Estado específico, sea cubierto desde alguna posición orbital, no significa que el satélite esté ubicado en el territorio de dicha zona o país.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 010306-3-2009 y 09426-9-2010 de 7 de octubre de 2009 y 27 de agosto de 2010, sobre la base de estudios especializados similares a los citados precedentemente acerca de los referidos servicios satelitales, ha señalado que la retribución del sujeto no domiciliado (operador del satélite) no es obtenida por la cesión de bienes tangibles o intangibles, ni producida por bienes ubicados en el Perú, sino que básicamente se trata de servicios llevados a cabo por un no domiciliado fuera del territorio nacional. Similar criterio ha sido establecido en las Resoluciones Nº 01204-2-2008 y 06554-3-2008 de 30 de enero y 27 de mayo de 2008, respectivamente.

Que en efecto, se ha precisado que el operador del satélite no domiciliado presta servicios que comprenden diversas actividades de carácter técnico que consisten en poner a disposición del usuario una determinada capacidad en él para que las señales de este último alcancen al satélite y reboten hacia las estaciones terrenas que la apuntan, servicios que se prestan fuera del territorio nacional.

Que en ese sentido, la retribución obtenida por el sujeto no domiciliado no puede ser considerada como proveniente de capitales, bienes o derechos situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el Perú, por lo que no se encuentra dentro del supuesto previsto por el inciso b) del artículo 9º de la citada Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el inciso c) del artículo 9º antes mencionado se considera como rentas de fuente peruana, a las derivadas de servicios prestados o desarrollados en el Perú, conforme con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones Nº 793-4-2001 y 04429-5-2005 de 19 de junio de 2001 y 15 de julio de 2005, respectivamente, lo que no ocurre en el caso de los servicios satelitales, que como se ha indicado precedentemente, se llevan a cabo fuera del territorio nacional.

Que en tal sentido, en el presente caso, los ingresos recibidos por la empresa no domiciliada operadora de satélite por los servicios prestados a la recurrente no constituirían renta de fuente peruana y por tanto la recurrente no se encontraba obligada a efectuar retención del Impuesto a la Renta por tal concepto en los periodos acotados por la Administración, correspondiendo en consecuencia levantar el reparo bajo análisis.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente sobre el particular.

Licencia de software:

Que mediante el punto 5 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 00094652 (foja 456 del Expediente Nº 13391-2006) la Administración requirió a la recurrente que sustente de manera documentada la

7



Tribunal Fiscal

Nº 15231-10-2011

naturaleza de la operación a que corresponde la Factura Nº 018 emitida por la empresa no domiciliada ITALTEL por \$ 15 000,00 por concepto de "Licencia de software 5030 Accesorio al módulo CPS".

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 24 de agosto de 2004 (fojas 431 a 433 del Expediente Nº 13391-2006) la recurrente señaló que la operación observada por la Administración corresponde a la cesión a perpetuidad de un software, constituyendo el desembolso en cuestión un "precio de venta", de modo que dicha operación corresponde a la transferencia de un intangible y no a la prestación de un servicio.

Que mediante el punto 5 del Anexo Nº 01 al resultado del Requerimiento Nº 00094652 (fojas 365 y 366 del Expediente Nº 13391-2006) la Administración reparó la retención no efectuada por la contraprestación vinculada a la citada Factura Nº 018, al considerar que aquélla califica como una regalía por la licencia de software.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 9º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 054-99-EF, 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 las producidas por capitales, bienes o derechos - incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27º - situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país.

Que el artículo 27º de la referida Ley del Impuesto a la Renta dispone que cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. A los efectos previstos en el párrafo anterior, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

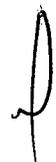
Que según el inciso c) del artículo 71º de la referida ley, son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que según el artículo 76º de la citada ley, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los Artículos 54º y 56º de dicha ley, según sea el caso.

Que el inciso d) del artículo 56º de la mencionada ley dispone que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país en el caso de regalías se determinará aplicando la tasa de 30%.

Que obra en autos la Factura Nº 0018 emitida el 24 de setiembre de 2002 por la empresa no domiciliada ITALTEL DE CHILE S.A., por el concepto de "licencia de software 5030 accesorio al módulo CPS call procesing server facturado el 01.07.02" por el importe de \$ 15 000,00 (foja 1,365 del Expediente Nº 13391-2006).

Que se observa que no obstante haber sido requerida expresamente por la Administración mediante Requerimiento Nº 00094652, la recurrente no sustentó la naturaleza de la operación a que se refiere la citada Factura Nº 0018 de 24 de setiembre de 2002, no encontrándose acreditado que la misma correspondiese a la cesión a perpetuidad de un software.

  8 



Tribunal Fiscal

Nº 15231-10-2011

Que en tal sentido, la recurrente se encontraba obligada a efectuar la retención del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados en relación a dicha operación, lo que no hizo, por lo que el reparo bajo análisis debe mantenerse y por ende, la apelación interpuesta deviene en infundada en este extremo.

Que estando a que el reparo bajo análisis se circunscribe a que la recurrente omitió efectuar la retención del Impuesto a la Renta en relación a dicha factura por licencia de software, no resultan atendibles los alegatos esgrimidos por ésta respecto de la causalidad y necesidad del gasto en cuestión.

Responsabilidad de la recurrente como agente de retención:

Que tal como se ha indicado, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004888 a 012-003-0004892, 012-003-0004896 a 012-003-0004898 al haber reparado que la recurrente no hubiese efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados originadas en los servicios de cesión de segmento satelital y licencia de software, así como también en otros reparos que fueron reconocidos por la recurrente.³

Que al haberse establecido que la recurrente no tenía la obligación de efectuar retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados por los servicios de cesión de segmento satelital se ha levantado dicho reparo.

Que en cuanto al pago de la citada factura por licencia de software, cabe indicar que si bien la recurrente debió retener el impuesto correspondiente a la empresa no domiciliada y entregarlo al fisco, de acuerdo a lo establecido en el numeral 2 del artículo 18º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, vigente en el ejercicio materia de acotación, señalaba que eran responsables solidarios con el contribuyente, los agentes de retención o percepción cuando hubieran omitido la retención o percepción a que estaban obligados, sin embargo, dicho numeral fue modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, a partir del 6 de febrero de 2004, estableciéndose que la responsabilidad cesaría al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 09050-5-2004 de 19 de noviembre de 2004, que constituye precedente de observancia obligatoria, señaló que el plazo de un año a que se refiere el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, para determinar la responsabilidad solidaria del agente retenedor o percceptor, era un plazo de caducidad, que dicha responsabilidad se mantendría hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquél en que debió retenerse o percibirse el tributo, operando su cese al día siguiente y que el citado plazo de caducidad era aplicable a los agentes de retención o percepción que incurrieron en omisiones en las retenciones o percepciones antes de la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo, en cuyo caso se computaría desde la fecha en que se incurrió en la omisión.

Que el referido criterio resulta vinculante para todos los vocales de este Tribunal conforme al Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que sin embargo, el mencionado numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, fue sustituido por el artículo 1º de Ley Nº 28647, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 11 de diciembre de 2005, eliminándose lo referente a que la responsabilidad cesaría al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción.

Que asimismo, la disposición transitoria de la Ley Nº 28647, precisó que el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, vigente antes de la sustitución realizada por su artículo 1º, sólo resultaba aplicable cuando los agentes de retención o percepción hubieran omitido la retención o percepción durante el lapso

³ Conforme se ha señalado, adicionalmente, la Administración cuestionó que la recurrente no hubiese efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados respecto de servicios de "publicidad", "instalación" y "convenio asesoría", los cuales fueron aceptados por la recurrente. Asimismo, los citados valores se sustentan en el reparo por arriendo de enlace submarino ("arriendo enlace"), el cual fue reconocido en parte en la etapa de fiscalización, no habiéndose cuestionado la diferencia de tal reparo en la etapa contencioso - tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 15231-10-2011

en que estuvo vigente la modificación de dicho numeral efectuada por el Decreto Legislativo Nº 953, esto es, del 6 de febrero de 2004 al 11 de diciembre de 2005.

Que al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11292-2-2007 de 26 de noviembre de 2007 se ha dejado establecido que mediante sentencia recaída en el Expediente Nº 00002-2006-PI/TC, publicada en el diario oficial El Peruano el 9 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional la Disposición Transitoria Única de la Ley Nº 28647, al establecer que la misma no cumple con todos los requisitos para ser considerada una norma interpretativa y que por tanto no ostenta tal calidad, y que a través de ella el Legislador simplemente ha pretendido "modificar" o "dejar sin efecto" el contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09050-5-2004, en detrimento del principio de seguridad jurídica, el cual garantiza el derecho de los administrados de contar con un ordenamiento jurídico que brinde predecibilidad y certeza a las decisiones de los poderes públicos, indicando de manera expresa que las obligaciones tributarias de los responsables solidarios que estén pendientes deberán resolverse conforme a la declaratoria de inconstitucionalidad.

Que se desprende de autos que la Factura Nº 0018 por concepto de "Licencia de software 5030 Accesorio al módulo CPS", emitida el 24 de setiembre de 2002, ha sido considerada en la contabilidad de la recurrente en el referido ejercicio, en tanto que, conforme se ha señalado precedentemente, mediante Carta Nº 040011099480-01 SUNAT y Requerimiento Nº 00222690 (fojas 530 y 546 del Expediente Nº 13391-2006), notificados el 17 de marzo de 2004, la Administración inició la fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente correspondientes al Impuesto a la Renta del citado ejercicio 2002.

Que, en consecuencia, al haber transcurrido el plazo de un año dispuesto por el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, según el texto modificado por Decreto Legislativo Nº 953, desde que la recurrente omitió efectuar las referidas retenciones del Impuesto a la Renta, su responsabilidad por el reparo que se mantiene en esta instancia respecto de la citada Factura Nº 018 ha cesado.

Que en tal sentido, al haberse levantado el reparo vinculado al servicio de cesión de segmento satelital, habiendo cesado la responsabilidad solidaria de la recurrente por no retener el Impuesto a la Renta correspondiente al reparo que esta instancia ha mantenido por pago de licencia de software, y al advertirse además que las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004888 a 012-003-0004892, 012-003-0004896 a 012-003-0004898 se sustentan también en otros reparos los cuales han sido reconocidos o no han sido cuestionados, corresponde que la Administración proceda a la correspondiente reliquidación.

Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004772, 012-002-0004773, 012-002-0004777, 012-002-0004778, 012-002-0004780 a 012-002-0004784, 012-002-0004788, 012-002-0004800 y 012-002-0004801:

Que según el criterio que se colige de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01204-2-2008 de 30 de enero de 2008, el hecho que hubiese cesado la responsabilidad solidaria del agente de retención en virtud del plazo de un año dispuesto por el numeral 2 del artículo 18º del Código Tributario, según el texto modificado por Decreto Legislativo Nº 953, no enerva la comisión de las infracciones vinculadas a las obligaciones formales de éste.

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004772, 012-002-0004773, 012-002-0004777 y 012-002-0004778 (fojas 149, 150, 153 a 156, 163 y 164 del Expediente Nº 13404-2006), se observa que éstas han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, por no incluir en las declaraciones tributos retenidos entre otros conceptos, y se encuentran vinculadas a las retenciones del Impuesto a la Renta a sujetos no domiciliados de marzo, mayo, octubre y noviembre de 2002.

Que asimismo, se tiene que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004780 a 012-002-0004784 y 012-002-0004788 (fojas 151, 152, 157 a 160, 165 a 168, 171 y 172 del Expediente Nº 13404-2006) han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario, por no efectuar las retenciones establecidas por ley, y se encuentran vinculadas a los meses de enero a mayo y octubre de 2002.



Tribunal Fiscal

Nº 15231-10-2011

Que finalmente, se advierte que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004800 y 012-002-0004801 (fojas 161, 162, 169 y 170 del Expediente Nº 13404-2006) han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos, y se encuentran vinculadas al Impuesto a la renta de sujetos no domiciliados de febrero y abril de 2002.

Que se advierte de autos (foja 306 del Expediente Nº 13391-2006) que las infracciones a que se refieren las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004780, 012-002-0004781, 012-002-0004783, 012-002-0004800 y 012-002-0004801 se sustentan en el reparo a los servicios de cesión de segmento satelital, el cual ha sido levantado en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a tales resoluciones de multa, correspondiendo en consecuencia dejarlas sin efecto, y por ende declarar fundada la apelación materia de grado en este extremo.

Que de otro lado, se verifica de autos (foja 306 del Expediente Nº 13391-2006) que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004772, 012-002-0004773, 012-002-0004777, 012-002-0004778, 012-002-0004782, 012-002-0004784, y 012-002-0004788 se sustentan en parte en reparos que fueron reconocidos por la recurrente, así como también, en los reparos por el servicio de cesión de segmento satelital y licencia de software, los cuales uno ha sido levantado y el otro confirmado en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a las citadas resoluciones de multa, debiendo la Administración proceder a efectuar la respectiva reliquidación.

Con los vocales Moreano Valdivia, con su voto discrepante en parte, y Amico de las Casas, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos tramitados en los Expedientes Nº 13391-2006 y 13404-2006.
2. Declarar **INFUNDADA** la apelación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0004881 y la Resolución de Multa Nº 012-002-0004771 en los extremos impugnados.
3. Declarar **FUNDADA** la apelación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0004888 a 012-003-0004892 y 012-003-0004896 a 012-003-0004898, así como las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004772, 012-002-0004773, 012-002-0004777, 012-002-0004778, 012-002-0004780 a 012-002-0004784, 012-002-0004788, 012-002-0004800 y 012-002-0004801 en cuanto al reparo por cesión de segmento satelital, la incidencia sancionatoria del mismo, y el cese de la responsabilidad solidaria en relación al reparo por licencia de software, **DEJÁNDOSE SIN EFECTO** las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0004780, 012-002-0004781, 012-002-0004783, 012-002-0004783, 012-002-0004800 y 012-002-0004801, debiendo la Administración proceder con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Ríos Diestro
Secretario Relator
MV/RD/AM/gys.



Tribunal Fiscal

Nº 015231-10-2011

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL MOREANO VALDIVIA

En cuanto a los reparos relativos a la cesión en uso de segmento satelital y licencia de software debe mencionarse en cuanto al primero que la Administración no ha identificado en forma explícita sobre el tipo de operación y si fue utilizada económicamente en el Perú, en tanto que respecto del segundo reparo no precisa la naturaleza de la operación –la que no puede ser presumida–, por lo que al no haber estado debidamente sustentados dichos reparos la apelación debe ser declarada fundada en estos extremos y en lo que concierne a la multa vinculada, y en lo demás se atienda la propuesta del vocal ponente.


MOREANO VALDIVIA
VOCAL


Ríos Diestro
Secretario Relator
MV/RD/rag