



Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

EXPEDIENTE N° : 4497-2010
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 11 de abril de 2017

VISTA la apelación interpuesta por

con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000837/SUNAT de 30 de diciembre de 2009, emitida por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005532, emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2007 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y las Resoluciones de Multa N° 094-002-0018254 a 094-002-0018266, giradas por las infracciones previstas en el numeral 13 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las resoluciones de determinación y de multa impugnadas carecen de la debida motivación, resultando insuficiente que se haya consignado que se sustentan en anexos, sin hacer referencia a algún requerimiento en las que se sustentan, siendo que en la resolución apelada la Administración recién fundamentó los reparos en las observaciones efectuadas en los Puntos 1, 4 y 6 del Resultado del Requerimiento N° 0922090000060.

Que señala respecto al reparo a los gastos por servicios de catering que no cumplirían con el principio de causalidad, que se dedica a la prestación de servicios educativos y culturales en general, entre otros, siendo que por intermedio de la agencia recibió a sus clientes extranjeros Grupo de a los que a manera de recepción les ofreció el servicio de catering, siendo que al haberle provisto dichos clientes de mayores ingresos para su empresa, tales gastos por el servicio citado resultan causales.

Que refiere en cuanto a los reparos por gastos no deducibles de ejercicios anteriores y por no contar con comprobantes de pago, que éstos deben evaluarse dichos reparos aun cuando hayan sido aceptados mediante la presentación de la declaración rectificatoria.

Que menciona con relación al reparo por no haber efectuado retenciones por rentas de no domiciliados respecto de servicios digitales, que los invoices emitidos por su proveedor no domiciliado e-Enterprising Inc. de enero a diciembre de 2007 constituyen gastos para la recurrente y no ingresos, y dado que el comprobante fue emitido fuera del territorio peruano, no se encontraba habilitado para retener el tributo, agregando que la Administración no ha acreditado que los servicios se hayan realizado en el territorio nacional, sino que se evidencia que los servicios de publicidad y otros fueron efectuados desde el exterior.

Que agrega que durante el procedimiento de fiscalización, no se le solicitó el descargo respecto a la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

¹ Actualmente, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

Que mediante escrito ampliatorio de la apelación de fojas 1143 a 1159, la recurrente señala que de acuerdo con el artículo 19° de la Constitución Política los centros educativos gozan de la inafectación del Impuesto a la Renta, por lo que al tratarse de un centro educativo no le corresponde efectuar el pago de dicho impuesto, cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1271-2006-AA/TC, y agrega que si bien la Constitución refiere que respecto a las utilidades de las instituciones educativas privadas se puede establecer la aplicación del Impuesto a la Renta, esto debe entenderse solo respecto de aquellas que no reinviertan en su finalidad educativa y cultural, siendo que durante el procedimiento de fiscalización acreditó haber reinvertido sus ingresos en la finalidad educativa, cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 8674-2006-PA/TC, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3962-2-2002, Oficio N° 042-2004-SUNAT/2B000 e Informes N° 167-2004-SUNAT/2B0000, 227-2004-SUNAT/2B0000.

Que a través del escritorio ampliatorio de la apelación de fojas 1327 a 1332, la recurrente indica que en diversas resoluciones directorales emitidas por la Dirección Regional de Educación Cusco, y documentación de fojas 1160 a 1326, se ha reconocido que realiza actividades educativas.

Que por su parte, la Administración sostiene que como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente, se reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por gastos de servicios de catering no causales al no haber acreditado su destino, gastos no deducibles de ejercicios anteriores y gastos sin comprobantes de pago aceptados por la recurrente mediante declaración rectificatoria, los que determinaron la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario. Asimismo, se efectuó el reparo por retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados no efectuada por concepto de servicios digitales (Webpage and email hosting, publicity & advertising – Internet y Webpage maintenance) que le fueron prestados de enero a diciembre de 2007 desde el exterior por la empresa no domiciliada , habiéndolo registrado como gasto, por lo que utilizó económicamente el servicio en el país, lo que a su vez determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 090093137150-01 SUNAT y Requerimiento N° 0921090000006 notificados el 12 de enero de 2009 de fojas 761 a 763 y 776, la Administración inició el procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente por Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de tercera categoría de enero a diciembre de 2007, solicitándole diversa documentación tributaria y contable.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 094-003-0005532 de fojas 834 a 837, por reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por gastos de servicios de catering no causales, gastos no deducibles de ejercicios anteriores y gastos sin comprobantes de pago, las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005531 de fojas 838 a 851, por reparo por retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados no efectuadas por servicios digitales de enero a diciembre de 2007 que le prestara una empresa no domiciliada; así como las Resoluciones de Multa N° 094-002-0018254 a 094-002-0018266 de fojas 852 a 854 y 856 a 865, giradas por las infracciones previstas en el numeral 13 del artículo 177° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que previamente al análisis del fondo de la controversia, cabe señalar que el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257, que establece el fraccionamiento especial de deudas tributarias y otros ingresos administrativos por la SUNAT, dispone que se extinguirán las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia de dicho decreto, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5°, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/.3,950.00.

2



Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

Que el artículo 12° del aludido decreto, precisa que la SUNAT, respecto de las deudas tributarias a que se refiere el artículo precedente, realizará las siguientes acciones: a) Declarará la procedencia de oficio de los recursos de reclamación en trámite de aquellas deudas extinguidas; b) No ejercerá o, de ser el caso, concluirá cualquier acción de cobranza coactiva respecto de la deuda extinguida; y, c) Tratándose de deuda impugnada ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de la deuda.

Que mediante Oficio N° 054-2017-SUNAT/600000 recibido el 10 de abril de 2017, foja 1334, la Administración comunicó que la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° 094-002-0018265 y 094-002-0018266 emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° y numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, se extinguieron con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1257, por lo que en atención a las normas antes citadas, corresponde que este Tribunal revoque la apelada en el extremo de los referidos valores, debiendo considerarse extinguidas las deudas materia de autos.

Resolución de Determinación N° 094-003-0005532

Gastos de servicios de catering no causales

Que de los Anexos N° 2 y 3 de la Resolución de Determinación N° 094-003-0005532 de fojas 834 y 835, se advierte que la Administración reparó la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por gastos de servicios de catering no causales por S/.6,379.00, indicando que la recurrente no sustentó documentariamente que el servicio de catering haya sido realizado a favor de sus clientes, amparándose en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y sustentándose en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0922090000060.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° 0922090000060 de fojas 751 a 753, la Administración indicó que en los recibos por honorarios emitidos por Gladis Arias Condori por servicio de catering por S/.6,379.00, no se detalla información adicional que permita verificar qué tipo de servicio es el prestado, no pudiendo establecerse si se relaciona con la generación y/o mantenimiento de la fuente generadora de ingresos, por lo que le solicitó sustentara documentariamente la necesidad de dichos gastos, a efecto de verificar si resultaban causales.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente presentó los escritos de 27 de febrero y 3 de marzo de 2009 de fojas 277, 278 y 665 a 670, señalando que el servicio de catering es un servicio de suministro de comida preparada, que también puede abastecer para organizar un banquete o una fiesta; siendo que dichos servicios obedecen a una estrategia de representación dirigida el 24 de junio de 2007 a sus clientes como son el Grupo de Grupo, las que generaron ingresos muy importantes a la empresa durante el ejercicio 2007, adjuntando a fojas 313 a 344 un cuadro resumen de las ventas obtenidas durante dicho ejercicio a tales clientes, así como las facturas emitidas por dichos ingresos ascendentes a S/.239,994.75, y de fojas 107 a 267 documentos de identidad de las personas que participaron en los eventos, pruebas de conocimientos del idioma español, documentos que registrarían la permanencia de tales personas en el país, así como fotografía de los eventos.

Que en el Punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0922090000060 de fojas 733 a 735, la Administración dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente y de que no exhibió documentación alguna que vincule que el servicio de catering haya sido realizado para dichos clientes, por lo que de la documentación exhibida no es posible determinar la relación con los gastos observados con la generación y/o mantenimiento de la fuente generadora de ingresos, por lo que dicho gasto no resulta deducible.

 3



Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que de las normas citadas se concluye que únicamente otorga derecho a su deducción como gasto las adquisiciones de bienes o servicios que constituyan gasto o costo para el propio contribuyente, y cumplan con el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05153-8-2013 y 19124-8-2012, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, se ha indicado en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 01534-2-2012, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que conforme se puede apreciar, respecto a los servicios de suministro de comida preparada (catering) prestado por su proveedora la recurrente indicó que estos eran ofrecidos a diversos clientes que le generaron ingresos durante el ejercicio 2007, por lo que a fin de acreditar documentariamente su vinculación con la generación de la renta gravada, presentó diversos documentos de identidad de personas a los que prestó sus servicios educativos, pruebas de conocimiento realizadas a estos, así como fotografías de los eventos que habría realizado en los que se ofreció el servicio reparado en favor de sus clientes.

Que al respecto, si bien del Resumen Estadístico de Fiscalización de foja 772 se puede apreciar que la actividad económica de la recurrente es la prestación de servicios de educación de adultos, la presentación de los documentos de identidad de personas a los que habría prestado servicios educativos, sus pruebas de conocimientos o documentación que acredite que tales personas se hayan encontrado en el país, no evidencian que hubieran sido los beneficiarios de los gastos de los servicios de suministro de comida preparada, agregando que las fotografías presentadas tampoco acreditan que dichos servicios hubieran sido destinados a sus clientes. Asimismo, la presentación de los recibos emitidos por sus clientes si bien acreditan que sus ingresos provienen de los servicios que le ha prestado a estos, ello no acredita que los gastos reparados hayan sido destinados a dichos clientes.

Que por consiguiente, al no haberse acreditado en autos la necesidad de dichos gastos, lo que hubiese podido acreditarse con documentación idónea tal como invitaciones cursadas a los eventos, publicidad de los mismos, entre otros, los mismos no resultan deducibles, por lo que corresponde mantener el citado reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

6 3 Q. 4



Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

Gastos de ejercicios anteriores

Que del Anexo 2 de la Resolución de Determinación N° 094-003-0005532 de foja 835, se advierte que la Administración reparó la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por gastos de ejercicios anteriores por S/6,143.00, sustentándose en el Punto N° 4 del Resultado del Requerimiento N° 0922090000060.

Que mediante el Punto N° 4 del Requerimiento N° 0922090000060 de fojas 747 y 748, la Administración indicó que el Invoice N° 3243 de 11 de agosto de 2005 emitido por GoAbroad.com por S/6,142.50 fue anotado como un gasto del ejercicio 2007, no obstante este corresponde a un ejercicio anterior, siendo que la recurrente tenía conocimiento en el ejercicio correspondiente de la existencia de dicho gasto, por lo que le solicita que sustentara documentariamente su posición en contrario, de ser el caso.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de febrero de 2009 de fojas 665 a 670, señalando que dicho gasto correspondía a un ejercicio anterior, por lo que aceptaba el reparo.

Que en el Punto N° 4 del Resultado del Requerimiento N° 0922090000060 de foja 731, la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y que al tratarse de un gasto de un ejercicio anterior, procedía a mantener el reparo.

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo que dicha norma también es de aplicación para la imputación de los gastos.

Que el último párrafo del citado artículo, prevé que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

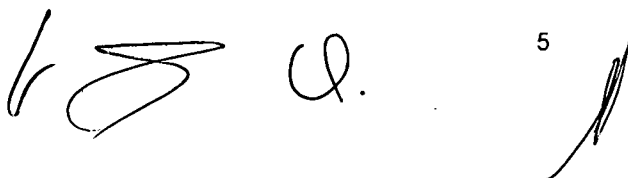
Que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal se ha indicado que toda vez que la Ley del Impuesto a la Renta no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que la Resolución N° 3557-2-2004, estableció que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.

Que asimismo este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en la Resolución N° 06385-5-2003, este Tribunal ha interpretado que para la deducción de un gasto se debe acreditar su devengamiento y adicionalmente que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo.

Que en ese sentido, los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el





Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

Que obra a fojas 82 y 83, copia del Invoice N° 3243 de 8 de noviembre de 2005, emitido por GoAbroad.com por concepto de banners en websites correspondiente desde agosto de 2005 a agosto de 2006, por el importe de S/.6,142.50.

Que de lo expuesto y toda vez que durante el procedimiento de fiscalización se detectó que dicho gasto correspondía a ejercicios anteriores, por tratarse de servicios que han sido prestados en los ejercicios 2005 y 2006 y respecto de los que se había generado la obligación de pagarlos, conforme con el principio de lo devengado, independientemente de la fecha de su cancelación, no correspondía su deducción en el ejercicio 2007, siendo del caso precisar que no se encuentra acreditado en autos, que resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que la recurrente no le hubiere sido posible conocer el gasto y éstos hubiesen provisionados contablemente, entre otros, por lo que corresponde confirmar la apelada en tal extremo.

Gastos sin comprobante de pago

Que del Anexo 2 de la Resolución de Determinación N° 094-003-0005532 de foja 835, se advierte que la Administración reparó la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por gastos sin comprobante de pago por S/.34,289.00, sustentándose en el Punto N° 6 del Resultado del Requerimiento N° 0922090000060.

Que mediante el Punto N° 6 del Requerimiento N° 0922090000060 de fojas 742 y 743, la Administración indicó que la recurrente dedujo un monto mayor por gastos respecto de los conceptos por servicios fijos que se detallaba en los invoices emitidos por e-Enterprising Inc. de febrero a diciembre de 2007, por lo que no contaba con un comprobante de pago que sustente el mayor gasto, en tal sentido le solicitó que sustentara dicha observación.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de febrero de 2009 de fojas 665 a 670, señalando que probablemente existe una omisión en los invoices señalados respecto a un servicio prestado.

Que en el Punto N° 6 del Resultado del Requerimiento N° 0922090000060 de fojas 726 y 727, la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y que al tratarse de un gasto sin comprobante que lo sustente, procedía a mantener el reparo.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que por su parte, según el inciso j) del artículo 44° de la citada Ley, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que asimismo, el inciso o) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, los comprobantes de pago emitidos por no domiciliados serán deducibles aun cuando no reúnan los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero siempre que cumplan por lo menos los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del artículo 51°-A de la Ley.





Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

Que sobre el particular, de acuerdo al cuarto párrafo del artículo 51°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación, y la fecha y el monto de la misma, agregando su quinto párrafo que el deudor tributario deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.

Que de las normas y jurisprudencia glosada se advierte que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría se podrán deducir los gastos que sean necesarios para producir la renta y mantener su fuente (principio de causalidad), los cuales, tratándose de gastos por operaciones realizadas por sujetos no domiciliados, requieren ser sustentados con los respectivos comprobantes de pago; no obstante, no resulta exigible que éstos reúnan los requisitos vigentes del Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo suficiente que se hayan emitido de conformidad con las disposiciones legales del respectivo país, y que reúnan los requisitos descritos en el artículo 51°- A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en este orden de ideas, se tiene que para efecto de acreditar los gastos incurridos en el exterior, únicamente será exigible la presentación de comprobantes de pago, en tanto su emisión se encuentre regulada por las disposiciones legales del país respectivo; caso contrario, será admitido cualquier medio probatorio que demuestre la realización de tales gastos.

Que en el caso de autos, conforme se puede apreciar de los invoices de febrero a diciembre de 2007 de fojas 84 a 94, emitidos por [redacted] por diversos servicios se puede apreciar que los conceptos facturados representan un monto menor al gasto deducido por la recurrente, no encontrándose sustentada la diferencia en ningún comprobante de pago ni en documentación alguna que acredite el mayor gasto, pese a que le fue requerida a la recurrente por la Administración, en tal sentido, el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en tal extremo.

Que respecto a lo indicado por la recurrente en el sentido que de acuerdo con lo previsto por el artículo 19° de la Constitución Política del Perú se encuentra inafecta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, dado que es una institución educativa, corresponde indicar que dicho artículo establece que las Universidades, Institutos Superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural, precisándose en el último párrafo que para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, los artículos 11° y 12° de la Ley de Promoción en la Educación, Decreto Legislativo N° 882, establecen que las instituciones educativas particulares se regirán bajo las normas del Régimen General del Impuesto a la Renta y que para efecto de lo dispuesto en el cuarto párrafo del Artículo 19° de la Constitución Política del Perú, la utilidad obtenida será la diferencia entre los ingresos totales obtenidos por éstas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, constituyendo la renta neta.

Que de otro lado, el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son Rentas de Tercera Categoría las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares.

Que de lo expuesto se concluye que los Centros Educativos Particulares como es el caso de la recurrente, se encuentran afectos al Impuesto a la Renta, por lo que no resulta atendible su argumento, siendo que ninguna norma ha previsto que dicha inafectación sería aplicable a las entidades que reinviertan sus utilidades en la actividad educativa, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente en ese sentido.



Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

Que cabe precisar que la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 8674-2006-PA/TC, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3962-2-2002, Oficio N° 042-2004-SUNAT/2B000 e Informes N° 167-2004-SUNAT/2B0000, 227-2004-SUNAT/2B0000 invocados por la recurrente, no prevén que las entidades educativas privadas que reinviertan sus utilidades en la actividad educativa se encuentran inafectas del Impuesto a la Renta, por lo que carece de sustento dicho alegato.

Que si bien la recurrente ha sido reconocida como una entidad educativa de acuerdo con la documentación presentada de fojas 1327 a 1332, al tratarse de un centro educativo privado no se encuentra inafecto del Impuesto a la Renta.

Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005531 y Resoluciones de Multa N° 094-002-0018254 a 094-002-0018264

Que antes de analizar si el reparo en cuestión contenido en las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005531 así como si las Resoluciones de Multa N° 094-002-0018254 a 094-002-0018264 se encuentran arregladas a ley, corresponde pronunciarse acerca de la nulidad de estos valores invocada por la recurrente.

Que el artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.



Que el artículo 62° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el primer párrafo del artículo 75° del mismo código contempla que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, mientras que el artículo 76° dispone que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que de las normas glosadas se desprende que el Código Tributario reconoce a la Administración Tributaria la facultad de modificar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, a partir de la verificación o fiscalización que pueda llevar a efecto, debiendo comunicar los resultados de su intervención mediante la notificación de la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago por un tributo y período determinados, las que ponen término a la verificación o fiscalización iniciada; en ese mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02081-1-2006, 04346-1-2006, 01877-4-2004, 00211-5-2003, 1083-3-2002 y 434-1-99, entre otras.

Que según se indica en las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005531 y Resoluciones de Multa N° 094-002-0018254 a 094-002-0018264, éstas fueron emitidas en virtud de la Orden de Fiscalización N° 090093137150.

Que en el Informe General de foja 768, se indica que con Orden de Fiscalización N° 090093137150 se fiscalizó a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y como resultado de dichas fiscalizaciones se emitieron, entre otras, las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005531 y Resoluciones de Multa N° 094-002-0018254 a 094-002-0018264, por reparo por

 8 



Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados no efectuadas por servicios digitales de enero a diciembre de 2007 que le prestara una empresa no domiciliada y por la infracción referida a no efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a noviembre de 2007, tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que conforme se aprecia de las copias de los papeles de trabajo de la Orden de Fiscalización N° 090093137150, tal como se indicó anteriormente mediante Carta N° 090093137150-01 SUNAT y Requerimiento N° 0921090000006, la Administración comunicó a la recurrente el inicio de los procedimientos de fiscalización a fin de verificar el grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias respecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 de fojas 761 a 763 y 776.

Que en dicha fiscalización se emitieron además los Requerimientos N° 0922090000012 y 0922090000060, en los que se solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el cual no efectuó la retención y pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por los servicios prestados por la empresa e-Enterprising Inc, referidos en los invoices por servicios digitales (Webpage and email hosting, publicity & advertising – Internet y Webpage maintenance) de enero a diciembre de 2007.

Que en los resultados de dichos requerimientos, la Administración estableció que los servicios prestados por la citada empresa no domiciliada calificaban como servicios digitales y, por tanto, constituían rentas de fuente peruana respecto de las cuales la recurrente no cumplió con retener el Impuesto a la Renta de No Domiciliados, atribuyéndole, además, la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que de lo expuesto se advierte que del procedimiento de fiscalización seguido por la Administración con la Orden de Fiscalización N° 090093137150 circunscribió su actuación a unos tributos y periodos específicos, esto es, el Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007; sin embargo, mediante las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005531, la Administración reparó las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2007, cuando de los actuados en las referidas fiscalizaciones no se aprecia que se hubiera incluido tal concepto (retenciones) como materia a fiscalizar, circunstancia que se corrobora con lo señalado en el Informe General antes citado.

Que asimismo, de la revisión de los actuados no se aprecia que la Administración hubiera mediante carta o requerimiento alguno, ampliado la fiscalización al Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2007, obrando solo el Resultado del Requerimiento N° 0922090000060 en el que comunicó el reparo.

Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 109° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que asimismo, de conformidad con el numeral 13.1 del artículo 13° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Que este Tribunal en un caso similar al materia de autos, ha dejado establecido mediante la Resolución N° 02494-1-2015, que a efecto de fiscalizar el Impuesto a la Renta de No Domiciliados, debe efectuarse el requerimiento respectivo por dicho concepto.

Que en efecto, en el caso de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, siendo este último el sujeto pasivo del impuesto, la fiscalización que se realiza al agente retenedor domiciliado en el país, se efectúa en dicha condición y no en su calidad de contribuyente, por lo que no puede entenderse que la fiscalización del Impuesto a la Renta de No Domiciliados en su calidad de agente retenedor, se

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 03215-4-2017

encuentra incluida en la fiscalización del Impuesto a la Renta de la recurrente en su calidad de contribuyente.

Que conforme con lo expuesto, con la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005531 la Administración ha infringido el procedimiento legal establecido, al establecer reparos por un tributo y periodos respecto de los cuales no se encontraba facultada a verificar, por lo que procede declarar su nulidad de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al igual que las Resoluciones de Multa N° 094-002-0018254 a 094-002-0018264 que se sustentan en dichos valores.

Que en ese mismo sentido, la apelada deviene en nula en dicho extremo, a tenor de lo dispuesto por el numeral 13.1 del artículo 13° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General² antes glosado.

Que estando a la nulidad declarada, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca del reparo que cuestiona la recurrente, así como de los argumentos planteados al respecto.


Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Queuña Díaz a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

RESUELVE:

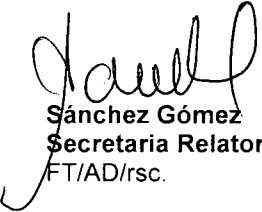
1. **DECLARAR NULAS** las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0005520 a 094-003-0005531 y las Resoluciones de Multa N° 094-002-0018254 a 094-002-0018264, y **NULA** la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000837/SUNAT de 30 de diciembre de 2009, en dicho extremo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000837/SUNAT de 30 de diciembre de 2009, en el extremo referido a las Resoluciones de Multas N° 094-002-0018265 y 094-002-0018266 conforme a lo expuesto en la presente resolución.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000837/SUNAT de 30 de diciembre de 2009, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 094-003-0005532.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
FT/AD/rsc.

² En el mismo sentido ha resuelto este Tribunal mediante la Resolución N° 02494-1-2015, en un caso similar.