



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

EXPEDIENTE N° : 385-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 15 de diciembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por [REDACTED], con Registro Único de Contribuyente N° [REDACTED], contra la Resolución de Intendencia N° [REDACTED] de 12 de diciembre de 2019, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED] giradas por el Impuesto General a las Ventas de No Domiciliados de enero a diciembre de 2017.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante Carta N° [REDACTED] (foja 459) y Requerimiento N° [REDACTED] (foja 455), notificados el 28 de febrero de 2019¹ (fojas 456 y 460), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto General a las Ventas de No Domiciliados de los períodos enero a diciembre de 2017, siendo el elemento a fiscalizar la utilización de servicios y el aspecto contenido en dicho elemento, los servicios prestados por no domiciliados utilizados en el país.

Que como resultado del referido procedimiento, la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, por concepto de utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados, por lo que emitió las Resoluciones de Determinación N° [REDACTED] (fojas 529, 531, 532, 534, 536, 538, 540, 542, 544, 546, 548 y 550), cuyos anexos obran a fojas 528 y 529 reverso.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que los servicios prestados por sus proveedores se agotaron con la entrega de la señal de televisión a los satélites geoestacionarios, entrega que ocurre fuera del territorio peruano, que la recepción en tierra de las señales de televisión desde la posición orbital de los satélites a través del espectro electromagnético, es realizado mediante sus estaciones terrenas receptoras y que la prueba de ello es que sus proveedores no cuentan con estaciones terrenas receptoras, por lo que tales servicios no califican como utilización de servicios prestados por no domiciliados, en tanto que el primer acto de disposición del servicio ocurrió en el exterior, y en consecuencia, los reparos no se ajustan a derecho,

¹ De conformidad con lo previsto por el inciso b) del artículo 104º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, que señala que la notificación de los actos administrativos se realizará, entre otras formas, por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la vía misma. Agrega dicha norma que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada al día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios referidos en el segundo párrafo del citado literal. Asimismo, mediante la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT se reguló la notificación de actos administrativos emitidos por SUNAT por el medio electrónico Notificaciones SOL, indicándose en el artículo 3º que la SUNAT incorporará en el citado anexo, de manera gradual, los actos administrativos que podrán ser notificados de esta forma. A su vez, conforme con los puntos 39 y 40 del Anexo de la citada resolución de superintendencia, incorporado mediante Resolución de Superintendencia N° 242-2017/SUNAT, la carta y el requerimiento son actos administrativos susceptibles de ser notificados vía "Notificaciones SOL".



Firmado Digitalmente por
SARMIENTO DÍAZ Jorge
Orlando FAU 20131370645
soft
Fecha: 21/12/2021 11:55:28
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
HUERTAS LIZARZABURU
Martha Cristina FAU
20131370645 soft
Fecha: 21/12/2021 11:48:31
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
VÁSQUEZ ROSALES Williams
Alberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 21/12/2021 11:47:48
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

agregando que dichos puntos no fueron cuestionados por la Administración, por tanto, deben considerarse como hechos probados.

Que anota que si bien es verdad que los servicios de los proveedores son empleados para que realicen sus actividades en el país, ello resulta irrelevante a fin de verificar la realización del hecho imponible "utilización de servicios" prestados por no domiciliados, pues para ello se requiere verificar el lugar en el que ocurrió el primer acto de disposición del servicio, en estos términos se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 02330-2-2005, 13707-3-2008 y 17723-8-2013, entre otras, en las que señaló que la utilización de servicios como supuesto gravado no está determinado por el beneficio que obtiene el sujeto domiciliado y por el cual paga una retribución al no domiciliado que presta el servicio, sino el lugar en que ocurre el primer acto de aprovechamiento o disposición, incluso, el mismo criterio ha sido asumido por la Administración en el Informe N°

Que manifiesta que deben tenerse presentes las conclusiones señaladas por la Administración en el Informe N° _____ y el Oficio N° _____, que analizaron los servicios prestados por operadores de satélites geoestacionarios no domiciliados, en la que dejaron establecido que si el operador del satélite brinda un servicio que consiste en poner a disposición del usuario una determinada capacidad para que las señales del usuario alcancen al satélite y retornen hacia estaciones terrenas, el servicio se prestó en el lugar donde se ubicó el propio satélite, es decir, fuera del territorio nacional, posición que también es compartida por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 01204-2-2008, 10306-3-2009, 13310-9-2010, 013681-3-2010, 13161-4-2010, 015378-3-2010, 09426-9-2010 y 15231-10-2011.

Que agrega que para gravar dichos servicios la Administración se sustenta en que los proveedores han cedido los derechos de transmisión por televisión de las señales de audio y video y que estos servicios son empleados por su empresa para realizar sus actividades en el país; sin embargo, ambas afirmaciones determinan la ilegalidad de los reparos, ya que el hecho que los proveedores le hayan cedido dichos derechos en nada cambia el tratamiento de la operación pues lo relevante para fines del referido impuesto es el primer acto de disposición del servicio, lo cual ocurre fuera del territorio nacional.

Que menciona que la Administración olvida que el criterio para definir cuándo un servicio es utilizado económicamente en el país, depende del lugar donde se ha efectuado, lo que ocurre fuera del territorio nacional, y que aquella no niega que su empresa retransmite la señal a favor de sus clientes, lo que ratifica que los servicios no son consumidos en el territorio nacional.

Que aduce que los reparos se sustentan en que su empresa retransmite la señal desde los satélites sin intervención de los proveedores y que los servicios prestados por estos son empleados por ella para realizar sus actividades, lo cual acredita que el primer acto de disposición del servicio ocurrió en el espacio, por lo que no califican como utilización de servicios.

Que refiere que ofrece como prueba la pericia del Colegio de Ingenieros del Perú, en la que se certifica que los proveedores se limitan a transmitir las señales de televisión a los satélites geoestacionarios y que su empresa recibe estas señales en su cabecera y las retransmite por medio de su red de fibra óptica a los usuarios finales.

Que añade que se debe tener presente el Decreto Supremo N° 022-2017-MTC, que reconoce que los servicios de provisión de capacidad satelital prestados a través de satélites de comunicaciones a las empresas que prestan servicios de telecomunicaciones que operan en Perú, se realizan fuera del territorio nacional y no comprende ni directa ni indirectamente la utilización de la infraestructura de telecomunicaciones que conforme el segmento terrestre, ni la cesión en uso, ni el arrendamiento de bandas o frecuencias. Precisa que dicha norma es de cumplimiento obligatorio y que ratifica que su empresa es la encargada de recibir, procesar, amplificar y retransmitir la señal prestada por sus proveedores, desde el segmento espacial que se ubica fuera del territorio nacional y que estos no prestan servicios en territorio peruano.

Que mediante escrito de alegatos reitera algunos de los argumentos antes señalados.



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente, emitió los valores impugnados debido a que determinó reparos por utilización de servicios prestados por no domiciliados afectos al Impuesto General a las Ventas. Agrega que de la verificación de la documentación presentada por la recurrente (comprobantes de pago, contratos, Registro de Compras y estados de cuenta) y de la información de los Formularios PDT 617 – Otras retenciones, observó que aquella utilizó en el país servicios prestados por no domiciliados referidos a cesión de derechos de retransmisión televisiva, por lo que le solicitó que sustente el por qué de la omisión al pago del referido impuesto, sin embargo, aquella no negó adeudar el pago de dicho impuesto debido a su falta de liquidez, adjuntando la Carta Inductiva N° _____ y la Resolución de Intendencia N° _____.

Que precisa que no existe discusión respecto a que quienes prestaron los servicios son no domiciliados, y que si bien la recurrente alega que el primer acto de disposición del servicio se produjo fuera del país, en los satélites geoestacionarios ubicados en la órbita terrestre a 3 600 km de la superficie terrestre, no obstante, según los contratos suscritos con los no domiciliados, estos envían las señales de sus canales, encargándose la recurrente de recibirlas en territorio nacional y retransmitirlas a sus respectivos clientes, por lo que el primer acto de disposición del servicio se produjo en territorio nacional, con su recepción y retransmisión.

Que indica que el documento denominado "Transmisión de Señales de Televisión por los Programadores Internacionales y Recepción por los Operadores de Televisión por Cable", adjunto a su reclamación, es un documento privado que únicamente recoge la opinión de un profesional, por lo que no resulta idóneo para enervar la documentación presentada.

Que menciona que dado que la recurrente anotó en el Registro de Compras los comprobantes de pago observados en el período correspondiente a la fecha de su emisión, la obligación tributaria nació en la fecha de anotación ya que se realizó antes del pago de la retribución de los servicios.

Cuestiones previas

Que la recurrente sostiene que dentro del procedimiento de fiscalización cumplió con atender el Requerimiento N° _____, aportando la documentación que acredita que los servicios por sus proveedores no se encuentran afectos al Impuesto General a las Ventas, y que no califican como utilización de servicios, ya que los servicios consisten en la producción y transmisión de señales de televisión a los satélites desde una estación terrena ubicada en el exterior hasta los satélites ubicados en una órbita terrestre, pese a ello, se le notificó el resultado del anotado requerimiento, el cual sin mayor fundamentación grava los servicios prestados por sus proveedores, por lo que contiene un vicio de nulidad.

Que indica que las resoluciones de determinación impugnadas se encuentran viciadas de nulidad, toda vez que no se pronuncian sobre los argumentos vertidos durante el procedimiento de fiscalización.

Que asimismo, refiere que la apelada también incurre en el mismo vicio de nulidad, ya que no se pronuncia sobre los argumentos planteados en su recurso de reclamación referidos a los vicios de nulidad de las resoluciones de determinación impugnadas; utiliza una motivación incoherente pues indica que su empresa recibe las señales en el territorio nacional, lo cual no se ajusta a las pruebas aportadas en fiscalización y reclamación; descarta sin ninguna fundamentación la pericia técnica aportada en etapa de reclamación, precisando que las opiniones técnicas solo pueden ser desconocidas por otras opiniones técnicas y no por una opinión subjetiva; y no señala nada sobre la aplicación del Decreto Supremo N° 022-2017-MTC. Agrega que en una controversia idéntica a la suya se declaró la nulidad de los valores y de la apelada, conforme se aprecia de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10070-11-2019.

Que mediante escrito de alegatos reitera algunos de los argumentos antes señalados, agregando que en el cierre del Requerimiento N° _____ se dejó constancia que la información solicitada fue exhibida oportunamente; que las resoluciones de determinación impugnadas adolecen de nulidad, toda vez que la Administración no motiva las razones por las cuales las operaciones se encuentran gravadas con el citado impuesto, y solo se remite al resultado del referido requerimiento, el cual carece de motivación; y recién en reclamación se pretende justificar el fundamento del reparo, sin embargo, efectuando un cambio



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

de fundamento, se sustenta en afirmaciones que no se ajustan a la realidad, lo que también vicia de nulidad la apelada.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prevé que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo de la citada norma, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que el artículo 129 del citado Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, en caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150° del referido código.

Que el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, dispone que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que conforme con el artículo 3 de dicha 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 y 6.3 de su artículo 6°, 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, 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 este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 05682-2-2009 y 03056-3-2012, entre otras, que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos o sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 03150-2-2009, entre otras, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

Que en cuando a la nulidad del Resultado del Requerimiento N° _____ cabe indicar que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (folios 442 a 446), la Administración, en virtud de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 1° de La Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros, determinó que la recurrente se encontraba afecta al pago de dicho impuesto por servicios prestados por no domiciliados utilizados en el país, en atención a que de la documentación presentada por aquella (comprobantes de pago, contratos, Registro de Compras y estados de cuenta), así como de la información de los Formularios PDT 617 – Otras retenciones presentados, observó que esta utilizó en el país servicios



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

prestados por no domiciliados referidos a la cesión de derechos de retransmisión televisiva, y procedió a determinar la base imponible del referido impuesto y períodos; por lo que le solicitó que presentara un escrito adjuntando la base legal correspondiente y la documentación sustentatoria, que considere necesaria para sustentar los motivos por los cuales omitió el pago del referido impuesto en dichos períodos.

Que en respuesta, la recurrente mediante escrito de 28 de mayo de 2019 (foja 408), manifestó que no realizó los pagos de algunos períodos por falta de liquidez; que con anterioridad se le cursó la Carta Inductiva N° , por lo que solicitó el fraccionamiento de la deuda de enero a julio de 2017, siendo aprobada mediante la Resolución de Intendencia N° ; y que el saldo del tributo no pagado ni fraccionado se debe a que al momento de solicitar el fraccionamiento por error no se actualizaron los importes con los intereses respectivos. Asimismo, adjuntó dicha carta y resolución.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 438 y 439), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, e indicó que mediante la Resolución de Intendencia N° se fraccionó el referido impuesto y períodos enero a julio de 2017, el cual habría sido solicitado por aquella en virtud de la Carta Inductiva N° en la cual se le notificó que al haber declarado operaciones de servicios prestados por no domiciliados, no se habría realizado el pago del anotado impuesto por dichos servicios, y que respecto de algunos períodos no se habría fraccionado por no haber actualizado los importes con los intereses, y respecto de otros períodos no se habría realizado el pago por falta de liquidez².

Que asimismo, señaló que constató que los comprobantes de pago observados fueron emitidos por no domiciliados por los servicios de cesión de derechos de retransmisión televisiva, y que la recurrente se encontraba afecta al pago de dicho impuesto en atención a que los servicios prestados por no domiciliados fueron utilizados en el país, al amparo del inciso b) del artículo 1 de La Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros, procediendo a determinar el referido impuesto y períodos y la deuda pendiente de pago, precisando que la obligación tributaria nació en la fecha de su anotación de dichos comprobantes en el Registro de Compras.

Que de lo antes expuesto, cabe anotar que no se advierte vicio de nulidad en el Resultado del Requerimiento N° , toda vez que contiene los fundamentos que sustentan el reparo al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, por utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados, el cual se efectuó producto de la verificación de la documentación presentada por la recurrente, tal como se dejó constancia en el referido requerimiento y su resultado, concluyéndose que esta utilizó en el país servicios prestados por no domiciliados referidos a la cesión de derechos de retransmisión televisiva, por lo que se encuentra debidamente motivado.

Que asimismo, es del caso precisar que en dicho resultado también se dio respuesta a lo alegado por la recurrente en el escrito antes citado, en el cual solo se limitó a señalar que había efectuado pagos y fraccionado la deuda respecto de algunos períodos y que respecto de otros no tenía liquidez, no advirtiéndose que hubiera expuesto argumentos destinados a cuestionar el referido reparo; además, tampoco se aprecia que al atender el Requerimiento N° la recurrente hubiera aportado otra documentación distinta a la carta inductiva y la resolución que aprobaba un fraccionamiento, con la cual según refiere hubiera acreditado que los servicios por sus proveedores no se encontraban afectos al Impuesto General a las Ventas, más aún si tal como se señaló, no expuso argumentos destinados a cuestionar tal reparo, por lo que no resulta amparable lo alegado sobre el particular, siendo del caso anotar que cuestión distinta es que la recurrente no se encuentre de acuerdo con el reparo efectuado, lo cual no acarrea su nulidad.

Que respecto a la nulidad de las resoluciones de determinación impugnadas, cabe indicar que de la revisión de dichos valores (fojas 529, 531, 532, 534, 536, 538, 540, 542, 544, 546, 548 y 550) y sus anexos (fojas 528 y 529 reverso), se observa que consignan, entre otros, los motivos determinantes del reparo u observación, así como los fundamentos y disposiciones en que se amparan, a la vez que se remiten al resultado del requerimiento emitido en el procedimiento de fiscalización, mediante el cual se detalló el reparo efectuado,

² Agregó que si bien mediante la citada carta se le notificó a la recurrente que se detectó que realizó operaciones de servicios prestados por no domiciliados y que no habría realizado el pago, es en el procedimiento de fiscalización donde se realiza la determinación de la obligación tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

así como dio respuesta a lo alegado por la recurrente en el escrito antes mencionado, por consiguiente contrariamente a lo señalado por la recurrente, los valores se emitieron de conformidad con el artículo 77° del Código Tributario³.

Que sobre la nulidad de la apelada, corresponde señalar que de la revisión de su revisión (fojas 566 a 568) se aprecia que la Administración omitió pronunciarse sobre el argumento formulado por la recurrente en su recurso de reclamación referido a que se debía tener presente el Decreto Supremo N° 022-2017-MTC (fojas 505 a 525), por lo tanto, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo, sin embargo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario; y en aplicación del artículo 150 del citado código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento al respecto, toda vez que se cuenta con los elementos suficientes para ello, por lo que en cuanto al referido argumento de la recurrente, se debe tener en cuenta lo que se señalará en los considerandos siguientes.

Que ahora bien, sin perjuicio de la nulidad de la apelada declarada en el extremo antes citado, es del caso señalar que de la revisión de la apelada se observa que contiene los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta, habiendo la Administración emitido pronunciamiento respecto al reparo que sustentan los valores impugnados, comunicando las conclusiones que a su entender mantienen su procedencia, así como ha merituado los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y reclamación, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que carece de sustento la nulidad deducida a dicha resolución por falta de motivación, siendo que cuestión distinta es la discrepancia de aquella respecto a las conclusiones de la Administración sobre el reparo efectuado y los medios probatorios presentados, lo que no conlleva a la nulidad alegada; siendo del caso agregar que no se aprecia que en su recurso de reclamación la recurrente hubiera invocado la nulidad de las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que no resulta amparable lo alegado en este extremo.

Que asimismo, cabe indicar que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10070-11-2019, toda vez que en dicho caso se declaró la nulidad de los valores impugnados y en consecuencia de la apelada, en atención a que la Administración no merituó durante el procedimiento de fiscalización unos escritos y un informe técnico, lo que no se sucede en el presente caso.

Que a su vez, en cuanto a la nulidad alegada por la recurrente respecto a que la Administración modificó el fundamento del reparo materia de autos, corresponde señalar que el reparo al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, por utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados, se efectuó producto de la verificación de la documentación presentada por la recurrente, tales como contratos, comprobantes de pago, entre otros, concluyéndose que esta utilizó en el país servicios prestados por no domiciliados referidos a la cesión de derechos de retransmisión televisiva, lo que fue mantenido en la resolución apelada, señalando que según los contratos suscritos con los no domiciliados, estos envían las señales de sus canales, encargándose la recurrente de recibirlas en territorio nacional y retransmitirlas a sus respectivos clientes, por lo que el primer acto de disposición del servicio se produjo en territorio nacional, lo cual reafirma el motivo del reparo, por lo que no se verifica el cambio de fundamento alegado; en tal sentido, no corresponde estimar la causal de nulidad invocada por la recurrente.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 01 y 1.1. a las mencionadas resoluciones de determinación (fojas 528 y 529 reverso), se observa que la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, por utilización de servicios prestados por No Domiciliados, por concepto de cesión de derechos de retransmisión televisiva utilizados y consumidos en el país, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° , señalando como base legal el inciso b) del artículo 1°, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3°, el inciso d) del artículo 4°, el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

³ El citado artículo 77°, establece que la resolución de determinación debe ser formulada por escrito y expresará, entre otros datos: 1) el deudor tributario, 2) el tributo y el periodo al que corresponda, 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 rectifique la declaración tributaria, 7) los fundamentos y disposiciones que la amparen y 8) el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

Que según el inciso b) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra gravado con dicho impuesto la prestación o utilización de servicios en el país.

Que el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, dispone que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Que el inciso d) del artículo 4 de la referida ley, establece que la obligación tributaria se origina en los casos de utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en la fecha en que se anota el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

Que de conformidad con el inciso c) del artículo 9 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas que utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.

Que el artículo 32 de la citada ley prescribe que el impuesto que afecta la utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados será determinado y pagado por el contribuyente en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

Que por su parte, el inciso b) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, aplicable al caso de autos, señala que constituyen operaciones gravadas con el impuesto los servicios utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación, y del lugar donde se celebre el contrato.

Que de las normas expuestas resulta claro que para que un servicio se entienda utilizado en el país no importa el lugar de su prestación, ni si su uso tuvo relación directa con servicios prestados en el país.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 05130-5-2002 y 08296-1-2004, ha señalado que la definición de servicios contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas es bastante amplia, pues el término prestación comprende las obligaciones de dar (salvo aquéllas en las que se da en propiedad el bien, en cuyo caso se estaría ante una venta), y las de hacer y de no hacer, requiriéndose para tal efecto la confluencia de los siguientes requisitos: a) Que se trate de una prestación realizada por una persona para otra, b) Que la persona que efectúa la prestación perciba una retribución o ingreso y c) Que el ingreso sea considerado como renta de tercera categoría aun cuando no esté afecto al Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 00289-2-2001 y 03849-2-2003, entre otras, que para determinar si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en el territorio nacional, se debe considerar el lugar donde el usuario del servicio realiza el primer acto de disposición de éste.

Que mediante el Requerimiento N° (foja 455), la Administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera contratos u otros documentos vinculados a la utilización de servicios prestados por no domiciliados, traducidos al español, de ser el caso, así como comprobantes de compras o facturas del exterior, vouchers de caja, medios de pago y estados de cuenta vinculados a tales servicios, y el Registro de Compras, entre otros. En el resultado del anotado requerimiento (foja 453), se dejó constancia que presentó los referidos contratos vinculados a servicios de programación de televisión por cable, facturas del exterior, correos electrónicos de coordinación, solicitudes de transferencias del exterior y estados de cuenta, y el citado registro.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 442 a 446), la Administración, en virtud de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 1º de La Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros, determinó que la recurrente se encontraba afecta al pago de dicho impuesto por servicios prestados por no domiciliados utilizados en el país, en atención a que de la documentación presentada por aquella (comprobantes de pago, contratos, Registro de Compras y estados de cuenta), así como de la información de los Formularios PDT 617 – Otras retenciones presentados, observó que esta utilizó en el país servicios prestados por no domiciliados referidos a la cesión de derechos de retransmisión



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

televisiva, conforme con el detalle de los comprobantes de pago (invoice) de sujetos no domiciliados contenido en el Cuadro N° 01 de dicho anexo (fojas 445 y 446), y anotados en tal registro⁴, y procedió a determinar la base imponible del referido impuesto y períodos, considerando los pagos efectuados y el fraccionamiento otorgado por algunos períodos⁵; por lo que le solicitó que presentara un escrito adjuntando la base legal correspondiente y la documentación sustentatoria, que considere necesaria para sustentar los motivos por los cuales omitió el pago del referido impuesto en dichos períodos.

Que en respuesta, la recurrente mediante escrito de 28 de mayo de 2019 (foja 408), manifestó que no realizó los pagos de algunos períodos por falta de liquidez; que con anterioridad se le cursó la Carta Inductiva N° comunicándosele que no había realizado pagos por el referido impuesto basándose en el PDT 617 – Otras Retenciones, por lo que solicitó el fraccionamiento de la deuda de enero a julio de 2017, siendo aprobada mediante la Resolución de Intendencia N° de 7 de mayo de 2018; y que el saldo del tributo no pagado ni fraccionado se debe a que al momento de solicitar el fraccionamiento por error no se actualizaron los importes con los intereses respectivos. Asimismo, adjuntó dicha carta y resolución.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 438 y 439), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, e indicó, entre otros que constató que los comprobantes de pago observados fueron emitidos por no domiciliados por los servicios de cesión de derechos de retransmisión televisiva, y que la recurrente se encontraba afecta al pago de dicho impuesto en atención a que los servicios prestados por no domiciliados fueron utilizados en el país, al amparo del inciso b) del artículo 1º de La Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros, procediendo a determinar el referido impuesto y períodos y la deuda pendiente de pago, precisando que la obligación tributaria nació en la fecha de su anotación de dichos comprobantes en el Registro de Compras.

Que del Comprobante de Información Registrada que obra a foja 564 y del Informe General de Fiscalización (fojas 470 y 471), respecto de los períodos enero a diciembre de 2017, se aprecia que la actividad principal registrada por la recurrente es la de Telecomunicaciones (CIIU 64207).

Que asimismo de la revisión del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 442 a 446), se verifica que la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2017, por utilización de servicios, por el concepto de "Cesión de Derechos de retransmisión televisiva", prestados por no domiciliados, siendo estos

Que del documento denominado "Contrato de Licencia para la Retransmisión de la Señal, Programación y Contenidos del Canal DHE DH" (fojas 297 a 300), suscrito entre la recurrente (licenciataria) y DHE Group INC (licenciante), se advierte que esta otorga a la recurrente un derecho no exclusivo, remunerado y limitado en términos de tiempo, territorio e idioma, para recepcionar la señal con los contenidos y la programación del canal DHE HD y retransmitirla a través de servicios de televisión por suscripción, única y exclusivamente en Guadalupe, por el período de vigencia desde el 1 de julio de 2016 a 30 de junio de 2018.

Que de la propuesta emitida por la no domiciliada Disney & ESPN Media Networks Latin America (fojas 301 y 302), aceptada por la recurrente (afiliada), se estableció el derecho no exclusivo para distribuir las señales ESPN, ESPN2, ESPN3, Disney Channel, Disney XD y Disney Junior, en Guadalupe, Chepén y Pacasmayo, por medio de los sistemas de televisión de cable de propiedad de la "afiliada", por el período de vigencia desde el 1 de enero de 2016 a 31 de diciembre de 2017. Asimismo, en los puntos 5 y 6 se indica que las referidas señales serán distribuidas a todos los suscriptores en canales separados e inmediatamente continuos, a cambio de un arancel mensual, conforme al cronograma establecido dentro de la referida propuesta, que pagará la afiliada a los licenciantes⁶.

⁴ Se precisó que existen diferencias en el tipo de cambio utilizado y consignado respecto de algunos comprobantes, y que dichos servicios fueron pagados.

⁵ También se precisó que tomando en cuenta la sumatoria del monto total facturado en tales comprobantes, multiplicado por el tipo de cambio venta se la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP a la fecha de emisión de dichos comprobantes, existen diferencias en el tipo de cambio utilizado y consignado respecto de algunos comprobantes, y que dichos servicios fueron pagados.

⁶ De acuerdo con el punto 7 de la referida propuesta si aquella es aceptada se procederá a formalizar los contratos de licencia correspondientes con los licenciantes, siendo que dichos contratos no obran en autos.



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

Que del documento denominado "Contrato de Licencia" (foja 294), suscrito entre la recurrente y Televisa C.V.⁷, se aprecia que esta otorga a la recurrente (cliente), una licencia no exclusiva para difundir desde el 1 de diciembre de 2014 a 30 de noviembre de 2016, en los distritos de Guadalupe, Pacasmayo, Chepén y San Juan de Lurigancho, las señales de audio y video asociado a los canales de televisión El Canal de las Estrellas, TL Novelas, Golden, Distrito Comedia, De película, Ritmoson Latino, Telehit, Golden, Unicable y Tiin, a través del sistema de televisión de cable de la recurrente (cliente), por el que pagaría una tarifa por suscriptor considerando una garantía mínima mensual mediante depósito en cuenta. Asimismo, se dejó establecido que el cliente no estaba autorizado para modificar o alterar las señales mediante las cuales recibe los canales.

Que de otro lado, de la carta de la propuesta de distribución no exclusiva⁸ emitida por la no domiciliada (fojas 295 y 296), aceptada por la recurrente (afiliada), se observan los términos y condiciones en que se le otorgó a esta última la licencia no exclusiva para distribuir y exhibir los servicios de programación conocidos como Discovery, Discovery Kids, Animal Planet, Investigation en Guadalupe, Pacasmayo, Chepén, desde el 1 de julio de 2015 hasta el 30 de junio de 2019. Asimismo, se dejó establecido que el afiliado debía lanzar y distribuir durante el referido plazo todos y cada uno de los servicios (sin que medie demora, interrupción, agregado, borrado o edición alguna) en cada sistema CATV⁹ ubicado en el territorio y que pagaría mensualmente a DLA una retribución mensual mediante transferencia bancaria.

Que de la Orden de Servicio emitida a (fojas 303 a 305), se aprecia que esta última otorga a la recurrente una licencia no exclusiva para la distribución los servicios de programación de televisión a los suscriptores, en hogares exclusivamente, y solo a través de cable en los sistemas autorizados, los cuales pertenecen y serán explotados por la recurrente (operador) en Guadalupe, La Libertad, con una vigencia que inicia el 1 de mayo de 2016 hasta el 31 de junio de 2017, siendo que luego de su terminación, la licencia se renovara mensualmente, aplicándose, entre otros, una nueva tarifa.

Que de acuerdo con la documentación antes mencionada, las empresas no domiciliadas cedieron temporalmente a la recurrente una licencia no exclusiva y limitada que le permitía explotar económicamente en territorio nacional los derechos de transmisión de diversa programación a cambio de una contraprestación en dinero, en ese sentido, de acuerdo al criterio expuesto en las Resoluciones N° 05130-5-2002 y 08296-1-2004, dicha cesión temporal y limitada de derechos, califica como un servicio¹⁰.

Que por otro lado, la licencia otorgada le permitió, en forma temporal, explotar económicamente la transmisión de la programación de las empresas no domiciliadas, en territorio nacional, a los clientes locales de la recurrente, en consecuencia, claramente el primer acto de disposición de aquellos servicios fue efectuado en el país, por tanto conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 02330-2-2005, 13707-3-2008, 00289-2-2001 y 03849-2-2003, aquel fue consumido y/o empleado en territorio nacional.

Que en tal sentido, las operaciones materia de análisis califican como la utilización en el país de un servicio prestado por un sujeto no domiciliado y por ende se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde confirmar la apelada.

Que lo señalado por la recurrente respecto a que los servicios prestados por sus proveedores se agotaron con la entrega de señal de televisión a los satélites geoestacionarios, que ocurrió fuera del territorio peruano, carece de sustento, por cuanto conforme con la documentación que obra en autos, los servicios

⁷ Según dicho documento este constituye solo una oferta por parte del cliente para obtener de Televisa la licencia de los canales. No se considerará dicho documento, un contrato o acuerdo entre las partes, hasta la aceptación por escrito de Televisa, el que se entiende aceptado hasta que haya sido firmado por aquella debajo de la palabra "Aceptado por _____ de C.V." y que un original del presente documento con dichas firmas haya sido regresado al cliente. Una vez aceptado por Televisa el presente documento se considerará como el contrato, fechado el día de aceptación por parte de Televisa, conforme el cual aquella le concede al cliente y el cliente acepta la licencia para las transmisiones por televisión durante la vigencia establecida en el mismo.

⁸ De acuerdo con el numeral 1 de la referida propuesta si aquella es aceptada constituirá un acuerdo vinculante entre el afiliado y _____ hasta tanto las partes suscriban un contrato largo incorporando los términos de la presente propuesta, siendo que dicho contrato no obra en autos.

⁹ Community Antenna Television.

¹⁰ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal mediante las Resoluciones N° 10635-2-2016, 07855-11-2019 y 10707-2-2019, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

que le prestaron los no domiciliados fueron la cesión temporal y limitada de derechos de transmisión de su programación, la cual se realizó en territorio nacional, careciendo de sentido considerar que el primer acto de aprovechamiento o disposición económica se efectuó en el satélite, fuera de la tierra, lugar donde no se tiene forma alguna de disponer económicamente de él y, en tal sentido, también carecen de sustento los argumentos conexos a ello.

Que en cuanto al Informe N° y el Oficio N° invocados por la recurrente, debe indicarse que no son vinculantes para este Tribunal, sino únicamente para la Administración, conforme con lo dispuesto por el artículo 94° del Código Tributario, sin perjuicio de lo cual debe indicarse que las consultas absueltas con ellos estuvieron referidas a determinar si los ingresos derivados de un servicio satelital prestado por una empresa no domiciliada calificaron como rentas de fuente peruana, supuestos distintos al caso materia de análisis.

Que asimismo, las Resoluciones N° 01204-2-2008, 10306-3-2009, 13310-9-2010, 13681-3-2010, 13161-4-2010, 15378-3-2010, 09426-9-2010 y 15231-10-2011, tampoco resultan aplicables al caso de autos, al tratarse de supuestos distintos, esto es, referidos a la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario y retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados, en los que se analizó los casos atendiendo a sus particularidades propias con la legislación vigente del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al documento denominado "Transmisión de señales de televisión por los programadores internacionales y recepción por los operadores de televisión por cable" (fojas 487 a 489), elaborado por el Ingeniero eléctrico en el que se concluye que de conformidad con lo estipulado en los contratos que se celebra con sus proveedores de señal, la recurrente se conecta directamente al satélite, en el espacio, con sus propios medios técnicos, bajando la información con la debida autorización por la especificación de los parámetros que los primeros le proporcionan, brindando luego el servicio a sus usuarios en el territorio peruano; cabe indicar que tal como se señaló anteriormente, carece de sentido considerar que el primer acto de aprovechamiento o disposición económica se efectuó en el satélite, por cuanto conforme con la documentación que obra en autos, los servicios que le prestaron los no domiciliados fueron la cesión temporal y limitada de derechos de transmisión de su programación, la cual se realizó en territorio nacional, por lo que lo señalado en dicho informe tampoco desvirtúa la referida documentación.

Que asimismo, cabe precisar que resulta irrelevante que en el Decreto Supremo N° 022-2017-MTC¹¹ se señale que se entiende como proveedor de capacidad satelital a la persona natural o jurídica, nacional o extranjera que cuenta con un registro para la provisión de capacidad satelital, a través de satélites de comunicaciones a los titulares de concesiones y/o autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú, que consiste en la recepción, procesamiento, amplificación y retransmisión de señales radioeléctricas desde el segmento espacial, que se ubica fuera del territorio nacional, a solicitud de los titulares de concesiones y/o autorizaciones, toda vez conforme con Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento así como los criterios antes glosados, en el caso de autos, los servicios que le prestaron los no domiciliados fueron la cesión temporal y limitada de derechos de transmisión de su programación, siendo el primer acto de disposición en territorio nacional. Atendiendo a lo expuesto y a que se declaró la nulidad de la apelada al no haberse pronunciado sobre este decreto supremo, este Tribunal declara la infundada la reclamación en este extremo.

¹¹ Modifica el artículo 2° de la Norma que regula la provisión de capacidad satelital a través de satélites de comunicaciones a los titulares de concesiones y autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú, aprobada por Decreto Supremo N° 022-2005-MTC, según la cual la presente norma se aplicará en todo el territorio de la República del Perú y su cumplimiento es obligatorio por el Estado y las personas naturales y jurídicas, nacionales y extranjeras titulares de concesiones y autorizaciones de servicios de telecomunicaciones y/o proveedores de capacidad satelital. Para efectos de la aplicación de la presente norma se entiende como Proveedor de Capacidad Satelital a la persona natural o jurídica, nacional o extranjera que cuenta con un Registro para la provisión de capacidad satelital, a través de satélites de comunicaciones a los titulares de concesiones y/o autorizaciones de servicios de telecomunicaciones que operan en el Perú, que consiste en la recepción, procesamiento, amplificación y retransmisión de señales radioeléctricas desde el segmento espacial, que se ubica fuera del territorio nacional, a solicitud de los titulares de concesiones y/o autorizaciones. La provisión de capacidad satelital no comprende directa e indirectamente la utilización de la infraestructura de telecomunicaciones que conforma el segmento terrestre, ni la cesión en uso, ni el arrendamiento de bandas o frecuencias.



Tribunal Fiscal

Nº 11052-8-2021

Que el informe oral solicitado se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la constancia que obra a foja 683.

Con los vocales Sarmiento Díaz, Vásquez Rosales e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 12 de diciembre de 2019, en el extremo que omitió pronunciarse sobre el argumento formulado por la recurrente en su recurso de reclamación, referido a que se debía tener presente el Decreto Supremo N° 022-2017-MTC, e **INFUNDADA** la reclamación en dicho extremo.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° en lo demás que contiene.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
HL/RM/SR/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.