



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

EXPEDIENTE N° : 15816-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de julio de 2018

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente Nº , contra la Resolución de Intendencia N° 0250140015791/SUNAT de 28 de junio de 2012, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria¹, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0018809 a 022-003-0018816, giradas por retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados correspondientes a los períodos enero, febrero, junio y agosto a diciembre de 2008.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° 110021298580-01 SUNAT y el Requerimiento N° 0222110002592 (fojas 228, 229 y 239), notificados el 9 de mayo de 2011² (fojas 230 y 240), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización por los períodos enero a diciembre de 2008, en relación con el Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

Que como resultado de la aludida fiscalización, se realizaron reparos al no haber efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos enero, febrero, junio y agosto a diciembre de 2008, a su matriz - España, por los servicios brindados de consultoría en las diferentes áreas de la empresa a través de correo electrónico y del SIGRID (aplicativo diseñado para gestionar todos los aspectos de una empresa) a la recurrente, los cuales configuran "servicios digitales", lo que motivó la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0018809 a 022-003-0018816³ (fojas 246 y 255 a 262).

Cuestiones previas

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que las resoluciones de determinación impugnadas adolecen de nulidad, toda vez que en su Anexo N° 01 la Administración se limitó a señalar que los servicios de consultoría prestados por la empresa no domiciliada, España, a través del correo electrónico y del SIGRID, habrían configurado "servicios digitales", sin indicar mayores fundamentos en los que base su conclusión, así como se hace referencia en el rubro "Observaciones" a los Resultados de los Requerimientos N° 0222110002592, 0222110002946, 0222110003132 y 0222110003943, motivo por el cual, desconoce cuál de ellos ha servido de fundamento para la emisión de dichos valores, dado que de considerar todos ellos de manera simultánea, la Administración habría incurrido en contradicciones, vulnerando su derecho de defensa. Precisa que en el tercer requerimiento y su resultado la Administración señala que los supuestos servicios de consultoría habrían sido prestados a través del correo electrónico y

¹ Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

² En el domicilio fiscal de la recurrente, vigente a dicha fecha, según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (fojas 592 a 594), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación del receptor y su firma, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que establecía que la notificación de los actos administrativos se realizará, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

³ Cabe precisar que producto del aludido procedimiento de fiscalización la Administración también emitió las Resoluciones de Multa N° 022-002-0010734 a 022-002-0010741, por la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 178º del Código Tributario (fojas 247 a 254), las que fueron dejadas sin efecto mediante la Resolución de Intendencia N° 0250140015791/SUNAT (fojas 456 a 476), extremo que no ha sido impugnado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

teléfono, sin embargo, en el cuarto requerimiento y su resultado aquella señala que tales servicios se prestaron a través del correo electrónico y no por teléfono; y que recién en el resultado del tercer requerimiento se señala que la mencionada empresa además de los servicios de consultoría prestados a través del correo electrónico, también le prestó dichos servicios a través del sistema SIGRID.

Que en ese sentido, refiere que las resoluciones de determinación impugnadas no se encuentran debidamente motivadas, dado que la Administración no ha indicado cuáles son los argumentos por los cuales se ha determinado que los servicios prestados por la aludida empresa califican como servicios de consultoría y cumplen con todos los requisitos necesarios para la configuración de servicios digitales, pues no se precisa si solo se ha considerado el correo electrónico y el SIGRID o si también se ha considerado el teléfono, incumpliendo con lo dispuesto en los numerales 6 y 7 del artículo 77° y el artículo 103° del Código Tributario. Cita doctrina, según la cual, la indicación de los motivos determinantes del reparo u observación, debe ser clara, específica y debe estar sustentada, además de los papeles de trabajo de fiscalización, con los instrumentos técnicos y anexos que señalan tanto los reparos u observaciones.

Que manifiesta que lo señalado por la Administración en la resolución apelada respecto a que no se ha vulnerado lo dispuesto en el citado artículo 77°, al haberse hecho mención de los requerimientos y sus resultados en los valores impugnados, así como de los motivos determinantes del reparo, entre otros, no resulta cierto, pues del aludido Anexo N° 01 es imposible advertir cuáles son aquellos motivos determinantes del reparo, es decir, cómo es que los servicios prestados cumplen con todos los requisitos establecidos para que se configuren como servicios digitales.

Que asimismo, sostiene que no resulta necesario hacer mención de todos los argumentos utilizados para llegar a los reparos efectuados, sino que basta que la referencia a los requerimientos sea clara, específica y precisa, siendo posible remitirse mediante anexos al contenido de los requerimientos y sus cierres, también es erróneo, ya que el Código Tributario, así como diversa jurisprudencia de este Tribunal, exige que los actos de la Administración contengan los fundamentos que los amparan y que estos sean claros y precisos, sin establecer la posibilidad que los mismos consten de manera parcial en el acto o que puedan hacerse remisiones a otros documentos para sustentar el mismo y mucho menos cuando la remisión a todos los requerimientos cursados no son complementarios, sino excluyentes entre sí.

Que agrega que aun cuando la Administración se encuentra posibilitada a levantar las observaciones hechas anteriormente si encuentra alguna irregularidad, de ninguna manera ello la exime de ser clara el momento de fundamentar sus actos, es decir, si ha variado su posición dentro del procedimiento de fiscalización, de ninguna manera podrá fundamentar las resoluciones de determinación que emita en todos los requerimientos sino solo en aquellos que contienen las observaciones que fundamentarán su acotación. Por lo expuesto, al no haberse declarado la nulidad de los valores impugnados, la resolución apelada también adolece de nulidad.

• Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la nulidad invocada con relación a las resoluciones de determinación impugnadas carece de fundamento ya que se ha observado lo dispuesto por el artículo 77° del Código Tributario, así como se ha hecho referencia a los requerimientos y sus respectivos resultados emitidos dentro del procedimiento de fiscalización, en los que se solicitó la sustentación de las observaciones materia de reparo, comunicó el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado, las observaciones efectuadas, el requerimiento expreso de su sustento, el resultado de la evaluación de los descargos presentados y motivos determinantes de los reparos formulados.

Que agrega que es posible remitirse mediante anexos al contenido de los requerimientos cursados y sus cierres, donde se detallan de manera explícita los argumentos utilizados por la Administración para llegar a los reparos determinados; y que si dentro del procedimiento de fiscalización que alguna observación efectuada no resulta tal, debe levantarla de inmediato.

• Análisis

2
P V G 2



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

Que por su parte, el artículo 103º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que los actos de la Administración serían motivados y constarían en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109º del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, señalaba que los actos de la Administración eran nulos cuando eran dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que eran contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el artículo 129º del aludido código, prescribía que las resoluciones expresarían los fundamentos de hecho y de derecho que les sirvieran de base, y decidirían sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscitara el expediente.

Que el artículo 76º del referido código, precisaba que la resolución de determinación era el acto por el cual la Administración ponía en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establecía la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que asimismo, el artículo 77º del anotado código, prescribía que la resolución de determinación sería formulada por escrito y expresaría: 1) El deudor tributario, 2) El tributo y el período al que correspondiera, 3) La base imponible, 4) La tasa, 5) La cuantía del tributo y sus intereses, 6) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectificara la declaración tributaria, y 7) Los fundamentos y disposiciones que la amparaba.

Que de otro lado, el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁴, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señalaba que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que conforme con el artículo 3º de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 de su artículo 6º, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que estando a lo dispuesto por los artículos 3º y 6º de la Ley del Procedimiento Administrativo General y los artículos 103º y 129º del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene la obligación de motivar sus actos y su infracción está sancionada con nulidad de conformidad con el numeral 2 del artículo 109º del mismo código, y el numeral 2 del artículo 10º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual son vicios del acto que causan su nulidad de pleno derecho el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14º de la citada ley, los que no se verifican cuando no existe motivación.

Que al respecto, debe anotarse que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0018809 a 022-003-0018816 y su Anexo N° 01 (fojas 255 a 262), se aprecia que cumplen con los requisitos

⁴ Idéntica redacción ha sido recogida a través del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

contemplados en el artículo 77º del Código Tributario, siendo que expresamente señalan que la sustentación y base legal se detallan en el anexo adjunto a estas (foja 246).

Que del Anexo N° 01 a las citadas resoluciones de determinación se advierte que la Administración realizó reparos al no haber efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos enero, febrero, junio y agosto a diciembre de 2008, a su matriz Constructora San José S.A. - España, por los servicios brindados de consultoría en las diferentes áreas de la empresa a través de correo electrónico y del SIGRID, los cuales configuran "servicios digitales", citando como base legal el artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 4º-A de su reglamento, entre otros, señalando además que ello deviene de la fiscalización efectuada a la recurrente, la que se analizará más adelante, y sustentándose en los Requerimientos N° 0222110002592, 0222110002946, 0222110003132 y 0222110003943 y sus respectivos resultados, emitidos dentro del citado procedimiento de fiscalización.

Que cabe precisar que de la revisión del Resultado del Requerimiento N° 0222110003943 (fojas 158 a 168), se observa que la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente, en virtud de lo solicitado mediante el Requerimiento N° 0222110003943 (fojas 170 y 171), y detalló el análisis y conclusiones que efectuó al respecto, habiéndose concluido que la empresa no domiciliada prestó servicios de consultoría en las diferentes áreas de la empresa a través de correo electrónico y del SIGRID, los cuales configuran "servicios digitales", por lo que la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos enero, febrero, junio y agosto a diciembre de 2008, procediendo a efectuar los respectivos reparos.

Que por lo expuesto, contrariamente a lo señalado por la recurrente los citados valores se encuentran arreglados a ley, exponiendo las razones y fundamentos que los sustentan a través del anexo que forma parte integrante de dichos actos, y también haciendo referencia al procedimiento de fiscalización y los requerimientos y sus resultados, siendo que esto último también es una forma de motivar los actos administrativos según lo expuesto precedentemente, advirtiéndose que se encuentran debidamente motivados, por lo que carece de sustento la nulidad invocada al respecto.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente respecto a que la Administración no precisó en qué requerimiento sustentó los reparos a las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, cabe anotar que, tal como ya se ha indicado, la Administración sustentó sus reparos en los requerimientos emitidos durante la fiscalización, siendo que conforme se señaló anteriormente, en el Resultado del Requerimiento N° 0222110003943 se detalló en forma expresa los motivos determinantes del reparo.

Que asimismo, en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que en los anteriores requerimientos, la Administración consideró que los servicios de consultoría fueron brindados mediante llamadas telefónicas, entre otros, corresponde precisar que es el Resultado del Requerimiento N° 0222110003943, en el que la Administración, después de analizar los descargos efectuados por la recurrente, finalmente concluyó que los servicios de consultoría fueron brindados a través de correo electrónico y del SIGRID, los que configuran servicios digitales.

Que además, debe indicarse que al haber dado respuesta a los requerimientos de la Administración y haber interpuesto los respectivos recursos de reclamación y de apelación, aquélla ha ejercido su derecho de defensa, no habiendo vulneración alguna a este derecho, contrariamente a lo alegado por la recurrente.

Que de otro lado, cabe precisar que de la revisión de la resolución apelada (fojas 456 a 476), se tiene que además de exponerse las razones fácticas, el análisis de los motivos por los cuales se mantienen los reparos efectuados durante el procedimiento de fiscalización y el sustento legal del fallo emitido, se ha pronunciado sobre los hechos controvertidos y aspectos impugnados por la recurrente, habiendo consignado los motivos por los cuales no procedía la nulidad invocada por la recurrente respecto de los citados valores, la cual, conforme con lo antes señalado, carece de sustento, por lo que no resulta amparable la nulidad alegada.

Servicios digitales

Puy 4



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que, contrariamente a lo señalado por la Administración, los servicios prestados por la empresa no domiciliada – España, no califican como “servicios de consultoría”, en atención a que del contrato celebrado con la citada empresa y de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, se advierte que se trataron de “servicios administrativos” (servicios de tesorería, asistencia en materia de compras y de gestión, asistencia informática y legal, etc.) que fueron prestados íntegramente en el exterior y que no generaron renta de fuente peruana sujeta a retención, y que los mismos no cumplen con las características propias de los servicios de consultoría; sin embargo, la Administración los ha calificado como tal, en base a una interpretación amplia del concepto de “consultoría”, hasta el punto que cualquier indicación que una persona podría dar en el marco de un servicio administrativo podría calificar como consultoría.

Que precisa que el concepto de “consultoría” ha sido desarrollado en la Carta N° 247-2006-SUNAT, en la que se establecieron los parámetros para determinar cuándo se está frente a dicho servicio, tales como, “consultoría”: i) a la actividad de consultor, y ii) despacho o local donde trabaja el consultor, y “consultor”: i) que da su parecer, consultado sobre algún asunto y, ii) persona experta en una materia sobre la que asesora profesionalmente, y se indicó que atendiendo a dichas definiciones, los servicios de contabilidad y control, así como los de administración y gestión de almacenes, refacción y almacén general, no califican como “consultoría” ni como “asistencia técnica”, toda vez que en dichos servicios no se emite opinión sobre un tema consultado ni se brinda asesoramiento destinado al desarrollo o transformación de las actividades de una empresa.

Que refiere que conforme con dicha carta, la consultoría es aquel servicio que cuenta con los siguientes elementos: i) es realizada por un consultor, es decir, por una persona natural, ii) el consultor emite una opinión sobre el tema que le es consultado, y iii) la consultoría involucra la ejecución de un servicio o asesoramiento profesional, por tal motivo, los servicios de consultoría no son servicios ordinarios que se cumplen con la ejecución o realización de determinada acción, tales como, la revisión de cuestionarios para aplicar a futuros trabajadores, revisión de resultados contables, revisión y solución de problemas operativos reportados en un sistema informático, todos ellos servicios prestados por la citada empresa, sino que los servicios de consultoría implican la realización de una actividad intelectual mucho más elaborada respecto de consultas efectuadas que tienen un cierto grado de dificultad, las mismas que concluyen generalmente en informes elaborados especialmente para el usuario del servicio y donde se exponen las razones por las cuales se ha llegado a la conclusión o respuesta a la consulta. Agrega que para que se configure un servicio de consultoría el mismo debe ser prestado por personas naturales y debe involucrar un servicio o asesoramiento profesional, lo que no ocurrió en su caso.

Que indica que de los correos electrónicos presentados en fiscalización, la Administración ha señalado que las comunicaciones remitidas por el personal especializado de la citada empresa contienen opiniones emitidas por aquellos, en los casos de servicios prestados al departamento de compras y racionalización, servicios de recursos humanos, asistencia jurídica y del departamento de informática, no obstante, estos contienen simples indicaciones para realizar la compra de grúas, para el desarrollo de su gestión empresarial, asistencia jurídica que implicaron labores de coordinación, asistencia en la elaboración de expedientes y demás actividades vinculadas a diversos trámites realizados por la empresa, y para utilizar menos tiempo en la operación del software o uso correcto de este, lo que no corresponde a una opinión profesional, por lo que no pueden ser calificados como servicios de consultoría.

Que menciona que en enero de 2007 suscribió un contrato de arrendamiento de servicios con su matriz – España, a fin de que ésta le asista en diversas materias de índole administrativa y que le permita llevar una gestión adecuada de sus actividades, siendo que para la ejecución de dichos servicios se contactaba con el personal de la citada empresa a través de llamadas telefónicas y de ser el caso, correo electrónico, los mismos que se continuaron prestando durante el año 2008, suscribiendo un nuevo contrato en abril de dicho año, y en tal sentido, manifiesta que los servicios contratados únicamente están vinculados a la gestión y administración de su empresa.



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

Que precisa que conforme con el Diccionario de la Lengua Española, la palabra "gestionar" significa hacer diligencias conducentes al logro de un negocio o de un deseo cualquiera, en efecto, tales servicios fueron contratados a fin de llevar una adecuada administración y gestión de su negocio, así como mantener el mismo dentro de los lineamientos y políticas del grupo empresarial; sin embargo, la Administración los ha calificado como servicios de consultoría, pese a que la misma ha interpretado en la citada Carta N° 247-2006-SUNAT, que los servicios de administración y gestión no califican como tales.

Que de otro lado, indica que la Administración ha señalado que los supuestos servicios de consultoría fueron brindados a través de correos electrónicos y del SIGRID, lo que configura como "servicios digitales" en el supuesto de "acceso electrónico a servicios de consultoría"; sin embargo, dicho supuesto debe cumplir necesariamente con cada uno de los elementos que configuran un "servicio digital" contenidos en el primer párrafo del inciso b) del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tales como: i) Se presta a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes: este elemento explica las distintas vías a través de las cuales los servicios pueden ser prestados, el Internet, Intranet, Extranet, redes basadas en el protocolo TCP/TP, ii) Se pone a disposición del usuario mediante accesos en línea: el punto medular del servicio digital es que su prestación beneficie al usuario en forma inmediata, permitiendo que cuando el usuario acceda al sistema, el servicio se agote en forma instantánea, siendo que algunos autores la definen en contraposición a lo que debe entenderse como "fuera de línea" que significa relativo a un dispositivo de comunicación electrónica que no funciona en operación de tiempo real, iii) Es por esencia automático: característica propia de las operaciones de e-commerce e implica que el servicio digital sea lógico, interactivo y donde la intervención humana es accesoria, y iv) No es viable en ausencia de la tecnología de la información: este requisito es reiterativo a la naturaleza tecnológica de este tipo de prestaciones, ante la ausencia del desarrollo de la ingeniería de sistemas y otras ciencias afines, estos servicios no podrían ser prestados.

Que refiere que a fin de que se concluya que la citada empresa prestó los servicios de "acceso electrónico a servicios de consultoría", dichos servicios debieron calificar como "consultoría", ser ejecutados "en línea" (obteniéndose una respuesta en tiempo real), y valerse de Internet o de cualquier otra plataforma electrónica similar como medio indispensable del servicio, lo cual no se ha configurado en el presente caso, teniendo en cuenta que los servicios prestados por la citada empresa se realizaron principalmente a través de llamadas telefónicas; sin embargo, la Administración señala que no acreditó ello, pese a que en las visitas efectuadas a su local tuvo a la vista los equipos telefónicos utilizados para contactarse con la citada empresa; agrega que de los correos electrónicos adjuntados se puede observar que tales servicios fueron prestados principalmente por teléfono, ya que en los mismos se hace referencia a llamadas telefónicas, y que a fin de aclarar unos datos, la citada empresa decide llamarle, no obstante, al no poder localizarla, decide enviar un correo electrónico.

Que aduce que tampoco podría sostenerse que tales llamadas fueron simples coordinaciones, toda vez que estas fueron el medio principal por el cual la citada empresa prestó tales servicios, con lo cual queda acreditado que estos no fueron prestados única e íntegramente mediante correo electrónico, y por ende, mediante un medio electrónico como el Internet, sino que parte importante en la prestación de dichos servicios fueron las llamadas telefónicas entre la mencionada empresa y la recurrente, lo que refleja a su vez que la utilización del Internet significó únicamente un medio de comunicación dentro de la prestación del servicio, por tanto, el solo hecho que no sea posible identificar qué parte del servicio efectivamente se prestó vía telefónica y qué parte por Internet, debe bastar para que se descarte la posibilidad de que exista un servicio digital en el presente caso; no obstante, la Administración ha optado por considerar arbitrariamente como transacción predominante los servicios prestados a través de correo electrónico, aun cuando en estos se hace referencia a llamadas y que durante el procedimiento de fiscalización aquella aceptó que parte de ellos se realizaron mediante llamadas y luego señaló que no se había acreditado ello.

Que indica que la Administración en la resolución apelada manifiesta que el reglamento contiene una excepción al cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso b) del citado artículo 4º-A, que vendría a ser el supuesto del "acceso electrónico a servicios de consultoría", el mismo que no requeriría cumplir con el requisito de su prestación sea mediata, lo cual es incorrecto, toda vez que el mismo no contiene ninguna



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

excepción, y que si bien la misma reconoce que los servicios no fueron prestados en forma inmediata, concluye de manera errónea que ello no significa que no hayan sido prestados en línea, desconociendo la definición contemplada en el citado reglamento.

Que precisa que al hablar de correo electrónico se refiere a un mecanismo de comunicación "fuera de línea" (offline), tal como se sostuvo en las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

Que agrega que a fin de no atentar contra la naturaleza propia de los servicios digitales establecida en el reglamento, resultará indispensable que el término "correo electrónico" sea interpretado de manera restrictiva, es decir, para estos efectos, dicho concepto únicamente aplicará en tanto se refiera a un medio electrónico a través del cual el servicio se ejecute en forma inmediata, es decir, "en línea". Precisa que si bien el correo electrónico ha sido clasificado como un sistema que por regla general funciona "fuera de línea", el avance de la tecnología ha impulsado a que se ofrezcan cuentas de correo electrónico que permiten la comunicación "en línea" a través de una interfase integrada de mensajería instantánea, como por ejemplo, el "Gmail", en el cual se ha habilitado a sus usuarios a entablar conversaciones en línea a través de una interfaz web ubicada en la misma bandeja de entrada en donde se almacenan los correos electrónicos que reciben, en comparación con las tradicionales que no cuentan con dicha función; en ese sentido, es claro que recién hoy, que existe la posibilidad de ofrecer servicios de correo electrónico en línea integrados a plataformas de mensajería instantánea, es posible calificar a la consultoría prestada a través de dicho medio como un servicio digital, siendo ello así, los servicios de consultoría que son llevados a cabo a través de las cuentas de correo electrónico antes descritas son los únicos que podrían calificar como "digitales", sostener lo contrario, esto es, que un servicio de consultoría desarrollado a través de una cuenta de correo electrónico tradicional cumple con los requisitos para calificar como "digital", aun cuando dicho medio de comunicación no se da en línea, significaría afirmar que uno de los ejemplos que a título ilustrativo cita el reglamento, va en contra de la definición de servicio general de "servicio digital" que establece este.

Que además, señala que el servicio digital implica que la prestación de dicho servicio únicamente sea viable utilizando la tecnología de la información, lo que claramente no es una característica de los servicios prestados por la citada empresa, pues en efecto, ha indicado que estos se realizaron mayormente mediante llamadas telefónicas, lo cual no constituye una plataforma de Internet u otra similar, por lo que la tecnología de la información no resultó indispensable en el presente caso, ya que las indicaciones o coordinaciones pudieron darse por otros medios que no fuese el correo electrónico, incluso por medios físicos como mensajes, escritos, fax u otros.

Que por otra parte, refiere que la Administración en relación con los servicios digitales prestados a través del SIGRID; sin embargo, la citada empresa no le prestó servicios digitales a través de dicho sistema, pues el software no permite dicha función, siendo que en ningún momento fue utilizado como una plataforma o medio para la prestación en línea de los servicios pactados con la citada empresa, sino que dicho software fue puesto a disposición con el único motivo de facilitar el reporte de información contable a la matriz para el proceso de consolidación de contable.

Que agrega que la citada empresa en el año 2008 adquirió una serie de licencias sobre dicho sistema, las que fueron entregadas a las empresas subsidiarias, entre ellas, la recurrente, a fin de que las mismas puedan reportar la información financiera y contable que les era solicitada, por lo que a partir de dicho año comenzó a grabar dicha información en tal sistema, la cual posteriormente era revisada por la citada empresa, motivo por el cual, al ser nuevo dicho sistema tuvo una serie de dudas y/o problemas en su utilización, por lo que realizó diversas llamadas telefónicas e intercambió correos electrónicos con la mencionada empresa para que le brinde asistencia informática en virtud del contrato suscrito con aquella, lo que evidencia que ésta no le prestó servicio alguno utilizando como plataforma o medio para su ejecución el SIGRID, es más este no es un sistema o software diseñado para prestar servicio alguno, pues de ser así, porqué la Administración afirma que para la empresa no domiciliada y la recurrente tuvieron que intercambiar correos electrónicos a fin que la primera le dé instrucciones para realizar una serie de operaciones; que de ser dicho sistema un medio de acceso remoto para la prestación de servicios en línea, dicho programa debió ser el medio a través del cual se absuelvan las dudas, lo que no ocurrió en su caso,



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

pues de los correos electrónicos se aprecia la prestación de asistencia informática brindada por la citada empresa.

Que mediante escrito ampliatorio señala que, entre otros, la Administración ha interpretado de manera incorrecta el contrato suscrito con la matriz, calificando los servicios prestados como "consultoría", reiterando algunos de los argumentos antes expuestos. Asimismo, mediante escrito de alegatos la recurrente reitera algunos de los argumentos antes expuestos.

• Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto de la fiscalización efectuada a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta de No Domiciliados del ejercicio 2008, determinó reparos al no haber efectuado las retenciones de dicho impuesto y períodos enero, febrero, junio y agosto a diciembre de 2008, a su matriz Constructora San José S.A. - España, por los servicios brindados de consultoría en las diferentes áreas de la empresa a través de correo electrónico y del SIGRID, los cuales configuran "servicios digitales".

Que agrega que de la revisión del contrato celebrado y los correos electrónicos presentados, se aprecia que se han configurado las características inherentes a los servicios de consultoría, al contar la prestadora del servicio con personas expertas en determinada materia que tuvieron que dar su opinión profesional sobre un tema consultado; que existe una excepción a los requisitos establecidos en el artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y que está dada cuando el servicio que debe ponerse a disposición mediante accesos en línea, es decir, mediante conexión a la red, no implica que el servicio sea prestado mediante una respuesta inmediata a un requerimiento, lo que se aprecia del numeral 7 del inciso b) del citado artículo, donde la prestación del servicio, no se da siempre en línea (de manera inmediata) toda vez que el procesamiento de una consulta para dar respuesta puede tardar justamente por el tipo de servicio que se presta (servicio profesional), configurándose en este caso, una prestación mediata, de este modo, en este tipo de servicio, el medio a través del cual se accede a la prestación del servicio (conexión a la red) y no la forma cómo se procesa la información, pues ello puede ser un procesamiento mediato o inmediato, sustentándose en el Informe N° 018-2008-SUNAT/2B0000.

Que en tal sentido, ha quedado demostrado que está ante prestaciones que se llevaron a cabo a través de Internet (vía correos electrónicos), pues su presentación depende de la tecnología de la información (sin el acceso a Internet hubiera sido imposible la prestación del servicio), además que aquellos que ellos fueron llevados de manera automatizada (la intervención humana fue accesoria), y mediante accesos en línea, cumpliendo de este modo, los servicios regulados de consultoría observados con los requisitos regulados en el citado artículo 4°-A.

Que en cuanto a los servicios digitales prestados mediante el sistema SIGRID, refiere que de los mails presentados por la recurrente, se colige que el mismo es un sistema por el cual la recurrente ingresa información a fin que la empresa no domiciliada efectúe el cierre de las obras que realiza la recurrente y siendo que tal información debe ser contable, pues se tenía que ingresar cuentas contables con los débitos y abonos, dichas consultas debían ser absueltas por un profesional relacionado al área contable y por tanto, concluye que la citada empresa le prestó servicios de consultoría, al emitir opinión y absolver los posibles errores y modificaciones de dicho sistema. Sumado a ello en una reunión con la recurrente se determinó que dicho sistema es una aplicación diseñada para gestionar todos los aspectos de una empresa, de tal forma que automatiza los procesos y se produce la reducción de tareas manuales, lo cual hace que sea una herramienta que integra todos los procesos y permite conocer el estado de la empresa en tiempo real y desde cualquier lugar, gracias a un acceso remoto, determinándose que hay una conexión electrónica entre ambas empresas, toda vez que para que funcione se hace necesario que tenga acceso a Internet, por lo que la citada empresa aparte de la consultoría efectuada vía correo electrónico, también le brinda el servicio en línea, en tiempo real y desde cualquier lugar a través de dicho sistema, verificando la información ingresada a través de este sistema y revisándola antes de efectuar la consolidación de ésta en el grupo.

• Análisis

D U Y 8 P



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0018809 a 022-003-0018816 (foja 246), se aprecia que la Administración realizó reparos al no haber efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos enero, febrero, junio y agosto a diciembre de 2008, a su matriz Constructora San José S.A. - España, por los servicios brindados de consultoría en las diferentes áreas de la empresa a través de correo electrónico y del SIGRID, los cuales configuran "servicios digitales", citando como base legal el artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 4°-A de su reglamento, entre otros.

Que el artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que según el inciso i) del artículo 9° de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970⁵, 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 obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

Que conforme con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 159-2007-EF, se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Para efecto del Reglamento, las referencias a página de Internet, proveedor de Internet, operador de Internet o Internet comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada.

Que de acuerdo con el numeral 7 del citado inciso, se consideran servicios digitales, entre otros, al acceso electrónico a servicios de consultoría: Servicio por el cual se pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.

Que el mencionado inciso agrega que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando, entre otros: 1. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se refiere el inciso c) del primer párrafo del artículo 18° de la ley de una persona jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto. Se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

Que el artículo en mención prevé que en caso concurran 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 individualizada; y, precisa que 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 el inciso c) del artículo 71° de la mencionada ley establece que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que de acuerdo con el artículo 76° de la aludida 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

⁵ Vigente a partir de 1 de enero de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

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 de autos se aprecia que mediante los numerales 1 y 2 del punto N° 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222110002946 (foja 194), la Administración solicitó a la recurrente que señale en forma detallada en qué consistieron los servicios de asesoramiento y dirección, asistencia financiera, servicios de recursos humanos, servicios de informática, asistencia en calidad, prevención de riesgos laborales y asistencia jurídica, brindados por su matriz Constructora San José S.A. – España, a que hace referencia el Contrato de Arrendamiento de Servicios de 30 de abril de 2008; y asimismo, cómo fueron prestados dichos servicios, a través de qué medios.

Que en el punto N° 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222110002946 (fojas 191 y 192), la Administración dejó constancia del escrito de 24 de mayo de 2011 presentado por la recurrente (fojas 86 a 91), en el cual señaló que contrató a la citada empresa a fin de que le proporcione servicios destinados a su gestión empresarial en el país, la cual por pertenecer a su grupo empresarial y encontrarse encargada de la dirección y gestión administrativa de sus filiales, le prestó durante el año 2008 los servicios antes señalados, precisando en qué consistieron cada uno de estos, y que fueron prestados a través de correo electrónico y telefónicamente, entre otro, siendo que en aquellos casos en que haya sido necesaria la elaboración de informes, estos también eran enviados mediante correos electrónicos, lo que puede apreciarse de los correos electrónicos cursados durante el año 2008.

Que posteriormente, mediante el punto N° 01 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0222110003132 (fojas 186 a 188), la Administración señaló a la recurrente que al amparo del artículo 9º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 4º-A de su reglamento, entre otros, los servicios prestados por la citada empresa no domiciliada, constituyen renta de fuente peruana, debido a que fueron realizados a través de correo electrónico y telefónicamente, entre otro, conforme se aprecia de los emails que presentó por las consultas efectuadas en cuestión de asesoramiento jurídico, administrativa, financiera, entre otros, y que si bien las respuestas no fueron inmediatas no significa que no sea considerado acceso en línea, por lo que le solicitó que indique el motivo por el cual no efectuó la retención del 30% del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por los servicios brindados por la citada empresa, por los meses de enero, febrero, junio y agosto a diciembre de 2008, contabilizados en la Cuenta 94632216-Servicios Administrativos y de Gestión, al constituir servicios digitales.

Que la recurrente en respuesta al mencionado requerimiento mediante escrito de 31 de mayo de 2011 (fojas 94 a 107), manifestó que los servicios citados a manera de ejemplo en el inciso b) del citado artículo 4º-A, calificarán como "servicio digital" en tanto las prestaciones cumplan con los requisitos estructurales de la definición prevista en tal inciso b), por lo que todas las prestaciones que se hayan ejecutado haciendo uso del teléfono, se encontrarán fuera del ámbito de aplicación de la norma, ya que en ningún caso pueden dar origen a un servicio de naturaleza digital; que los ejemplos de "servicio digital" previstos en el mencionado reglamento deben cumplir con cada uno de los elementos que configuran un supuesto de "servicio digital", tales como: i) que se trata de un servicio y no un bien, ii) que se presta a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, iii) que se pone a disposición del usuario mediante accesos en línea, iv) que es por esencia automático, y v) que no es viable en ausencia de la tecnología de la información; y que la Administración ha calificado erróneamente los servicios prestados por la citada empresa como servicios digitales, toda vez que no cumplen con la definición prevista en el reglamento.

Que reiteró que los servicios prestados por dicha empresa consistieron en la asistencia a su empresa en las áreas administrativas, y que se llevaron a cabo íntegramente mediante correo electrónico y llamadas telefónicas, entre otro; que no fueron prestados únicamente e íntegramente mediante correo electrónico y por ende, mediante un medio electrónico como el Internet, sino que parte importante en la prestación de dichos servicios fueron las llamadas telefónicas, lo que refleja a su vez que la utilización del Internet significó únicamente un medio de comunicación dentro de la prestación del servicio, por tanto, el solo hecho que no

D V S 10



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

sea posible identificar qué parte del servicio efectivamente se prestó vía telefónica y qué parte por Internet, debe bastar para que se descarte la posibilidad de que exista un servicio digital en el presente caso.

Que manifestó que no se cumple con el requisito esencial de la prestación del servicio mediante accesos "en línea", dado que el mismo se refiere a aquellos servicios donde resulta imprescindible que la prestación del servicio mismo se efectúe en forma instantánea y simultánea (en tiempo real) al momento en que el usuario accede al sistema, lo que no ocurre en su caso. Precisa que el correo electrónico no es un medio que posibilite una interacción continua entre el prestador del servicio y el usuario del mismo, ya que no permite la obtención de una respuesta instantánea por parte del primero al segundo, o viceversa; sin embargo, si bien la Administración ha reconocido que los servicios no fueron prestados de forma inmediata, concluye que ello no significa que no haya sido prestado "en línea", desconociendo injustificadamente la definición del servicio digital que el propio reglamento contempla. Cita lo señalado en las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, respecto al caso especial de los servicios de consultoría por correo electrónico. Asimismo, expone los mismos argumentos detallados en su escrito de apelación respecto a que el término "correo electrónico" sea interpretado de manera restrictiva y sobre el Gmail.

Que de otro lado, indicó que la Administración de manera equivocada considera que los servicios prestados por la citada empresa consistieron en servicios de consultoría, no obstante, estos consistieron en la asistencia en diversas áreas, como la administrativa, recursos humanos, tesorería, informática, entre otras, a fin de optimizar su gestión empresarial y cumplir con los requerimientos de información por parte de su matriz; que en relación con el concepto de consultoría, esgrimió argumentos similares a los expuestos en su escrito de apelación, antes detallados; que en ese sentido, no resulta correcto que se califique los servicios prestados por la citada empresa como servicios de consultoría, en tanto que no fueron brindados por consultores (personas naturales) ni tampoco se emitieron opiniones respecto de algún tema que le haya sido consultado por su empresa, pues de la revisión de los correos electrónicos que presentó, se observa que consistieron en la asistencia en las diversas áreas, es más se advierte que la información enviada era en su mayoría indicaciones para el cumplimiento de las obligaciones de reporte frente a las indicaciones de la casa matriz, así como para la ejecución de otras operaciones de interés para el grupo empresarial.

Que en el punto N° 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222110003132 (fojas 174 a 184), se dejó constancia de los argumentos expuestos en el citado escrito presentado, y señaló que de acuerdo a las copias de los correos electrónicos cursados entre la recurrente y la citada empresa, se aprecia que la primera realiza consultas a la segunda respecto a las diferentes áreas que le presta servicios y que se encuentran detalladas en el contrato presentado, la cual absuelve o responde por correo electrónico o teléfono, entre otro.

Que precisa que de los citados correos se observa las siguientes consultas: En el caso de servicios prestados al departamento de compras y racionalización, la recurrente efectúa consultas respecto a documentación para la adquisición de grúas, donde la citada empresa emite una opinión al respecto, señalando instrucciones de cómo realizar la compra, enviando cuadros comparativos, ofertas y otros. En el caso de servicios de recursos humanos, la recurrente efectúa consultas sobre qué tipo de pruebas se podría hacer para el puesto de director de estudios, recibiendo por parte de la citada empresa, una opinión al respecto, señalando los tipos de pruebas a hacerse, lo mismo ocurre para el puesto de recepcionista, entre otros, como una opinión respecto a las personas que podrían ocupar un cargo, al haber efectuado la revisión de las pruebas realizadas por la recurrente, indicando qué personas están dentro de la media, señalando sus cualidades. En el caso de asistencia jurídica, la recurrente efectúa consultas por licitaciones, poderes u otros, remitidas a la mencionada empresa. En el caso del departamento de informática, se aprecia consultas sobre "error en Hal", y sobre las modificaciones a realizarse respecto a la información a ingresar, donde la referida empresa emite una opinión al señalar las indicaciones a seguir para absolver la consulta, y los procedimientos a seguir, respectivamente.

Que asimismo, indica que se observa que la recurrente ingresa información a un sistema SIGRID a fin de que la citada empresa efectúe el cierre de las obras que realiza la recurrente, precisando que dicho sistema es una aplicación diseñada para gestionar todos los aspectos de una empresa, contabilidad, recursos humanos, control de almacenes, facturación, relaciones con clientes, gestión de web, etc., de tal forma que



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

automatiza los procesos y se produce la reducción de tareas manuales, lo cual facilita un rápido acceso a toda la información de la empresa, en sí tal sistema es una herramienta que integra todos los procesos de una empresa y permite conocer el estado de la misma, en tiempo real y desde cualquier lugar, gracias a un sencillo acceso remoto; de otro lado, la citada empresa indica que tienen que realizar un asiento de integración en SIGRID en la empresa Reporting Internacional Preventa para el cierre de cada mes, señalando el tipo de asientos a realizarse y cómo hacerse e indicando que ya tienen la conexión habilitada, y teniendo en cuenta que los consultores de la citada empresa revisan previamente los informes para la consolidación del grupo, se observa que ésta brindó el servicio de consultoría al emitir opinión y absolver los posibles errores, modificaciones, etc.

Que manifiesta que la transacción predominante es la consultoría a través de correo electrónico, pues como señala la recurrente también se da a través de teléfono, sin embargo, no ha podido probar qué parte fue telefónica y qué parte mediante correo electrónico; que en un escrito anterior la recurrente a manera de sustento de sus operaciones, remitió los emails, posteriormente, manifestó que también se realizaban vía telefónica, no acreditando este hecho, aunque en algunos emails, hacen referencia a llamadas telefónicas, sin embargo, de la documentación presentada se puede apreciar que el factor predominante son las consultas vía correo.

Que agrega que para que se dé un servicio digital y este sea por consultoría a través de correo electrónico, se debe tener las siguientes características: i) que sea un servicio: es decir, la realización de una prestación, lo que se produce cuando la mencionada empresa absuelve las consultas formuladas por la recurrente, así como adicionalmente realiza otros servicios como elaborar listas de potenciales clientes y proveedores, elaboración de directrices de rentabilidad y la gestión de los medios de pago entre otros servicios, y ii) que se dé a través de Internet: en el caso de los servicios digitales, el acceso electrónico a servicios de consultoría, por el cual se puede proveer servicios profesionales a través de correo electrónico, la prestación no se da siempre en línea de manera inmediata, pues por el contenido de la consulta, el procesamiento de la misma para dar una respuesta puede tardar, con lo que la prestación es mediata, a lo que agrega que si bien algunos autores consideran al correo electrónico como una operación fuera de línea, sin embargo, el reglamento ha calificado al acceso electrónico como un servicio digital a pesar de no necesariamente originar una respuesta al usuario de forma inmediata, lo cual evidencia que la rapidez con la que se ejecuta el servicio en relación con el requerimiento del usuario no es determinante para que se considere la existencia de un acceso en línea, de acuerdo con el Informe Nº 018-2008-SUNAT/2B0000.

Que por lo expuesto, concluye que la citada empresa brindó servicios de consultoría a través de correo electrónico telefónico, entre otro, y de consultas en línea bajo el sistema SIGRID, automatizando los procesos pudiendo conocer el estado de la misma en tiempo real, lo cual configura el servicio digital.

Que mediante el punto Nº 01 y el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0222110003943 (fojas 171 y 172), al amparo del artículo 75º del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente los descargos a las observaciones formuladas en el punto Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº 0222110003132, adjuntando la documentación respectiva.

Que en respuesta al mencionado requerimiento mediante escrito de 6 de julio de 2011 (fojas 129 a 140), la recurrente señaló que los servicios prestados por la empresa no domiciliada no califican como servicios de consultoría sino como servicios administrativos, por lo que no podrían definirse como servicios digitales, reiterando lo señalado en respuesta al anterior requerimiento en cuanto al concepto de consultoría, agregando que conforme con la Carta Nº 247-2006-SUNAT, los servicios de contabilidad y control, así como los de administración y gestión de almacenes, refacción y almacén general, no califican como consultoría ni como asistencia técnica, toda vez que en dichos servicios no se emite opinión sobre un tema consultado ni se brinda asesoramiento destinado al desarrollo o transformación de las actividades de una empresa, con lo cual, considera que de la documentación presentada se advierte que los servicios prestados por la citada empresa (asistencia en la dirección y gestión de la empresa, informática o help desk, recursos humanos, tesorería, etc.) están vinculados a la gestión y administración de tal empresa, los que fueron contratados a fin de llevar una adecuada administración y gestión de su negocio, así como mantener el mismo dentro de los lineamientos y políticas del grupo empresarial, los que incluyeron los citados servicios.



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

Que menciona que no se prestaron servicios digitales a través del sistema SIGRID, como plataforma electrónica, toda vez que los servicios de help desk no se han prestado a través de ese sistema, el que no permite dicha función, sino a través de asistencia telefónica o por email; que el mismo es un sistema contable en forma computarizada que durante el año 2008 fue utilizado únicamente para ingresar información contable y administrativa de manera sistematizada (como vía alternativa a su ingreso o registro en medios físicos), la cual es utilizada en un momento posterior para la consolidación de la información del grupo; que no ha efectuado pago alguno por la prestación de tal servicio; que los servicios de materia informática se dieron respecto a diversos temas vinculados a las ciencias de la tecnología de la información que requería la empresa, tales como, el llenado de pantallas del sistema contable SIGRID, las aclaraciones o informaciones para el llenado en ningún caso fueron efectuadas por el mismo sistema, sino vía email o teléfono, en eso consistió la asistencia técnica o help desk, por lo que no se le ha prestado un servicio a través del SIGRID; que además en ningún caso tal sistema es una plataforma electrónica para prestar un servicio digital a través del mismo, sino que fue el objeto de asistencia en las actividades de help desk.

Que manifiesta que los servicios prestados por la empresa no domiciliada a través de correo electrónico y teléfono no constituyen servicios prestados en línea; que a pesar que ha señalado que los servicios se brindaron por dichos medios, la Administración optó por considerar arbitrariamente como transacción predominante el servicio prestado a través del correo electrónico, aun cuando varios de estos hacen referencia a las llamadas telefónicas, tal como lo reconoce la propia Administración; que reitera lo señalado respecto a que tales servicios no fueron prestados únicamente mediante correo electrónico y por ende, mediante un medio electrónico como el Internet; que al haberse acreditado que parte importante de los servicios fueron realizados por teléfono, el reparo resulta incorrecto dado que los servicios por teléfono en ningún caso configuran un servicio digital; y que reitera también lo mencionado respecto a que el correo electrónico se refiere a un mecanismo de comunicación "fuera de línea" (offline), tal como se sostuvo en las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0222110003943 (fojas 158 a 168), se dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y se señaló, en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que los servicios prestados por la empresa no domiciliada están vinculados a la gestión y administración de tal empresa y en ningún caso califican como consultoría, que de acuerdo con el Informe Nº 15-2004-SUNAT/2B0000, el servicio de consultoría involucra un asesoramiento, elemento que se encuentra presente en los servicios brindados, así como la citada empresa ha emitido un opinión sobre las diversas áreas en las que presta servicios, conforme con el detalle contenido en el Resultado del Requerimiento Nº 0222110003132, respecto a las consultas efectuadas por la recurrente; agrega que hubo asesoramiento ya que en el contrato antes mencionado se precisa que tal empresa actuará como asesor técnico general de la recurrente y de todas sus filiales, y se obliga a prestar todos los servicios que estén relacionados de forma directa o indirecta con el conjunto de sus actividades que la mencionada empresa pueda realizar, por lo que esta prestó los servicios de consultoría al emitir opinión sobre los temas consultados y también brinda asesoramiento, término que se incluye dentro del servicio de consultoría, y no son servicios de administración, ya que en este tipo de servicios no se emite opinión sobre un tema consultado ni se brinda asesoramiento.

Que en relación con lo señalado por la recurrente en cuanto a que no se prestaron servicios digitales a través del sistema SIGRID, la Administración manifiesta que la recurrente señala que uno de los servicios que prestó la empresa fue help desk, lo cual no es cierto, ya que tal término según la Carta Nº 247-2006-SUNAT/20000, significa soporte en sistemas para atención en línea de usuarios de las empresas del grupo, hecho que no ocurre, pues de acuerdo a los emails presentados, fueron de consultas absueltas por la empresa no domiciliada a través del correo electrónico, y no en línea que es la característica de help desk, además no está cuestionando el servicio brindado por tal empresa sino que por este servicio no se haya efectuado la retención; que cuando hace referencia al SIGRID lo hace ya que de acuerdo con sus emails se determina que la empresa ingresa información a este sistema a fin que la mencionada empresa efectúe el cierre de sus obras, según se aprecia de los correos electrónicos, reiterando que dicha empresa indica que tienen que realizar un asiento de integración en SIGRID en la empresa Reporting Internacional Preventa para el cierre de cada mes, señalando el tipo de asientos a realizarse y cómo hacerse e indicando que ya tienen la conexión habilitada, y teniendo en cuenta que los consultores de la empresa no domiciliada revisan



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

previamente los informes para la consolidación del grupo, se observa que esta brindó el servicio de consultoría al emitir opinión y absolver los posibles errores, modificaciones, etc, y no el servicio de help desk, pues de acuerdo a los emails el tipo de asiento a realizarse es de carácter contable, ya que se tiene que ingresar cuentas contables con los débitos y abonos, lo que significa que el servicio de help desk no puede absolverlo sino un profesional relacionado al área contable; reitera que dicho sistema es una aplicación diseñada para gestionar todos los aspectos de una empresa, contabilidad, recursos humanos, etc., de tal forma que automatiza los procesos y se produce la reducción de tareas manuales, lo cual facilita un rápido acceso a toda la información de la empresa, en sí tal sistema es una herramienta que integra todos los procesos de una empresa y permite conocer el estado de la misma, en tiempo real y desde cualquier lugar, gracias a un sencillo acceso remoto.

Que respecto a lo argumentado en el sentido que los servicios prestados por la empresa no domiciliada a través de correo electrónico y teléfono no constituyen servicios prestados en línea, la Administración menciona que no ha considerado arbitrariamente como transacción predominante al servicio prestado a través del correo electrónico, sino que de acuerdo a la documentación presentada, como los correos, se aprecia que efectivamente así es, más aun si la recurrente no ha acreditado que los servicios sean vía telefónica, pues si bien en algunos correos se hace referencia a llamadas telefónicas, no significa que estas se hayan hecho por consultas, ya que el contribuyente no ha señalado el número telefónico a donde se realizan las llamadas, las fechas en que se realizaron, los horarios en que se efectuaron, ni cuáles fueron los temas tratados y/o consultados, por lo que concluye que la transacción de los servicios de consultoría brindados fueron a través de correo electrónico; que la recurrente está desconociendo el pronunciamiento dado por la Administración a través del Informe N° 018-2008-SUNAT, donde se señala que el numeral 7 del artículo 4º-A del anotado reglamento, considera al correo electrónico como acceso en línea a pesar que la respuesta no sea en forma inmediata y que algunos autores la consideren fuera de línea; que cuando se consignó en el anterior resultado de requerimiento que la prestación del servicio de consultoría se realizó mediante llamadas telefónicas, se hizo porque la recurrente así lo señalaba, sin embargo, no ha acreditado con documentación que el servicio se haya brindado a través de llamadas telefónicas.

Que por lo expuesto, concluye que tal empresa ha prestado servicios de consultoría brindados en las diferentes áreas de la empresa a través de correo electrónico y del SIGRID, lo cual configura servicio digital, por lo que procedió a reparar para efectos del Impuesto a la Renta de No Domiciliado, los servicios prestados por la citada empresa.

Que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente se tiene que la Administración considera que los servicios prestados por la empresa no domiciliada

califican como servicios de consultoría, tanto los que fueron brindados a través del correo electrónico y del sistema SIGRID (aplicativo diseñado para gestionar todos los aspectos de una empresa) a la recurrente, los cuales configuran como "servicios digitales", en atención a lo dispuesto por el numeral 7 del inciso b) del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, el "acceso electrónico a servicios de consultoría", motivo por el cual, manifiesta que aquella debió retener el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos enero, febrero, junio y agosto a diciembre de 2008.

Que por su parte, la recurrente sostiene que los servicios prestados por la citada empresa no califican como servicios de consultoría, dado que dichos servicios fueron de administración y gestión y se realizaron mediante llamadas telefónicas y correo electrónico; que no se prestaron servicios de consultoría a través del sistema SIGRID; y que el supuesto de "acceso electrónico a servicios de consultoría", debe cumplir necesariamente con cada uno de los elementos que configuran un "servicio digital" contenidos en el primer párrafo del inciso b) del artículo 4º-A del citado reglamento, lo que no ha ocurrido en su caso, entre otros.

Que a fin de establecer la procedencia de los reparos efectuados por la Administración, se debe tener en cuenta que el inciso b) del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 159-2007-EF, define al servicio digital como todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información.

Que de la definición antes citada se aprecia que para que se configure un servicio digital deben concurrir ciertos elementos constitutivos, tales como, que se trate de un servicio; que este deba prestarse a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red; que se preste mediante accesos en línea; que deba ser esencialmente automático; que dependa de la tecnología de la información, lo que implica que sólo sean viables si existe desarrollo básico de herramientas informáticas; y que además sean utilizados económicoamente en el país.

Que en cuanto a los elementos que permiten explicar la existencia de un servicio digital, en las "X Jornadas de Derecho Tributario Nacionales" realizadas en diciembre de 2008⁶, se señaló como elementos los siguientes:

"a) Es un servicio y no un bien: (...) el servicio digital conlleva implícitamente una prestación de hacer, con contenido generalmente intelectual o intangible cuya ejecución no está circunscrita a un lugar físico determinado y que, además, se pone a disposición del usuario a través de medios electrónicos. El servicio digital se encuentra caracterizado por los siguientes aspectos: (i) Simultaneidad.- Esta característica plantea que la "producción y compra de prestación de servicios vienen juntas". Esto quiere decir que bastará la solicitud del usuario para desatar, de modo instantáneo y automático, la prestación efectiva del servicio. Después de todo, la esencia del servicio es que su prestación beneficie al usuario de forma inmediata, permitiendo que tanto prestador como usuario se interconecten y el servicio se agote en forma instantánea. (...) iii) Interacción.- Esta característica es una consecuencia necesaria de la simultaneidad del servicio digital. Al estar la solicitud del usuario inmediatamente seguida por la prestación del servicio, se crea el espacio idóneo para generar interacción entre el comprador y el prestador del servicio. (...)

b) Se presta a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes: este elemento explica las distintas vías electrónicas a través de las cuales los servicios pueden ser prestados: - Servicios digitales prestados a través de Internet, (...) de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos utilizados por Internet, (...) de cualquier adaptación o aplicación de las plataformas utilizadas por Internet, y (...) de cualquier adaptación o aplicación de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes.

c) Se pone a disposición del usuario mediante accesos en línea: Este es el requisito esencial del servicio digital. El punto medular del servicio digital es que su prestación beneficie al usuario en forma inmediata, permitiendo que, cuando el usuario acceda al sistema, el servicio se agote (se use o se consuma) en forma instantánea. La comunicación en línea está referida al mecanismo por el cual una persona se comunica directamente con un sistema de cómputo y obtiene respuestas inmediatas a través de los terminales del computador. El concepto más común es la expresión "en línea" describe una situación en la que el "equipo u operaciones" se encuentran en "comunicación directa con, y bajo el control directo de un procesador central". Otros autores la definen en contraposición a lo que debe entenderse como "fuera de línea", lo cual significa "de, o relativo a un dispositivo de comunicación electrónica que no funciona en operación de "tiempo real". (...) Podemos destacar cuatro alcances definidos del elemento bajo análisis: - Primero, el usuario tiene la posibilidad de usar o consumir los servicios a través de un medio electrónico. Cuando la norma alude a que el servicio "se pone a disposición" del usuario mediante un acceso en línea, se refiere a que es el contenido mismo del servicio el que se traslada, se reparte o se distribuye o se presta al usuario a través de esa vía. (...) En efecto, "poner a disposición" el servicio no significa que la comunicación o la conexión de entrada es electrónica sino que el servicio completo se distribuye por ese medio, lo que ha permitido al usuario consumirlo. Ello implica que no podría configurar un servicio digital aquél cuya primera conexión se realiza por medios electrónicos mediante acceso, por ejemplo a Internet, pero que origina que el

⁶ "Los Servicios Digitales como supuesto de Renta de Fuente Peruana", págs 176-183.



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

servicio mismo (e.g. procesamiento de información) se realice en forma física y se transmita por un medio mecánico o físico como por ejemplo, el teléfono o el fax. En ese caso el "servicio" (el procesamiento de datos) no se "habría puesto a disposición" del usuario a través de un acceso electrónico. El Internet habría sido utilizado como un medio de comunicación inicial, pero el servicio mismo habría sido realizado en forma física o manual. – Segundo: No basta que el servicio mismo se distribuya, se reparta o se preste al usuario mediante un medio electrónico, sino que es imprescindible que esa distribución, reparto o prestación del servicio mismo –y en ello, su consumo o aprovechamiento- se efectúe en forma instantánea y simultánea al momento en que el usuario accede al sistema, es decir "en línea" (...). – Tercero, el uso o consumo se efectúa en forma "remota", es decir sin la necesidad de la "presencia física" del prestador. Esta característica se manifiesta en la capacidad que tiene todo sistema en línea para "comunicarse con una instalación distante de procesamiento de datos a través de un eslabón de datos". (...) – Cuarto, el servicio, en esas condiciones, se ejecuta en tiempo real, es decir como si efectivamente esa "presencia física" existiera.

d) Es por esencia automático: De acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, lo automático es la "ciencia que trata de sustituir en un proceso el operador humano por dispositivos mecánicos o electrónicos". Esta característica propia de las operaciones de e-commerce e implica que el servicio digital sea lógico, interactivo y donde la intervención humana sea accesoria.

e) No es viable en ausencia de la tecnología de la información: La expresión "tecnología de la información", se define como una "combinación de los recursos de computación y de comunicaciones a gran velocidad para la transmisión de datos, sonido y video". Este requisito es reiterativo de la naturaleza tecnológica de este tipo de prestaciones, ante la ausencia del desarrollo de la ingeniería de sistemas y otras ciencias afines, los servicios que aquí hemos analizado no podrían ser prestados".

Que de acuerdo con lo indicado, es evidente que a fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como servicio digital cuya retribución constituya renta de fuente peruana es indispensable verificar en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos antes descritos.

Que asimismo, cabe precisar que el numeral 7 del inciso b) del citado artículo 4-Aº, ha calificado como servicios digitales, entre otros, al acceso electrónico a servicios de consultoría: Servicio por el cual se pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.

Que en cuanto a los servicios prestados por la empresa no domiciliada calificados como "servicios de consultoría", que fueron brindados a través del correo electrónico, lo que a criterio de la Administración los configura como "servicios digitales", cabe indicar que la Administración señala que la citada empresa ha emitido una opinión sobre las diversas áreas en las que presta servicios, conforme se advierte de los correos presentados por la recurrente, respecto a las consultas efectuadas por la recurrente, en el caso de servicios prestados al departamento de compras y racionalización, servicios de recursos humanos, asistencia jurídica, departamento de informática, entre otros, y que hubo asesoramiento ya que en el contrato antes mencionado se precisa que tal empresa actuará como asesor técnico general de la recurrente y de todas sus filiales, por lo que ésta prestó los servicios de consultoría al emitir opinión sobre los temas consultados y también brinda asesoramiento, término que se incluye dentro del servicio de consultoría, y no son servicios de administración, como refiere la recurrente, ya que en este tipo de servicios no se emite opinión sobre un tema consultado ni se brinda asesoramiento.

Que al respecto, obra en autos el Contrato de Arrendamiento de Servicios de 30 de abril de 2008 (fojas 204 a 210), suscrito por la empresa no domiciliada y la recurrente, en la cual se señala que forma parte del objeto social de la citada empresa, la dirección y control de las actividades empresariales y resultados de las sociedades filiales, participadas o en las que mantenga un interés patrimonial, todo ello mediante la organización de medios materiales y humanos y la prestación a las mismas de todo tipo de servicios de dirección, gestión administrativa, control y asesoramiento diverso; que entre dichas sociedades en cuyo capital social participa la empresa no domiciliada se halla la razón social de



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

la recurrente, sociedad ésta que, al igual que las sociedades otras filiales se le ha venido prestando los servicios anteriormente descritos.

Que en la primera cláusula se estipula que la citada empresa, dentro del ámbito del arrendamiento de servicios y en el marco de las actividades que forman parte del objeto social y que antes se han indicado, actuará como asesor técnico general de la recurrente, y en consecuencia se obliga a prestar a ésta, todos cuantos servicios estén relacionados de forma directa o indirecta con el conjunto de actividades que puede desarrollar a tenor de su objeto social tales como: a) Servicios de Asesoramiento y Dirección, elaboración de listas de potenciales clientes y proveedores, tanto en el ámbito nacional como internacional, asesoramiento en el diseño y ejecución de estrategias de promoción y otras actividades dirigidas hacia la expansión del negocio, así como el mantenimiento de un adecuado nivel de promoción en las zonas donde opera, incluyendo una revisión periódica para determinar en cada momento la adecuación del nivel de promoción a las necesidades empresariales y, en general, ayuda en la función de promover los servicios que da a sus clientes, la asistencia en el desarrollo de nuevos proyectos y su planificación (...); c) Servicios de Recursos Humanos: selección de profesionales atendidas las necesidades de la sociedad, estableciendo programas de formación, de métodos de evaluación de los puestos de trabajo y de las medidas para el cálculo de rendimiento, determinación y establecimiento de la política de personal y de sus métodos de remuneración; d) Servicios de Informática: colaboración en el análisis, selección y desarrollo de programas para la más eficaz gestión de la sociedad, colaboración en la implementación de sistemas informáticos y formación del personal de la sociedad en su utilización (...); g) Asistencia Jurídica: asesoramiento y elaboración de informes en materia de contratos, resolución de consultas, intervención y seguimiento de los asuntos judiciales de la sociedad, asesoramiento y negociación con las compañías de seguros para obtener las coberturas más beneficiosas así como la prestación de cualesquiera otros servicios de índole jurídica; entre otros.

Que asimismo, obran en autos las copias de los correos presentados por la recurrente, de los cuales se aprecia las comunicaciones efectuadas por la recurrente y la citada empresa, respecto a la documentación que la recurrente debía tener para poder realizar la compra de grúas (fojas 64 y 65), respecto a qué pruebas se podría hacer para el puesto de director de estudios, de recepcionista, respecto a las personas que podrían ocupar un cargo, y la revisión de las pruebas realizadas por la recurrente (fojas 56, 57, 61 y 62), respecto a algunas dudas que la recurrente pide que se aclare sobre diversa documentación que fue solicitada por un estudio de abogados y sobre cómo se está llevando la recopilación de documentación (fojas 53 a 55), y respecto a que no se puede modificar los importes de los asientos que tenía en dólares a soles (foja 47).

Que de lo anteriormente expuesto, se tiene que aun en el supuesto que los servicios prestados por la citada empresa en virtud del citado contrato, califiquen como servicios de consultoría, para que se configurara el servicio digital de "acceso electrónico a servicios de consultoría", supuesto previsto en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se debía cumplir con los elementos establecidos en la definición de servicio digital prevista en el citado inciso b) del artículo 4º-A; no obstante, en el presente caso se aprecia que los servicios prestados no califican como tales, en atención a que conforme con la descripción antes señalada, tales servicios no se pusieron a disposición del usuario mediante accesos en línea, ya que no se advierte que su prestación hubiera beneficiado a la recurrente en forma inmediata, advirtiéndose de tales correos que estos solo fueron un medio de comunicación, así como también se aprecia que tales servicios son viables en ausencia de la tecnología de la información, más aun si la misma recurrente desde el procedimiento de fiscalización ha venido señalando que parte de los servicios prestados se efectuaron mediante llamadas telefónicas, es más, en algunos correos se aprecia que se hace referencia a llamadas telefónicas, lo que inclusive fue aceptado por la Administración en etapa de fiscalización, siendo que si bien aquella con posterioridad señala que la recurrente no acreditó tales llamadas, dicha afirmación evidencia que tales servicios podían ser prestados mediante llamadas, es decir, eran viables en ausencia de la tecnología de la información, motivo por el cual, al no cumplir con tales elementos constitutivos de la definición de servicio digital, el reparo no se encuentra arreglado a ley en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

Que en cuanto a lo señalado por la Administración respecto a que para que se dé un servicio digital y este sea por consultoría a través de correo electrónico, se debe tener las siguientes características: i) que sea un servicio y ii) que se dé a través de Internet, cabe señalar que dicho supuesto debe cumplir con los elementos establecidos en la definición de servicio digital prevista en el inciso b) del artículo 4-Aº del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que considerar solo las características mencionadas por la Administración daría lugar a que si la consultoría se absolviera por teléfono, no se generaría renta de fuente peruana al no constituir dicha actividad un servicio digital; sin embargo, si la consultoría se realizara a través del envío de un correo electrónico, podría entenderse que sí hay servicio digital por el solo hecho que así lo establece el numeral 7 antes referido, resultando contrario a la equidad horizontal y al principio de neutralidad, aplicar el Impuesto a la Renta en función del medio de comunicación empleado para prestar el servicio, tal como se indicó en las "X Jornadas de Derecho Tributario Nacionales".

Que asimismo, en cuanto a lo manifestado por la Administración en el sentido que la prestación no se da siempre en línea de manera inmediata, ya que por el contenido de la consulta, el procesamiento de la misma para dar una respuesta puede tardar, con lo que la prestación es mediata, lo cual evidencia que la rapidez con la que se ejecuta el servicio en relación con el requerimiento del usuario no es determinante para que se considere la existencia de un acceso en línea, sustentándose en el Informe Nº 018-2008-SUNAT/2B0000, es del caso anotar que el mismo no resulta vinculante para este Tribunal, sino únicamente para la Administración, según lo dispuesto por el artículo 94º del Código Tributario⁷.

Que de otro lado, respecto a los servicios prestados por la empresa no domiciliada calificados por la Administración como "servicios de consultoría", los que fueron brindados a través del sistema SIGRID (aplicativo diseñado para gestionar todos los aspectos de una empresa) a la recurrente, que según la Administración configuran como "servicios digitales", cabe indicar que la Administración manifiesta que de los correos presentados por la recurrente, se observa que ingresa información al sistema SIGRID a fin de que la citada empresa efectúe el cierre de las obras que realiza la recurrente, precisando que dicho sistema es una aplicación diseñada para gestionar todos los aspectos de una empresa, de tal forma que automatiza los procesos y se produce la reducción de tareas manuales, es decir, es una herramienta que integra todos los procesos de una empresa y permite conocer el estado de la misma, en tiempo real y desde cualquier lugar, gracias a un sencillo acceso remoto; y que la citada empresa indica que tienen que realizar un asiento de integración en SIGRID para el cierre de cada mes, señalando el tipo de asientos a realizarse y cómo hacerse e indicando que ya tienen la conexión habilitada, y teniendo en cuenta que los consultores de la citada empresa revisan previamente los informes para la consolidación del grupo, se observa que esta brindó el servicio de consultoría al emitir opinión y absolver los posibles errores, modificaciones, etc.

Que obran en autos los correos electrónicos presentados por la recurrente, en los que se aprecia que la citada empresa señala a la recurrente que se debería poner en contacto para ayudarla a hacer el cierre de las obras en SIGRID, pero que ha detectado que le falta información sobre las empresas y obras que deberían estar dadas de alta en el sistema para poder hacer el cierre; que va a hacer un asiento de integración del resultado en SIGRID para el cierre de cada mes, y que debe hacer un asiento por mes para cada obra, con su correspondiente analítica (folios 49, 123 y 124).

Que de lo expuesto se tiene que si bien la Administración señala que la empresa no domiciliada brindó el servicio de consultoría a la recurrente mediante el sistema SIGRID, se sustenta solo en lo manifestado en los citados correos, no obrando en autos documentación alguna en la que se pueda verificar si efectivamente mediante dicho sistema se integran todos los procesos de una empresa y permite conocer el estado de la misma, en tiempo real y desde cualquier lugar, a través de un acceso remoto, como refiere la Administración, a fin de poder verificar si el mismo cumple con los elementos señalados en el inciso b) del artículo 4º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido, el reparo no se encuentra debidamente sustentado en este extremo. Asimismo, cabe precisar que si bien la Administración refiere que

⁷ Conforme con el artículo 94º del Código Tributario, el pronunciamiento que se emita con motivo de las consultas por escrito que se presentan ante la Administración Tributaria competente, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 05459-8-2018

en una reunión se determinó que dicho sistema es una aplicación para gestionar todos los aspectos de una empresa, no obra en autos documentación en la que se evidencie ello.

Que estando a lo expuesto, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto los valores que se sustentan en los reparos antes analizados, siendo que estando a tal fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme puede apreciarse de la Constancia de Informe Oral N° 0741-2018-EF/TF que obra a foja 606.

Con los vocales Ruiz Abarca, Falconí Sinche e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0250140015791/SUNAT de 28 de junio de 2012, en el extremo impugnado, y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0018809 a 022-003-0018816.

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



HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA



RUIZ ABARCA
VOCAL



FALCONÍ SINCHE
VOCAL



Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
HL/RM/SR/mgp