



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

EXPEDIENTE N° : 1735-2019  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta  
PROCEDEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 27 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de enero a diciembre de 2014, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el servicio de asesoramiento prestado por la no califica como toda vez que no cumple con las características señaladas en el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 4-A de su reglamento y su correspondiente exposición de motivos.

Que menciona que los servicios de asesoramiento no se llevan a cabo valiéndose de o cualquier tipo de adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de tecnología utilizada por internet o cualquier otra red, toda vez que la ejecución de éstos implica la realización de labores intelectuales a cargo de profesionales especializados, quienes de elaboran respuestas a las demandas específicas de las diferentes áreas de la recurrente. Siendo ello así, los correos electrónicos fueron empleados únicamente como medios de comunicación, y dicho elemento no es suficiente para calificar a dichos servicios como

Que señala que los servicios no son prestados mediante dichos servicios nunca se efectuó en forma recurrente accede al sistema. toda vez que la prestación de al momento en que la

Que agrega que los servicios de asesoramiento prestados por la no son esencialmente automáticos, pues requieren y resulta indispensable la intervención humana. Asimismo, el uso del se configura únicamente por el uso del para realizar algunas coordinaciones, envío de información, consultas eventuales, controles de avance, entre otro tipo de comunicaciones que tenía que realizar la empresa no domiciliada. No obstante, es considerado como un mecanismo de pues no es capaz de funcionar o enviar información de forma automática, sino que requiere de la intervención humana para funcionar. Resalta que la prestación predominante es esencialmente humana pues depende de la labor intelectual de los profesionales especializados que se encargan de prestar el asesoramiento correspondiente (se requiere que los analicen, planten soluciones y elaboren respuestas). Hace notar que utilizó medios como el , el cual requiere de la presencia humana para poderse llevar a cabo, dado que al ser una llamada es imprescindible la

Que menciona que la prestación de los servicios es perfectamente viable en ausencia de la tecnología de la información, pues las coordinaciones, reuniones, envío de información, entre otros, se puede realizar

M X J 1 ✓



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

presencialmente y físicamente. Recalca que los servicios en cuestión fueron básicamente de , para lo cual era necesario conocimientos intelectuales calificados, dada la toma de decisiones que en algunos casos se tenía que desarrollar, y el uso del y las son un mero instrumento para las coordinaciones, controles, sugerencias, entre otros.

Que aduce que en el supuesto negado que se confirme que los constituyen servicios digitales, es incorrecto que la Administración determine que existen omisiones relacionadas al pago de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de junio y noviembre de 2014, toda vez que la obligación de retener a la empresa no domiciliada por los servicios prestados -materia de reparo- se habría configurado en setiembre y diciembre de 2014 (periodos en los que se efectuó el ), conforme el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que dado el carácter accesorio de las resoluciones de multa, solicita considerar los argumentos expuestos durante el procedimiento y dejar sin efecto dichas resoluciones.

Que la Administración sostiene que del análisis de la información y documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, ha verificado que los servicios de asesoramiento prestados por cumplen las condiciones o requisitos establecidos en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que califican como servicios digitales, en la modalidad de '

Que aduce que los servicios en cuestión fueron brindados íntegramente a través de , es decir, que la recurrente accedió a dicho servicio a través de , y recibió respuesta a lo requerido, esto es la materialización del servicio, por la misma vía, siendo que la documentación presentada en fiscalización corrobora que fueron puestos a disposición de la recurrente mediante el , así como a través de la administrada por la . Añade que si bien se requiere de la intervención de profesionales especializados, ello no es para considerar que se trata de un servicio en dado que las respuestas, recomendaciones y soluciones se transmiten al usuario mediante el haciendo uso de la

Que menciona que el uso del es un medio indispensable para que preste los , debido a que al tratarse de un servicio prestado por los profesionales especializados designados por dicho , éste obedece a la velocidad e inmediatez de dicho medio, así como a la reducción de costos, lo que se corrobora con la documentación presentada por la recurrente, en la que se puede apreciar el dinamismo del servicio, al haberse utilizado el correo electrónico desde el acceso del usuario a respuestas y/o soluciones a los problemas planteados; así como los usuarios que reciben dicha información y pueden realizar nuevas consultas, aclaren dudas, etc.; dicha herramienta sirvió para el intercambio de información y documentación, habiendo puesto el , los procedimientos guías u otros documentos de soporte en la administrada por la Agrega que el hecho que el costo del mecanismo de entrega del no forme parte de la determinación de la contraprestación que debe pagar la recurrente —ya que este se ha determinado en función a las (lo cual ha sido afirmado por la recurrente)—, justamente se logra con el uso del correo electrónico, por lo que por las características de los servicios observados éstos dependen de la tecnología para su desarrollo.

Que en el presente caso, mediante Carta N° (foja 8052) y Requerimiento N° (fojas 8031 a 8036), notificadas el 18 de agosto de 2015, la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva por retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

enero a diciembre de 2014, como resultado del cual emitió, entre otros, los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° (fojas 8175 a 8179, 8180, 8182, 8184, 8185, 8187 a 8191), emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de enero a mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2014, respectivamente; las cuales se emitieron con monto cero al no haberse determinado reparos a la base imponible.
- Resoluciones de Determinación N° (fojas 8157 a 8179, 8186, 8183, 8181), emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de junio, setiembre y noviembre de 2014, respectivamente; por el reparo por servicios prestados por el que califican como por los cuales no se ha efectuado la retención del 30%
- Resoluciones de Multa N° (fojas 8151 a 8156), emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que de lo expuesto se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los mencionados reparos y las sanciones de multa vinculadas se encuentran conformes a ley.

## RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que tal como se indicó las Resoluciones de Determinación N°

(fojas 8175 a 8179, 8180, 8182, 8184, 8185, 8187 a 8191), fueron emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de enero a mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2014, respectivamente, con monto cero al no haberse determinado reparos a la base imponible.

Que la recurrente no ha esgrimido argumento alguno respecto del presente extremo, por lo que al no haberse determinado reparos y no existir controversia, corresponde confirmarlas.

## RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que mediante el punto N° 02 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 8032 y 8033), la Administración solicitó a la recurrente presentar la documentación señalada en los numerales 1 y 2 del punto 1 de dicho requerimiento; el número de orden del PDT 617, el periodo, el código y la descripción del servicio, en el cual fueron declarados para efectos del Impuesto a la Renta de No Domiciliados; respecto de cada uno de los servicios que figuran en el de Transferencia del ejercicio 2014 como servicios recibidos por el contribuyente, entre los cuales se encontraba el siguiente:

| Moneda            | Monto en Nuevos Soles S/. |
|-------------------|---------------------------|
| ALUD 1 579 850,00 | 4 115 683                 |

Que en el escrito de respuesta de 25 de setiembre de 2015 (fojas 8018 y 8019), la recurrente mencionó que recibía de sus vinculadas diversos servicios de naturaleza administrativa (como gestión de recursos, de comunicaciones, finanzas, marketing, entre otros), los cuales le permitían tener un mejor rendimiento en sus líneas de negocio; y, asimismo, en tanto se realizan íntegramente en el todo vez que no constituyen supuestos de asistencia técnica. En cuanto a y que prestaba servicios de a todas las señaló que se trataba de la Agregó que los

*M X J*



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

servicios que le prestaba eran, principalmente, servicios de , respecto a lo cual adjuntó documentación de sustento (contrato de servicios de asesoría, facturas, correos que evidencian la efectiva prestación del servicio de asesoramiento e información que se encuentra en administrada por la —, donde se cuelgan nuevas metodologías de trabajo, guías empresariales, entre otros). Aduce que también le brinda el servicio de asesoría en y demás herramientas de gestión financiera con su equipo de , y para sustento adjuntó: i) el contrato en el cual se evidencian las condiciones del servicio, la metodología para calcular el valor del servicio y plazos; ii) la factura; iii) la liquidación de horas-hombre que sustentan el monto de la factura; iv) tickets los cuales evidencian la efectiva prestación del servicio de pues en dichos tickets se pueden visualizar las consultas que se realizaron a Y las respuestas que ésta emitió, todo ello relacionado al empresarial y demás sistemas de

Que en el Punto N° 2 del resultado del referido requerimiento, la Administración dejó constancia de la documentación exhibida y/o presentada por la recurrente, respecto, entre otros, a su como lo son las copias simples de: i) facturas; ii) contratos originales y traducidos al español; iii) cartas dirigidas a la entidad bancaria para la transferencia a favor del proveedor; iv) asientos contables donde se registran los servicios prestados por no domiciliado y donde contabiliza la cancelación de los servicios; v) Informes de auditoría de conformidad con el inciso f) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta de los ; vi) informes y documentos diversos respecto de los servicios prestados por los vii) constancias de presentación de libros electrónicos Diario, Mayor y Registro de compras en 1 archivador; viii) archivadores divididos por tipo de transacción controlada señaladas en el Estudio de Precios de Transferencia (asistencia técnica, Servicios administrativo – Egreso, otros servicios – egresos, otros costos y/o gastos – Egresos).

Que mediante el Punto 2 del Anexo 1 del Requerimiento N° (fojas 8001 y 8002), la Administración solicitó a la recurrente explicar las razones por las cuales no efectuó las retenciones que corresponden por tratarse como . Asimismo, le requirió la presentación del detalle y cálculo de los montos de cada factura señalada y presentada en su escrito y que sume el importe total de S/4 115 683,00, voucher contable de la contabilización del servicio (indicando en qué cuenta de costo y/o gasto se contabilizó dicho servicio), y toda documentación adicional que lo sustente.

Que en su escrito de respuesta (fojas 7952 y 7952/vuelta), la recurrente manifestó que no se cumplen los requisitos esenciales para que un sea calificado como establecidos en el literal b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Señaló que los servicios relacionados a , prestados por el no cumplen con la característica de ser esencialmente automático, toda vez que se caracterizan por la interacción que requiere el servicio y el prestador del mismo, lo cual se comprueba: i) con los que evidencian la efectiva prestación del servicio de asesoramiento; ii) la liquidación de horas-hombre que sustentan el monto de la factura; y, iii) los cuales evidencian la efectiva prestación del servicio en mención, pues en se pueden visualizar las consultas que se realizaron a dicho equipo y las respuestas que se emitieron. Agregó que tampoco se cumplía con la condición de depender de la tecnología de la información, esto es, que solo sea viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas; toda vez que existían varias operaciones que el utiliza o puede utilizar para , por ejemplo, la asesoría en ocasiones era brindada por incluso podían viajar a directamente a técnicos especialistas en el país para que brinden el servicio directamente. Por tanto, los servicios administrativos de referencia, prestados por incluidos los relacionados a son servicios de naturaleza administrativa que no califican como servicios digitales y tampoco son prestados en el país, por lo que, no se encuentran gravados con el



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

Impuesto a la Renta al no calificar como renta de fuente peruana.

Que en el Punto N° 2 del resultado del referido requerimiento (fojas 7969 a 7982), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos y señaló que de la documentación proporcionada se aprecia que las actividades desarrolladas por correspondieron a una serie de procedimientos, relacionados con la prestación de servicios que realiza la recurrente en el país, sometidos a análisis por examinando, evaluando y brindando los resultados de sus servicios. En ese sentido, el trabajo desarrollado consistió en aplicar procedimientos, análisis y evaluaciones para llegar a un resultado, lo que finalmente se plasmó en entre otras asesorías según el contrato firmado. Por ello, no se trata sólo del envío del resultado, sino que comprende todo el proceso, desde la solicitud de los servicios, el suministro de la información y el envío del resultado de la evaluación o conclusiones transmitidas a través del Asimismo, si bien en dichos servicios las respuestas no son automatizadas ya que existe la intervención humana, dicho hecho no invalida la calificación de , pues para la norma tributaria al referirse que sea esencialmente automático no restringe la intervención humana, sino más bien al acceso que en caso de la recurrente ha sido a través de la lo que no hubiera podido realizar en ausencia de ella, de lo contrario tendrían que haberse realizado éstos de la manera tradicional, es decir, con la presencia física de los profesionales. Aludió al Informe N° para sustentar su posición.

Que mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° (fojas 7948 a 7950), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la formulación del reparo por retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por servicios digitales prestados por el , respecto de la Factura N° de 18 de junio de 2014, la Factura N° de 25 de setiembre de 2014, las Facturas N° de 25 de noviembre de 2014, y la Factura N° de 24 de noviembre de 2014. Asimismo, la configuración de la infracción tipificada en el artículo 177 del numeral 13 del Código Tributario.

Que en su escrito de respuesta (fojas 7912 a 7925), la recurrente señaló que los corresponden a los conceptos de cargo por servicios empresariales (Facturas N° , y servicios de asesoramiento prestados por trabajadores de (Facturas N° Respecto al cargo por señaló que no califican como servicios digitales debido a que no se llevan a cabo valiéndose de pues su ejecución consiste en la realización de labores intelectuales a cargo de especializados, quienes de manera elaboran respuestas a las demandas específicas de las diferentes áreas, por lo que dichas pueden ser llevadas a cabo de diversas maneras dependiendo del área profesional que las realice, así por ejemplo: i) el servicio de asesoría relativa a la situación tributaria, financiera, presupuestal, comercial, etc., a efectos de la elaboración y establecimiento de estrategias, políticas y otros; ii) el servicio de asesoría en la formación de políticas de higiene y seguridad y asesoría en la formación de políticas relacionadas con el desarrollo de los trabajadores se llevaría a cabo, por ejemplo, a través de la elaboración de contratos de trabajo, cartas de asignación y para la provisión a los empleados, la investigación y asesoramiento sobre estrategias de compensación y beneficios para los empleados, entre otras actividades similares; iii) los servicios de asesoría técnica en y recursos financieros se llevan a cabo, por ejemplo, a través de la elaboración de pronósticos y comparativos respecto de dichos flujos al final del año. Asimismo, dichas labores también implicarían el seguimiento respectivo del llevado de libros contables, elaboración de informes financieros así como coordinaciones con para el saneamiento de dichos asuntos financieros al final del año.

Que la recurrente agrega que los servicios empresariales no son esencialmente automáticos, toda vez



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

que, la prestación predominante en este caso es esencialmente humana pues depende de la labor intelectual de parte de Menciona que los no son viables, únicamente, a través del desarrollo de sino que se efectúan de manera independientes (ya que se trata de efectuadas de manera remota) a todo tipo de herramienta informática. Respecto a los servicios de asesoramiento prestados por precisa que, si bien se prestan en virtud del mismo contrato de servicios del cargo por sin embargo, el modo en cómo se llevan a cabo puede diferir, razón por la cual realiza un análisis independiente de los mismos. Señala que los servicios recibidos consistieron en la realización de labores intelectuales relativas a la supervisión de las operaciones de a nivel global en todas sus áreas, así como la toma de decisiones y la determinación de lineamientos a seguir respecto de las mismas. Respecto a señala que no califican como toda vez que no se llevan a cabo valiéndose de , sino que se trata de servicios que se llevan a cabo a través de efectuadas por los

Agrega que no es un servicio esencialmente automático, ya que la labor predominante es humana pues depende de la labor intelectual de parte de . Además, no son servicios que sólo sean viables a través del desarrollo de pues estos dependen de la labor intelectual humana desempeñada por los referidos funcionarios no dependiendo de ninguna para su realización.

Que la recurrente concluye que en tanto los servicios observados no califican como servicios digitales y dado que han sido prestados íntegramente en el las rentas que obtiene no constituirían rentas de fuente peruana. Por lo que tampoco se habría configurado infracción alguna.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 7932 a 7947), se dejó constancia de los argumentos expuestos y la Administración reiteró la formulación del referido reparo, sustentándose en los mismos argumentos expuestos en el Punto 2 del Anexo 1 del Resultado del Requerimiento N° agregó que de acuerdo con el Informe N° 018-2008-SUNAT/2B0000, el segundo párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta contiene, como regla específica, una lista de actividades que son consideradas expresamente como servicios digitales. En ese sentido, para los servicios detallados en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las características generales no son aplicables; así, la norma expresamente califica entre otros, al "acceso electrónico de 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 de lo expuesto se tiene que la Administración consideró que los servicios prestados por califican como servicios digitales brindados a la recurrente, según el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, servicios de consultoría", motivo por el que sostiene que aquella debió retener el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de junio, setiembre y noviembre de 2014 con la tasa de 30%.

Que por su parte, la recurrente sostiene que los servicios prestados por la citada empresa no califican como , dado que no cumplen con cada uno de los elementos que configuran un según el inciso b) del artículo 4º-A del citado reglamento.

Que la controversia se centra en verificar si los servicios prestados por el califican como servicio digital.

Que el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

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° 970<sup>1</sup>, 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 prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por 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 según 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 o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por 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 comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada.

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

Que de las normas antes glosadas se aprecia que para que se configure un deben concurrir ciertos elementos constitutivos, tales como, que se trate de un servicio; que este deba prestarse a plataformas o de la

<sup>1</sup> Vigente a partir de 1 de enero de 2007.



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

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 económico en el país. y que además sean utilizados

Que en cuanto a los elementos que permiten explicar la existencia de un en las "X Jornadas de Derecho Tributario Nacionales" realizadas en diciembre de 2008<sup>2</sup>, citada por este Tribunal en la Resolución Nº 05459-8-2018, 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 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 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 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 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

Otros autores la definen en contraposición a lo que debe entenderse como lo cual significa "de, o relativo a un dispositivo de 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 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

<sup>2</sup> "Los Servicios Digitales como supuesto de Renta de Fuente Peruana", págs. 176-183.



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

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 estrecho 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 cabe precisar que el numeral 7 del inciso b) del citado artículo 4-A, 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 al respecto, obra en autos el (fojas 1315 a 1319),  
en cuya cláusula primera se señala que es una sociedad que cuenta con los  
conocimientos y experiencia necesaria para proveer en materia de: i) gestión  
estratégica y desarrollo de negocios incluyendo la identificación y formulación de comercialización y/o las estrategias empresariales para el grupo; ii) finanzas, contabilidad y tecnología de información (“IT”), incluida la asistencia y asesoramiento en la contabilidad de las empresas, servicios de impuestos, tesorería y servicios compartidos, específicamente el procesamiento de transacciones; iii) Tecnología de la información (“IT”), incluyendo solución de problemas, junto con la adquisición y mantenimiento de la infraestructura de IT críticos; iv) recursos humanos (“Personas y Desempeño”), incluyendo recursos humanos y la aplicación de políticas de remuneración y su gestión; y, v) gestión comercial y de riesgo, incluyendo la identificación de oportunidades de negocios, negociación comercial, contrato de gestión en procesos de licitación, la administración de contratos y apoyo afines.

Que la cláusula segunda del referido contrato señala que se obligó a prestar  
los servicios técnicos y de consultoría conforme a los propósitos indicados en la cláusula primera,  
incluyendo: i) , servicio que consiste en la asesoría en la  
preparación de un plan de enfocada en las diversas  
industrias o mercados a los cuales le presta servicios, y aquellos que en el futuro incorporen por una diversificación de sus áreas de negocio, su clientela, situación geográfica y capacidad de prestar servicios, actualización periódica de estos planes y asistencia para el alineamiento y puesta en práctica de las directrices determinadas; ii) Asesoría Técnica en Administración de Tesorería, servicio que consiste en el desarrollo, implementación y asistencia respecto de políticas y procedimientos relacionados



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

con flujos de caja, capital de trabajo, gastos y costos, tipos de cambio, garantías, financiamiento y demás relacionados; iii) Asesoría en Reportes Financieros, servicio que consiste en el desarrollo, implementación y asistencia respecto de políticas y procedimientos relacionados con la preparación de reportes financieros, tanto para fines internos como externos; iv) Asesoría Técnica en Planificación Comercial y de Riesgo, servicio que consiste en el desarrollo, implementación y asistencia respecto de políticas y procedimientos relacionados con una exitosa y eficaz negociación de términos comerciales, incluyendo la revisión y corrección de contratos comerciales con clientes y proveedores; v) servicio consistente en el desarrollo, implementación y asistencia respecto de políticas y procedimientos relacionados con el funcionamiento estratégico de plataformas computacionales, software y hardware; vi) Asesoría en la Formación de Políticas de Higiene y Seguridad, servicio que consisten en el desarrollo, implementación y asistencia respecto de políticas y procedimientos relacionados con la seguridad, la higiene, el medioambiente y la comunidad; vii) Asesoría en la Formación de Políticas Relacionadas con el Desarrollo de los Trabajadores, servicio consistente en el desarrollo, implementación y asistencia respecto de políticas y procedimientos relacionados con contratación, beneficios y remuneración, planes de carrera, planes de sucesión, movilidades y otros afines.

Que en autos obra el detalle de las operaciones observadas por la Administración (foja 6177), prestados por el , según el siguiente resumen:

| Emisión  | Monto S/        | Monto      | Fojas                               |
|----------|-----------------|------------|-------------------------------------|
| 18/06/14 | 784 359,97      | 291 042,66 | 1320-1439<br>6282-6297              |
| 25/09/14 | 1 449<br>137,89 | 567 621,58 | 1447,<br>6271-6281                  |
| 24/11/14 | 501 335,87      | 192 082,71 | 1474-504<br>6298-6308               |
| 25/11/14 | 616 308,41      | 239 064,55 | 1448-1473<br>6126-6160<br>6220-6230 |
| 25/11/14 | 485 910,20      | 184 336,19 | 1440-1444<br>6199-6204<br>6220-6270 |
| 25/11/14 | 278 630,18      | 105 701,89 | 1445,1446<br>6204-6219              |

Que cabe precisar que según lo señalado por la recurrente los servicios a los que se refieren las Facturas N° corresponden a cargos por y los servicios a los que se refieren las Facturas N° corresponden a los servicios de asesoramiento prestados por trabajadores de alto perfil de todos los cuales han sido prestados en el marco del referido

Que obran en autos correos electrónicos (fojas 1408 a 1434, 1388 a 1406, 6201 a 6204, 1347 a 1387, 1336 a 1346, 1448 a 1468, 6223, 6284 a 6288, 6229 y 6299, 6210 y 6211, 6242, 6252 a 6264, 6231 a 6236, 6243 a 6248, 6249 a 6251, 6242/vuelta, 6241, 6237 a 6241, 6250, 6222 y 6223, 6220 y 6221, 6204, 6142 a 6145) de los cuales se aprecian diversas comunicaciones efectuadas entre el no domiciliado y de la recurrente, los que —según su respectiva hacen referencia a en la formación de políticas relacionadas con el desarrollo de los



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

trabajadores, servicios de asesoría en desarrollo corporativo estratégico (los cuales comprenden la preparación de contratos de trabajo, cartas de asignación y documentación laboral para la provisión a los empleados, orientación y asesoramiento y educación a los directivos, investigar y proporcionar estrategias de compensación y beneficios para los empleados, entre otros), servicio de asesorías de impuestos, se insta a la utilización de un determinado para el registro de consultas y asistencia, servicio de asesoría en reportes financieros, se ordena la facturación de los del año 2014 y de los honorarios de gerencia en relación con la

explica que le prestó servicios a la recurrente en el 2014, los cuales consistían en la facilitación de discusiones estratégicas, la contratación de personal clave, enfrentar los problemas de rendimiento del equipo y gestionar el cumplimiento de los . para su , dirigía la función de Salud, Seguridad y Ambiente

Constancia, servicios de desarrollo, implementación y asistencia respecto de políticas y procedimientos relacionados con flujos de caja, capital de trabajo, gastos y costos, tipos de cambio, garantías, financiamientos y otros, coordinaciones para las reuniones online, entre otros. Asimismo, se aprecia que a se adjuntaron diversos documentos relacionados a dichos servicios, como guías, políticas, presentaciones, informes, entre otros.

Que además, en autos obran los (fojas 1474 a 1502), mediante los cuales se formularon las consultas o requerimientos por parte del personal de la recurrente y, asimismo, de ellos se observa la absolución o atención a los mismos.

Que este Tribunal en la Resolución N° 05459-8-2018, en la que se analizó un reparo similar al de autos por servicios de consultoría prestados a través del correo electrónico, ha señalado que “(...) 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; (...) en el presente caso se aprecia que los servicios prestados no califican como tales, en atención a que (...) 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 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”.

Que dicha resolución agregó con relación a las características para que se dé un servicio digital, que “(...) 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 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 (...)”.

Que estando al criterio citado, a fin de que se configure el servicio digital de supuesto previsto en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se debía cumplir con los elementos establecidos en la definición de



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

servicio digital prevista en el citado inciso b) del artículo 4-A<sup>3</sup>.

Que de lo expuesto, se tiene que aun en el supuesto que los virtud del citado contrato, califiquen como digital de , para que se configurara el servicio supuesto previsto en el numeral 7 del inciso b) del artículo 4-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 4-A; no obstante, en el presente caso se aprecia que los servicios prestados no califican como tales, en atención a que conforme con la disposición 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 solo fueron un medio de comunicación, así como 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 señalado que parte de los servicios prestados se efectuaron mediante llamadas telefónicas, es más, en algunos correos se aprecia que se hace referencia a reuniones online, lo que inclusive fue aceptado por la Administración en etapa de fiscalización, siendo que 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, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en tal extremo y, en consecuencia, dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° .

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 N° 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 94 del Código Tributario<sup>4</sup>.

## RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vinculada a la Retención del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de junio, setiembre y noviembre de 2014.

Que de acuerdo con la citada norma, constituye infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que dado que las aludidas resoluciones de multa se encuentran vinculadas con las Resoluciones de Determinación N° , que han sido dejadas sin efecto en la presente resolución, corresponde emitir similar pronunciamiento, revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N°

<sup>3</sup> Criterio que ha sido recogido en la Resolución N° 09787-4-2019, entre otras.

<sup>4</sup> Conforme con el artículo 94 del Código Tributario, el pronunciamiento que se emita con motivo de las consultas por escrito que se presentan ante la Administración competente, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración.



# Tribunal Fiscal

Nº 07221-1-2020

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con los representantes de ambas partes (foja 8296).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N°  
del reparo por los servicios prestados por el  
junio, setiembre y noviembre de 2014, y en el extremo de las multas vinculadas, **DEJAR SIN EFECTO** las  
Resoluciones de Determinación N°  
Resoluciones de Multa N°  
que contiene.

de 30 de noviembre de 2018, en el extremo  
de de  
; y **CONFIRMARLA** en lo demás que

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

ZÚÑIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR  
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS  
VOCAL

Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)  
MN/HV/VCH/rmh