



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

**EXPEDIENTE N°** : 11920-2015  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 19 de enero de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° \_\_\_\_\_, contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 19 de junio de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2008 y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_, giradas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, en cuanto a los reparos por los servicios prestados por sus proveedores no domiciliados

que el impuesto asociado a dichos servicios fue declarado y pagado en sus declaraciones originales presentadas por los períodos de enero a junio de 2008, no obstante, por un error en el llenado del PDT consignó una razón social distinta a la de los citados proveedores, por lo que, mediante declaraciones rectificadorias presentadas durante el procedimiento de fiscalización, procedió a sustituir la denominación del proveedor consignado por error, \_\_\_\_\_, consignando los que en efecto correspondían, esto es, \_\_\_\_\_. Explica que el error indicado responde a que en sus registros contables hizo la provisión del gasto por servicios prestados a su favor, consignando como proveedor a \_\_\_\_\_, cuando en realidad dichos servicios fueron prestados por \_\_\_\_\_ siendo que, en ese contexto, al momento de preparar la declaración respectiva, su área contable cometió un segundo error, ya que cuando debía incluir la razón social de \_\_\_\_\_ consignó \_\_\_\_\_ pero con la determinación del impuesto que corresponde a \_\_\_\_\_

Que agrega que \_\_\_\_\_ es una empresa domiciliada en \_\_\_\_\_ por lo que, en virtud del convenio suscrito entre Perú y dicho país, los servicios digitales prestados por tal empresa estaban gravados, como beneficios empresariales, sólo en el país de residencia, es decir en \_\_\_\_\_ no estando sujetas a retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados peruano, razón por la cual tales servicios nunca fueron declarados.

Que menciona que sus declaraciones rectificadorias presentadas durante el procedimiento de fiscalización, fueron formuladas en el ejercicio de su derecho a rectificar sus autoliquidaciones, por lo que la Administración debió realizar una revisión integral y definitiva, lo que no realizó, dado que sólo se limitó a efectuar la verificación de sus asientos contables, sin desvirtuar su alegato en el sentido que se tratan de servicios diferentes, que hubo un error en su declaración y que el impuesto está pagado por los servicios que sí generaban renta afecta en el país; por lo que considera que la Administración no ha desarrollado el procedimiento de fiscalización sobre la base del principio de verdad material y el deber de oficialidad, y que sus declaraciones rectificadorias surtieron efectos plenos.

Que en cuanto al reparo por servicios de procesamiento de tarjetas de crédito prestados por sus proveedores \_\_\_\_\_ y por \_\_\_\_\_ prestados por \_\_\_\_\_

S.A., aduce que tales servicios no cumplen con la calificación de rentas de fuente peruana sujetas a gravamen del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, pues no se configura el requisito relacionado a la utilización económica del servicio en el país. Explica que si bien dichos servicios tienen una naturaleza tecnológica y automatizada, para que se configure

Q. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

el supuesto de renta de fuente peruana gravada como servicio digital, es imperativo además que el servicio se utilice económicamente en el país, partiendo de la premisa que los usuarios de tales servicios también califiquen como sujetos domiciliados en el país, para que, en consecuencia, dicho pago sea causal conforme con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y por ende, deducible respecto de la percepción de rentas de fuente peruana.

Que refiere que sus argumentos armonizan con el contenido del Informe N° 178-2010-EF/66.01 emitido por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas – MEF-, referido a las implicancias del Impuesto a la Renta para los sujetos que realicen operaciones en sucursales que mantienen en el exterior las entidades bancarias peruanas, supuesto que es idéntico al suyo, pues las operaciones observadas por la Administración han sido aquellas realizadas, como usuarios, por sus sucursales fuera del país, siendo que en dicho informe se ha señalado que la ficción de la extensión de la calidad de domiciliados que alcanza a las sucursales de empresas peruanas, establecida en el numeral 3 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tiene como única finalidad que las rentas que se obtengan en el exterior sean incorporadas en los resultados de la casa matriz domiciliada en el país, precisamente por el hecho de tributar esta última sobre sus rentas de fuente mundial; sin embargo, dicha ficción no puede ser extendida para concluir que los gastos del exterior estén relacionados a la causalidad exigible a las rentas de fuente peruana como supuesto de utilización económica. Precisa que la posición del MEF se sostiene en el principio de accesibilidad, por el cual la relación entre el sujeto obligado al pago del impuesto y el Estado titular de la potestad tributaria tiene que sustentarse en un punto de conexión lógico y razonable que haga viable que el Estado ejerza su potestad tributaria y que el sujeto se someta a ella; por ende, concluye que bajo ninguna circunstancia un servicio prestado en el exterior por un no domiciliado a una sucursal en el exterior de una casa matriz peruana, califica como renta de fuente peruana, sujeta a retenciones del Impuesto a la Renta.

Que afirma que la presunción prevista en el numeral 1 del tercer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no cumple con el principio de reserva de ley y su contenido no es consistente con la ley que pretende regular. Alega que la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de rentas procedentes de servicios digitales, asume como criterio de sujeción uno de tipo objetivo, que es la utilización económica, uso o consumo en el país, prescindiendo de las reglas de vinculación de tipo subjetivo, pese a ello, la norma reglamentaria utiliza el criterio subjetivo, que está dado por la calidad del usuario que debe ser un sujeto domiciliado en el país que registre como gasto el valor del servicio y que este gasto cumpla con el principio de causalidad, no obstante, señalar que el registro del gasto causal califica la territorialidad del uso del servicio es una premisa equivocada, pues lo más probable será que los gastos incurridos en el extranjero asociados a rentas extraterritoriales estén registrados y sean causales, pero seguramente usados y consumidos en el exterior; en ese sentido, considera que en el fondo la norma reglamentaria ha quedado reducida a considerar que lo determinante es el domicilio del usuario cuando dicho criterio va contra lo establecido en la ley.

Que expresa que al argumentar la propia Administración que la citada norma reglamentaria contiene una "ficción legal", está reconociendo la falta de vinculación del supuesto de dicha norma reglamentaria (el tratamiento de gasto del valor del servicio) con lo dispuesto en la ley (utilización económica en el país). Resalta que la acotación de la Administración se sustenta en que la norma reglamentaria contiene una "ficción legal", situación que es inaceptable, ya que no puede haber ficción legal válida que no se encuentre en la ley. Añade que la Administración debió tomar como criterio las definiciones desarrolladas por la jurisprudencia en relación al Impuesto General a las Ventas, en el sentido que el lugar de consumo o empleo de un servicio se da en donde ocurre el primer acto de disposición o aprovechamiento del mismo, resultando dicho desarrollo jurisprudencial aplicable tanto para el citado impuesto como para el Impuesto a la Renta, pues para ambos el criterio de consumo tiene que ver con el punto de conexión escogido por el legislador para ligar el servicio con la potestad tributaria del Estado, siendo que lo que debió hacer la Administración y no hizo, es revisar si la utilización se dio o no en el país, para lo cual debió indagar sobre el lugar donde se dio el primer acto de disposición del servicio, concluyendo así que, en su caso, los servicios



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

prestados por sus proveedores no domiciliados a sus sucursales en el exterior fueron desarrollados y consumidos fuera del país, y por lo tanto no tienen punto de conexión con el Estado Peruano.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación. Precisa, además, que la Administración en la resolución apelada ha reconocido que presentó documentación que ampara su posición sobre que los servicios prestados por sus proveedores

S.A., fueron utilizados económicamente fuera del Perú, no obstante esta invoca la anotada presunción del numeral 1 del tercer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como si fuera incontrovertible, pese a que esta es una presunción relativa susceptible de ser revertida; y que, sobre las deducciones indebidas efectuadas a través de sus declaraciones rectificadorias, en las que incluyó a los proveedores

en el procedimiento de fiscalización, a través del Resultado del Requerimiento N° la propia Administración determinó que las cuentas contables en las que se había registrado a correspondían a la empresa

Que por su parte, la Administración manifiesta que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2008, efectuó reparos relacionados a los servicios prestados por los proveedores no domiciliados

S.A.<sup>5</sup>, los cuales no fueron incluidos por la recurrente en sus declaraciones presentadas por los períodos fiscalizados.

Que anota que los reparos relacionados con los servicios digitales prestados por los proveedores y fueron aceptados por la recurrente durante la fiscalización, a través de declaraciones rectificadorias, pero esta no efectuó el pago de las retenciones omitidas por los períodos enero a junio de 2008, por cuanto consideró que estaban canceladas, toda vez que en dichas rectificadorias excluyó al proveedor no domiciliado USA, que había sido considerado en sus declaraciones originales, resultando de tal exclusión una menor base imponible a la que originalmente declaró así como una menor retención, e incluso importes a su favor por dichos períodos, los cuales denominó "deducciones"; sin embargo la recurrente no ofreció medios probatorios que acreditaran sus afirmaciones en el sentido que aquel se trataba de un proveedor inexistente ni que su inclusión en sus declaraciones originales hayan obedecido a un error; por lo que las declaraciones rectificadorias de los períodos enero a junio de 2008, no fueron aceptadas, por ende, procedió a determinar las omisiones correspondientes por dichos períodos.

Que indica que los servicios digitales prestados por los proveedores no domiciliados fueron utilizados económicamente en el país constituyendo rentas de fuente peruana sujetas a la tasa de retención del 30%, en aplicación de lo previsto por el numeral 1 del inciso b) del artículo 4-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de alegatos, menciona que el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no está derogado ni ha sido declarado inconstitucional, por lo que corresponde su aplicación.

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 2157 y 2169), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de

---

- 1 En adelante
- 2 En adelante
- 3 En adelante
- 4 En adelante
- 5 En adelante



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

fiscalización respecto a las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2008, emitiéndose como consecuencia del citado procedimiento las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° (folios 2460 a 2559); en ese sentido, la controversia consiste en establecer si los valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

## Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 2 y 10 de las Resoluciones de Determinación N° (folios 2460 a 2493 y 2510), se tiene que la Administración reparó la base imponible de las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por los servicios prestados por los proveedores al considerarlos como rentas de fuente peruana, en tanto calificaban como servicios digitales sujetos a la tasa de retención de 30% del Impuesto a la Renta, de conformidad con el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 4-A de su reglamento.

### ✓ *Servicios digitales prestados por*

Que de los Anexos N° 2 y 9 y de los acápite I<sup>6</sup> y III del Anexo N° 10 de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 2460 a 2462, 2482, 2483, 2486 a 2494 y 2510), se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, en respuesta al Requerimiento N° la recurrente aceptó las observaciones a la base imponible de las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos enero a diciembre de 2008, por los servicios digitales prestados por parte de sus proveedores y presentó declaraciones rectificadorias; no obstante, por los períodos enero a junio de 2008, esta no efectuó pago alguno por las omisiones determinadas, y más bien realizó deducciones adicionales, indicando que había declarado originalmente a un proveedor inexistente, el cual procedió a excluir en sus declaraciones rectificadorias, siendo que esta no sustentó documentariamente sus afirmaciones, motivo por el cual no se aceptaron las declaraciones rectificadorias que presentó por los períodos enero a junio de 2008, procediendo la Administración a determinar las omisiones correspondientes por dichos períodos.

Que mediante el punto 1 y Anexos N° 1 y 2 del Requerimiento N° (folios 1958, 1961 a 1964), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas mediante el cierre de los Requerimientos N° , en relación con los servicios prestados por los proveedores no domiciliados al calificarlos como servicios digitales, respecto de los cuales no se había pagado el Impuesto a la Renta de No Domiciliados, a efecto que presentara los descargos correspondientes.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 6 de agosto de 2014<sup>8</sup> (folios 1888 a 1892), en el que señaló que aceptaba los reparos correspondientes a los servicios digitales prestados por los proveedores no domiciliados y que en la misma fecha procedería a presentar las declaraciones juradas rectificadorias por los períodos involucrados, no obstante, precisó que por los períodos enero a junio de 2008, había declarado y pagado oportunamente el impuesto correspondiente a dichos proveedores, y que por un error manual en el llenado del PDT original, se generó la inclusión de un proveedor y rentas inexistentes y en consecuencia, la declaración de una razón social distinta a la que correspondía, error que fue rectificado a través de las declaraciones rectificadorias de enero a junio de 2008, por lo que procedió sólo a pagar las omisiones determinadas por los meses de julio a diciembre de 2008, y las multas respectivas.

<sup>6</sup> Puntos 1.1 a 1.3.

<sup>7</sup> Emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

<sup>8</sup> Presentado al término del plazo otorgado por la Administración para dar respuesta al Requerimiento N°



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

Que a través del punto 1.5 del acápite I y el acápite III del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1921 a 1943 y 1945), la Administración dio cuenta que el 6 de agosto de 2014, la recurrente presentó declaraciones rectificadorias de los períodos enero a diciembre de 2008, en las cuales incorporó las observaciones efectuadas por los servicios prestados por los proveedores no domiciliados, no obstante, en sus declaraciones rectificadorias de los períodos enero a junio de 2008, esta realizó deducciones a la base imponible de dichos períodos, por el importe de S/ 2 274 622,00, las cuales se detallan en el Anexo N° 01.8 a dicho resultado (folio 1893), al haber excluido al proveedor que había sido incluido en su declaración original, siendo que no efectuó pago alguno por las omisiones determinadas en tales períodos.

Que al respecto, precisó que en el transcurso del procedimiento de fiscalización, en respuesta al Requerimiento N° en el que le solicitó a la recurrente que informara sobre el detalle de las operaciones con los proveedores no domiciliados declarados originalmente, esta presentó un documento en Excel denominado "Detalle de Liquidación del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2008", del cual constató que aquella incluyó información relacionada al proveedor

, por el cual declaró haber efectuado la retención del 30%, por los servicios digitales que este proveedor le prestó en los meses de enero a junio de 2008, asimismo, procedió a efectuar el cotejo de la citada información brindada por la recurrente con los medios magnéticos del Libro Diario del ejercicio 2008, por lo que concluyó que, de lo actuado en la fiscalización, se podía comprobar que las referidas deducciones adicionales efectuadas por la recurrente a través de sus declaraciones rectificadorias de los períodos enero a junio de 2008, fueron contabilizadas como gasto en dichos meses. En ese sentido, toda vez que la recurrente no sustentó lo afirmado en su escrito de 6 de agosto de 2014, ni presentó asientos contables de reversiones, extornos o anulaciones correspondientes al registro contable de tales operaciones con el proveedor no domiciliado, el cual consideraba inexistente, la Administración decidió no aceptar las deducciones efectuadas por la recurrente a través de sus declaraciones rectificadorias de enero a junio de 2008, procediendo a tomar en cuenta la información consignada en las declaraciones juradas originales presentadas por dichos períodos, para efectos de la determinación respectiva.

Que de lo actuado se aprecia que la recurrente no discute la naturaleza de servicios digitales utilizados económicamente en el país, respecto de los servicios prestados por parte de sus proveedores siendo que, por el contrario, se observa que aquella acepta tal calificación.

Que la divergencia se centra en que la recurrente cuestiona que la Administración haya decidido no aceptar sus declaraciones rectificadorias presentadas en el transcurso de la fiscalización, por los períodos enero a junio de 2008, mediante las cuales habría subsanado el error en el que incurrió en sus declaraciones originales, al haber incluido en estas últimas a un proveedor de servicios que no correspondía y no a los proveedores correctos, error que originó la determinación de las omisiones al pago de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de dichos períodos. Por su parte, la Administración sostiene que no aceptó las declaraciones rectificadorias de los períodos enero a junio de 2008 presentadas por la recurrente, pues esta no ofreció documentación que sustentara sus afirmaciones relacionadas al error que habría cometido en sus declaraciones originales. En ese sentido, corresponde a este Tribunal dirimir al respecto.

Que el numeral 88.1 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidas por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma con rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

<sup>9</sup> Notificado a la recurrente el 29 de setiembre de 2014 (folio 1956).



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

Que según el numeral 88.2 del mismo artículo, esta podrá ser sustituida dentro del plazo para su presentación, vencido dicho plazo la declaración podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción, presentándose para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva y que esta última surtirá efectos con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de su facultad para efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que consta en el expediente el documento denominado "Detalle de Liquidación del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de Enero a Diciembre 2008" (folios 990 a 998), el cual fue proporcionado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° (folio 2122), de cuya revisión se observa el detalle de la siguiente información: periodo tributario, razón social, cuenta contable, registro contable, fecha de pago, naturaleza del servicio, base legal, Factura/Invoice, base imponible, tasa y retención en soles de los servicios prestados por sujetos no domiciliados, apreciándose que dicho documento incluye información referida a los servicios digitales prestados por el proveedor no domiciliado siendo así declarada en el Formulario PDT 617 de los períodos de enero a junio de 2008 (folios 2638, 2640, 2646, 2654 y 2658), siendo además que, de acuerdo con lo sostenido por la Administración, se efectuó el cruce de la citada información brindada por la recurrente con los medios magnéticos de su Libro Diario del ejercicio 2008. En ese sentido, de autos se aprecia que las retenciones correspondientes a los servicios digitales que habrían sido prestados por el proveedor no domiciliado fueron registradas contablemente y declaradas como gasto en las declaraciones originales presentadas por la recurrente por los períodos enero a junio de 2008.

Que al término del plazo otorgado mediante el Requerimiento N° la recurrente presentó el escrito de 6 de agosto de 2014, en el que aseguró haber declarado y pagado oportunamente el impuesto correspondiente a las retenciones efectuadas a los proveedores de los períodos enero a junio de 2008, y que las omisiones determinadas por la Administración por tales conceptos, devienen de un error cometido en sus declaraciones originales, en las que incluyó a un proveedor inexistente, por lo que refirió que a través de la presentación de las respectivas declaraciones rectificadorias procedería a excluir a dicho proveedor e incluir a los proveedores correctos, esto es, a los proveedores no domiciliados, efectuando deducciones a la base imponible del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos enero a junio de 2008, al reducir el importe a pagar inicialmente declarado por dichos períodos, siendo que se advierte de los folios 2636, 2637, 2642 a 2645, 2658 a 2651, 2656, 2657, 2660 a 2663, 2666 y 2667, que la recurrente, en efecto, presentó las aludidas declaraciones rectificadorias.

Que como se mencionó anteriormente, la Administración a través del Resultado del Requerimiento N° señaló que tomaría en cuenta la información consignada en las declaraciones juradas originales presentadas por los períodos enero a junio de 2008, para efectos de la determinación respectiva, y no la información consignada en las declaraciones rectificadorias presentadas por la recurrente por dichos períodos, indicando que durante el procedimiento de fiscalización, realizó la comparación de la información brindada por la recurrente, contenida en el documento denominado "Detalle de Liquidación del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de Enero a Diciembre 2008", con el Libro Diario del ejercicio 2008, concluyendo que las deducciones adicionales consideradas por esta en las citadas declaraciones rectificadorias, habían sido contabilizadas como gasto en dichos meses, siendo además que si bien la recurrente afirmaba que , proveedor que fue excluido en sus declaraciones rectificadorias, era un proveedor inexistente y que su inclusión se debió a un error de su área contable, no presentó documentación de sustento respecto a dicha afirmación.

Que en efecto, de autos se aprecia que la recurrente no presentó documentación alguna que sustente las afirmaciones esgrimidas en su escrito de 6 de agosto de 2014, a fin de demostrar la veracidad de lo

Q. *sep* X



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

consignado en sus declaraciones rectificadorias de los periodos de enero a junio de 2008, siendo que como bien lo indicó la Administración, esta pudo presentar los asientos contables de reversiones, extornos o anulaciones correspondientes al registro contable de las operaciones contabilizadas como gasto con el proveedor no domiciliado, que, según su dicho, fue declarado por error en sus declaraciones originales. Por consiguiente, toda vez que la recurrente no cuestiona la calificación de servicios digitales utilizados económicamente en el país, respecto de los servicios prestados por parte de sus proveedores

en los periodos enero a junio de 2008, y siendo que esta no acreditó los datos consignados en sus declaraciones rectificadorias, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el impuesto asociado a los servicios prestados por sus proveedores fue declarado y pagado en sus declaraciones originales presentadas por los periodos de enero a junio de 2008, cabe señalar que de la revisión de dichas declaraciones originales (folios 2638, 2640, 2646, 2654 y 2658), no se aprecia que haya declarado la retención por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados respecto de los mencionados proveedores, razón por la cual, tal circunstancia fue observada por la Administración. Cabe señalar que, incluso la afirmación de la recurrente en el sentido que cometió un error en sus declaraciones originales, al consignar la razón social de cuando debía incluir la razón social de , pero que si

había consignado en dichas declaraciones la determinación del impuesto que corresponde a resultaría carente de sustento, pues como se ha verificado de autos, la exclusión de la determinación del impuesto respecto del proveedor que había sido considerado en sus declaraciones originales, provocó que en sus declaraciones rectificadorias se determinara una menor base imponible a la declarada originalmente así como una menor retención, e importes por deducciones adicionales, advirtiéndose así que no se trataría de un error circunscrito a la razón social del proveedor, consignada en sus declaraciones originales, como alega la recurrente.

Que si bien la recurrente menciona que habría cometido errores en el llenado del PDT correspondiente a las declaraciones originales, los cuales a su vez devendrían de errores contenidos en sus registros contables, y que mediante declaraciones rectificadorias procedió a enmendar tales errores; cabe recalcar que conforme se señaló líneas arriba, dichas declaraciones rectificadorias de los periodos enero a junio de 2008 no fueron aceptadas por la Administración, ya que la recurrente no ofreció medio probatorio alguno que acreditará los errores que alega, a fin de contrastarlos con la información verificada por la Administración en el transcurso del procedimiento de fiscalización practicado.

Que la recurrente tampoco ha ofrecido medio probatorio alguno, sobre su afirmación en el sentido que el servicio digital declarado bajo la razón social de en realidad corresponde a servicios prestados por quien es una empresa domiciliada en , que no está sujeta a retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados peruano por aplicación del convenio suscrito entre Perú y dicho país, por lo que tal alegato carece de sustento, debiéndose precisar además que este argumento contravendría lo sostenido por la misma recurrente en el sentido que el error incurrido en sus declaraciones originales se limitaría a la razón social del proveedor no domiciliado y que si habría tenido en cuenta la determinación del impuesto de los proveedores

Que sobre lo señalado por la recurrente en el sentido que sus declaraciones rectificadorias, fueron formuladas en el ejercicio de su derecho a rectificar sus autoliquidaciones, y que considera que la Administración no ha desarrollado el procedimiento de fiscalización sobre la base del principio de verdad material y el deber de oficialidad; cabe señalar que corresponde a la recurrente sustentar los datos consignados en sus declaraciones juradas correspondientes, no estando obligada la Administración de realizar cruces de información o actuación adicional para suplir la omisión probatoria que corresponde a la recurrente o verificar las afirmaciones y/o alegaciones de esta última, ya que aquella es la que debe acreditar sus afirmaciones. En ese sentido, toda vez que la recurrente no presentó documentación alguna que sustentara sus afirmaciones y la información contenida en sus declaraciones rectificadorias presentadas por los periodos de enero a junio de 2008, la Administración no estaba obligada a suplir

Q. *[Firma]* 7 |



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

dicha omisión, por lo que su actuación no implica la vulneración del principio de verdad material y el deber de oficialidad que alega la recurrente.

Que además, es menester precisar que en las Resoluciones Nº 0634-5-2001 y 07151-2-2018, entre otras, este Tribunal ha señalado que la disposición contenida en el artículo 88 del Código Tributario, relacionada a cuándo y cómo surte efectos una declaración jurada rectificatoria que establece menor obligación tributaria, debe entenderse en el sentido que la Administración, para confirmar la veracidad de los datos consignados en la declaración jurada rectificatoria presentada por un contribuyente, debe efectuar la respectiva verificación o fiscalización, partiendo del supuesto, claro está, que en un momento anterior la situación tributaria de este contribuyente no hubiera sido objeto de alguna verificación o fiscalización que haya permitido evaluar el correcto control de las obligaciones tributarias objeto de la respectiva rectificatoria; es decir, no debe interpretarse en el sentido que aún en el supuesto que un sujeto haya sido objeto de verificación o fiscalización por las obligaciones materia de la referida rectificatoria, por el solo hecho de haberlas presentado, la Administración deba efectuar una nueva verificación o fiscalización sobre los mismos hechos. Por ende, lo mencionado por la recurrente respecto a que la Administración debió realizar una revisión integral y definitiva, en base a sus declaraciones rectificadorias presentadas al vencimiento del requerimiento cursado en virtud del artículo 75 del Código Tributario, desvirtuando sus afirmaciones referidas a que hubo errores en sus declaraciones originales y que el impuesto estaría pagado por los servicios que sí generaban renta afecta en el país, carece de sustento.

Que finalmente, cabe indicar que del Resultado de Requerimiento Nº , conforme a las líneas transcritas en el escrito de alegatos presentado por la recurrente, se aprecia que la Administración únicamente dejó constancia de la documentación presentada por esta, a fin de sustentar el gasto declarado por concepto de "Servicios Resiber", el cual no ha sido objeto de observación en la fiscalización de autos, más no se observa que haya corroborado o confirmado el error alegado por la recurrente.

## ✓ **Servicios digitales prestados por**

Que según los Anexos Nº 2, 6 a 8 y 10 de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 2483 a 2485, 2495 a 2502 y 2510), la Administración reparó los servicios prestados por los proveedores no domiciliados al calificarlos como servicios digitales utilizados económicamente en el país, de conformidad con el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del artículo 4-A de su reglamento.

Que el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, establece que están sujetas a dicho impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de dicha ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. 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 conforme con el inciso i) del artículo 9 de la misma Ley, modificado por el Decreto Legislativo Nº 970, en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país. (El resaltado es nuestro).

Q. *[Signature]* J.



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

Que, en cuanto al criterio de conexión seleccionado por nuestra normativa, para ser aplicado a la prestación de servicios digitales por parte de no domiciliados, se tiene que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945<sup>10y11</sup>, se indicó lo siguiente:

*"Los criterios de vinculación del Impuesto a la Renta definen el derecho de un Estado a imponer un sistema tributario sobre operaciones que considera dentro de su ámbito jurisdiccional. (...) son dos los criterios de vinculación que se reconocen en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales: -Criterio personal o subjetivo: Implica la sujeción al gravamen de toda la renta mundial de un residente, domiciliado o nacional de un país determinado con independencia de la localización de la fuente productora de la renta. -Criterio territorial u objetivo: También conocido como el principio de la fuente u origen de la renta, implica la sujeción a gravamen de los residentes y no residentes de las rentas cuyas fuentes están localizadas en el país que pretende imponer su sistema tributario. (...). Ahora bien, dentro del ámbito territorial u objetivo existen varios factores que pueden ser seleccionados por el legislador para definir la soberanía fiscal efectiva sobre determinado tipo de rentas. Entre ellos tenemos: (...) f) El nuevo criterio del "uso de mercado": Bajo este criterio cualquier rendimiento de actividades o explotaciones económicas sin mediación de que sean realizadas o estén localizadas en el país, tendrán su fuente en este territorio por el mero hecho que tal explotación económica se ejercite en el mismo. (...) Se ha señalado que será de fuente territorial la renta de empresa obtenida sin siempre que se proyecte dicha actividad y se obtenga ventajas económicas de tal actividad en el territorio. "El ejercicio de la potestad administrativa y jurisdiccional tributaria sobre el no residente sin se funda en la ventaja que le procura el uso del mercado". Bajo esta variante, lo relevante es la proyección de la actividad económica sobre el mercado doméstico – en el que no existe un – sobre la base de la ventaja o beneficio que supone la finalidad dispuesta de hacer empresa aquí. Este criterio de "hacer empresa" sin presencia material o física en el mercado del consumidor lo que promueve es que la fuente se fije en el lugar de residencia del usuario o consumidor (...). Nuestra actual LIR utiliza determinados puntos de conexión o criterios de gravamen para delimitar el ámbito de aplicación del impuesto que a lo largo de los últimos 20 años no ha sufrido una variación sustancial. Este hecho ha ocasionado que las reglas de fuente reconocidas por la legislación nacional presenten los siguientes problemas: (...). No existe una correcta adaptación de la norma tributaria a los cambios tecnológicos que vienen produciéndose en el mundo. (...). Estos vacíos de la norma sumados a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar los tributos a que están sometidos los contribuyentes no domiciliados que no cuenten con un contacto permanente en territorio peruano hacen necesario que se introduzca un replanteamiento de las reglas de fuente de la renta peruana (...) y se reconozca la aplicación de nuevos criterios como el de uso o aprovechamiento de mercado." (El resaltado es nuestro).*

Que como se observa, mediante el aludido decreto se introdujo, como uno de los criterios de conexión<sup>13</sup> objetivos del Impuesto a la Renta, a un nuevo criterio denominado "uso del mercado", cuya adopción se plasmó en dicho texto normativo, cuando aquel hace referencia a la "utilización económica, uso o consumo en el país". En efecto, se aprecia de la citada Exposición de Motivos, que este nuevo factor de conexión surgió a raíz de las operaciones de comercio electrónico, en las cuales ya no era pertinente el uso de los

<sup>10</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 23 de diciembre de 2003.

<sup>11</sup> Mediante la cual se sustituyó el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>12</sup> Establecimiento Permanente.

<sup>13</sup> *"Los criterios de vinculación son como aquellos aspectos o características plasmadas en la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta que grava un supuesto de hecho, que determinan la vinculación entre el hecho generador de la obligación tributaria y la potestad tributaria del Estado; igualmente se puede decir, que los criterios de vinculación relacionan a los sujetos pasivos y los hechos imponibles con la soberanía del Estado, debiendo tenerse en cuenta que la soberanía se manifiesta en la potestad tributaria". Texto extraído de Informativo Caballero Bustamante - Criterios de vinculación y su aplicación para calificar rentas de fuente peruana, según documento visto en el sitio web del Congreso de la República del Perú en el siguiente Link: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4\\_uibd.nsf/4957CE4EC13DDE6B0525816800777D2A/\\$FILE/2NIR\\_N\\_001\\_15\\_16\\_Impuesto\\_a\\_la\\_renta.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/4957CE4EC13DDE6B0525816800777D2A/$FILE/2NIR_N_001_15_16_Impuesto_a_la_renta.pdf). (Visto el 14 de enero de 2021).*



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

criterios tradicionales de los factores de conexión para delimitar el lugar donde se generaba la renta, como son la permanencia física y la fijeza en un lugar determinado, otorgándose así poder tributario al Estado para que el Impuesto a la Renta incidiera en las rentas generadas por sujetos no domiciliados por la realización de operaciones de comercio electrónico que tuvieran impacto económico en nuestro país.

Que ahora bien, según lo dispuesto por el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 159-2007-EF, para efectos de lo establecido en el artículo 9 de la ley, se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Para efecto del reglamento, las referencias a página de Internet, proveedor de Internet, operador de Internet o Internet comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada.

Que, asimismo, en el tercer párrafo del mencionado inciso b) se señala que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

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.

2. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios a los que se refiere el numeral 5) del inciso b) del artículo 3 con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.
3. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

Que de las normas antes citadas se aprecia que el servicio digital que preste un sujeto no domiciliado en el Perú, sólo se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta, en la medida que se verifiquen, simultáneamente, dos elementos: el concepto de servicio digital y el concepto de utilización económica. En efecto, de acuerdo con el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, no basta verificar la prestación de un servicio digital para considerar que la contraprestación por dicho servicio constituya renta de fuente peruana, sino que además se debe constatar que este haya sido utilizado económicamente, usado o consumido por el usuario domiciliado en el país.

Que en el caso de autos, la recurrente no discute que la naturaleza de los servicios prestados por los proveedores no domiciliados sea la de servicios digitales, siendo que el punto de divergencia radica en verificar si tales servicios fueron utilizados económicamente, usados o consumidos en el Perú, a efectos de establecer si su contraprestación constituye renta de fuente peruana sujeta a imposición en nuestro país; toda vez que la recurrente manifiesta que los referidos servicios se utilizaron económicamente en el exterior, mientras que la Administración sostiene que la utilización económica de dichos servicios se produjo en el país, por lo que corresponde a este Tribunal verificar tal aspecto, para lo cual se efectuará la revisión de lo que involucra el concepto de utilización económica, uso o consumo en el país, a que se refiere la norma antes citada.

CD. sif X



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

Que en cuanto al concepto de utilización económica, uso o consumo en el país, conforme con el tercer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando sirve para que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría, o una fundación inafecta, o un intermediario de entidades constituidas en el exterior, o una entidad del Sector Público Nacional desarrolle sus actividades económicas o funciones.

Que así, específicamente, para el caso de usuarios domiciliados en el país que perciben rentas de tercera categoría, se advierte que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume, cuando sea de provecho o de utilidad<sup>14</sup> en el desarrollo de sus actividades económicas, dirigidas a generar ingresos gravados o no con el Impuesto a la Renta (primer párrafo del numeral 1 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta). Siendo que además la norma ha previsto que, para este tipo de contribuyentes, opera la presunción de utilización económica del servicio digital en el país cuando se considera la retribución del servicio como gasto o costo, el que debe cumplir con el principio de causalidad establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (segundo párrafo del numeral 1 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta).

Que como se advierte, respecto al supuesto antes mencionado, la norma no distingue que el servicio digital tenga que ser útil para que un perceptor de rentas de tercera categoría desarrolle actividades económicas en el Perú o en el extranjero, ni ha precisado o especificado que aquellas sólo estén vinculadas con la generación de rentas de fuente peruana o rentas de fuente extranjera, siendo que, indistintamente, existirá utilización económica, uso o consumo en el país.

Que, en esa línea de interpretación, Muñoz Salgado afirma que: *"El concepto no está condicionado a que la utilidad o provecho que reporta el servicio digital contribuya a que el usuario pueda realizar actividades económicas en el Perú o fuera de él. En efecto, el alcance del texto reglamentario es lo suficientemente amplio como para sostener que si el servicio digital es útil para el desarrollo de actividades económicas en el Perú (renta de fuente peruana) o en el exterior (una eventual renta de fuente extranjera), en ambos casos, igualmente, habría utilización económica, uso o consumo en el país. Nótese que el RIR no restringe la relación entre el servicio digital y su uso en el desarrollo de actividades económicas en el Perú."*<sup>15</sup>

Que en relación con la disposición según la cual se presume que el servicio digital es utilizado económicamente en el país, cuando un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría considera a la contraprestación del mismo, como gasto o costo que cumpla con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde determinar si se trata de una presunción legal, como sostiene la recurrente, o de una ficción legal, como arguye la Administración.

Que, sobre el particular, Susana Navarrine y Rubén Asorey, citando a Adolfo Becker, definen a la presunción legal como *"el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable. La diferencia radical entre presunción legal y ficción legal (...) es que la primera tiene por punto de partida la verdad de un hecho, dado que de un hecho conocido se infiere otro desconocido pero probable, mientras que la ficción nace de una falsedad o irrealidad. De esta manera, tanto la presunción como la ficción, en sus distintas variantes, constituyen el resultado de técnicas legislativas en que se dan como verdaderos hechos jurídicos de los cuales se desprenden consecuencias. La diferencia entre ellas es marcada, pues en la presunción legal el hecho presumido tendría un alto grado de probabilidad de existir en el mundo*

<sup>14</sup> De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, una de las acepciones de "servir" es aprovechar, valer, ser de utilidad. En: [www.rae.es](http://www.rae.es).

<sup>15</sup> MUÑOZ SALGADO, Silvia. Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana. En: X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, pág. 185 y 186. [https://www.ipdt.org/uploads/docs/12\\_XJorIPDT\\_SMS.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/12_XJorIPDT_SMS.pdf). (Visto el 15 de enero de 2021).

*Q.* *sup* *X*



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

fenoménico, con prescindencia de la presunción en sí, mientras que en la ficción el hecho presumido es muy improbable. La probabilidad de existencia del hecho presumido o la improbabilidad o falsedad de él se origina en la falta de relación natural entre los hechos utilizados dentro de la técnica legislativa que analizamos”<sup>16</sup>.

Que de igual manera, Luis Hernández Berenguel<sup>17</sup>, citando a José Luis Pérez de Ayala, señala que la ficción es una creación del legislador que pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas constituyendo una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen efectos jurídicos a uno o más supuestos de hecho, violentando o ignorando su naturaleza real, y que de esta manera el legislador atribuye a ciertos hechos o realidades sociales, efectos jurídicos que no serían posibles en ausencia de la ficción, creando una verdad jurídica distinta de la real.

Que en base a lo expuesto, se puede concluir que el supuesto normativo materia de análisis contiene una presunción legal, en tanto que a partir de un hecho conocido, como es la consideración como gasto o costo de la retribución del servicio digital, el que cumpliría con el principio de causalidad previsto por el primer párrafo de artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el hecho desconocido que se imputa, esto es, la utilización económica del servicio digital en el país resulta altamente probable, toda vez que al ser causal dicho desembolso se entiende que sirve para el desarrollo de las actividades empresariales del usuario del servicio digital. Por lo tanto, carecen de sustento los argumentos esgrimidos por la Administración para sostener que tal supuesto implicaría una ficción legal.

Que ahora bien, considerando el desarrollo efectuado respecto al concepto de utilización económica, uso, consumo en el país, a que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, el cual es aplicado a los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados en el Perú y que convierte a la renta obtenida por estos en renta de fuente peruana, pasible de retención en nuestro país, corresponde verificar si en el caso de autos, los servicios digitales prestados por los proveedores han sido utilizados económico, usados o consumidos en nuestro país.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 2100 y 2101), la Administración solicitó a la recurrente la presentación de un análisis de las operaciones registradas en la cuenta 4103001002 - Comisiones Tarjeta de Crédito, durante el ejercicio 2008, cuyo saldo según Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2008 ascendía a S/ 9 944 921,00, debiendo indicar, entre otros, el proveedor no domiciliado, el tipo de servicio prestado, la fecha de pago del servicio, la base imponible en soles, la tasa de retención aplicada y/o especificar los fundamentos para calificar el servicio como exonerado o inafecto, debiendo adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente.

Que mediante escrito de respuesta de 20 de setiembre de 2013 (folios 2018 a 2022), la recurrente sostuvo que los servicios prestados por los proveedores no domiciliados se dieron al amparo de los contratos de servicios de pasarela de pago y de procesamiento de tarjetas de crédito y que corresponden a servicios de administración de tarjetas de crédito, que funciona como una plataforma o centralizadora de pagos, el cual permite aceptar tarjetas de crédito emitidas por diferentes entidades tales como entre otros, sin la necesidad de contar con un sistema independiente para cada tipo de tarjeta, permitiendo, por ende, realizar transacciones de compraventa de boletos de forma más efectiva. Asimismo, precisó que dichos servicios fueron prestados en el exterior por sujetos no domiciliados, que llevaron a cabo su actividad empresarial fuera del país, motivo por el cual, estos servicios no calificaban

<sup>16</sup> NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario. Ediciones Depalma, Buenos aires, 1995, pág. 6 y 7.

<sup>17</sup> HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. Las Presunciones Legales en el Sistema Tributario Peruano, pág. 35 y 36. [http://www.ipdt.org/editor/docs/03\\_Rev09\\_LHB.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev09_LHB.pdf). (Visto el 15 de enero de 2021).



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

como renta de fuente peruana y el pago por los mismos no se encontraba sujeto a retención, por lo que efectuó el pago de las retribuciones respectivas por los servicios recibidos de dichos proveedores sin efectuar retención alguna. Agregó que los gastos vinculados con la emisión de boletos mediante este sistema de pagos, le son facturados a ella, pero los vuelos relativos a dichos boletos no son necesariamente operados por ella misma, toda vez que parte de sus operaciones se desarrollan al amparo de acuerdos interlineales, lo que significa que si bien los boletos son emitidos por una aerolínea como ella los vuelos pueden ser operados por otra aerolínea, en ese sentido, resaltó que incurrió en desembolsos a favor de dichos proveedores no domiciliados, aunque no necesariamente los mismos se encuentren relacionados a la ejecución del servicio de transporte operado por ella.

Que de acuerdo con el punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 2055 a 2066), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente tales como los contratos de procesamiento de datos, reportes, asientos contables, comprobantes de pago, entre otros, a partir de las cuales concluyó que los servicios prestados por las empresas no domiciliadas

califican como servicios digitales, ya que configuran un servicio a favor del cliente domiciliado que se brinda a través de una red, en forma automática y depende de la tecnología de información; asimismo, refirió que los mencionados servicios digitales son utilizados económicamente en el país por la recurrente, sujetos a la tasa de retención de 30% por Impuesto a la Renta de No Domiciliados, en virtud de lo establecido en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del punto 1 y Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1959, 1960 y 1964), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas mediante el cierre del Requerimiento N° por omisiones a la base imponible de las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, en relación con los servicios digitales prestados por los proveedores a efecto que presentara sus descargos correspondientes.

Que mediante escrito de descargo de 6 de agosto de 2014 (folios 1888 a 1892), la recurrente sostuvo que, si bien coincide con la Administración en que los servicios prestados por califican como servicios digitales, la renta generada por dichos proveedores deviene del procesamiento de ventas de sus servicios, realizadas en el exterior, a través de su sucursal ubicada en y oficina ubicada en

Al respecto, explicó que durante el ejercicio 2008 formó parte del institución que opera como una cámara de compensación entre las aerolíneas participantes y agencias de viaje en los a efectos de determinar los ingresos y créditos provenientes de la emisión de tickets por parte de los operadores mencionados y, en ese sentido, liquida, concilia y compensa todas sus ventas realizadas por dichas agencias de viaje, siendo que toda vez que ella tenía una oficina en mediante la cual realizaba la venta de pasajes aéreos, a través de las agencias de viaje miembros de la, las comisiones pagadas a correspondían al procesamiento de las tarjetas utilizadas en dichas operaciones, es decir, en las ventas de pasajes realizadas por ella -la recurrente-, a través de su oficina en los Abundó que los servicios prestados por tales proveedores no domiciliados coadyuvan a la generación de una renta cuya fuente generadora se encuentra ubicada en siendo dichos servicios utilizados económicamente y consumidos por sus oficinas en tales países, al encontrarse relacionados a la venta de pasajes en esas jurisdicciones y no en el Perú, por lo que no califican como rentas de fuente peruana sujetas a retención del Impuesto a la Renta. Asimismo, refirió que el primer acto de disposición del servicio en comentario, se verifica cuando la oficina del exterior concreta la venta y el pago llega a su cuenta bancaria también del exterior, por lo que el primer acto de disposición y todos los actos del servicio son aprovechados en el exterior.

Que a través del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 1923 a 1945), la Administración dio cuenta del escrito de descargo presentado por la recurrente, y señaló que las comisiones cobradas por los proveedores corresponden a servicios de pasarela de pagos y



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

procesamiento de tarjetas prestados por estos proveedores a la recurrente, tal como se establece en los contratos suscritos, y no por la venta de pasajes realizada por la recurrente a través de sus oficinas de ni por los pagos efectuados por los consumidores finales en sus cuentas bancarias ubicadas en el exterior. Precisa que estos proveedores cobran dichas comisiones por el procesamiento de datos respecto a las transacciones de cargo y crédito efectuados mediante el uso de tarjetas, datos que la recurrente les transmite electrónicamente, de acuerdo con lo estipulado en los contratos suscritos, indistintamente de si la venta de pasajes por estos medios se haya realizado en el Perú o en el extranjero, ya que el servicio consiste en el procesamiento de tarjetas. Asimismo, señaló que la recurrente consolida tanto los ingresos como los gastos originados por sus oficinas en los

es decir, tributa por sus rentas de fuente mundial y que la utilización económica, uso o consumo en el país de un servicio digital opera cuando el mismo sirve para que el sujeto "domiciliado" realice sus actividades económicas, cumpla sus fines o ejecute sus funciones, siendo que el concepto no está condicionado a que la utilidad o provecho que reporta el servicio digital contribuya a que el usuario pueda realizar actividades económicas en el Perú o fuera de él. Por lo expuesto, concluyó que los servicios digitales prestados por las empresas no domiciliadas califican como rentas de fuente peruana sujetas a la retención del Impuesto a la Renta del 30%.

Que a efecto de acreditar su afirmación en relación con que el servicio digital prestado por los proveedores no fueron utilizados económicamente, usados o consumidos en el país, la recurrente presentó la siguiente documentación que obra en el expediente:

- Contrato de Procesamiento de Tarjetas de Pago para Comerciantes Seleccionados de 4 de diciembre de 2006 entre S.A. (folios 1077 a 1133), y el documento denominado "Términos y condiciones para la aceptación mundial de la S.A. y de 1 de mayo de 1996 (folios 1188 a 1204), de cuya revisión se aprecia que a través de ellos se permite el uso de las tarjetas por sus titulares a fin que estos puedan realizar compras de servicios de transporte aéreo en todos los lugares donde se ofrezca los servicios alrededor del mundo, siendo aplicables dichos contratos al grupo de afiliadas y subsidiarias de S.A.<sup>18</sup> y<sup>19</sup>, entre las cuales se encontraba la recurrente.
- Documento denominado Requerimiento N° Crédito (folios 1205 a 1214), elaborado por la recurrente, que contiene información de detalle sobre las comisiones pagadas a los proveedores y su contabilización en la cuenta 4103001002. Así también se aprecian copias de asientos contables, estados de cuentas bancarias y comprobantes de pago emitidos por dichos proveedores no domiciliados, a nivel de muestra (folios 999 a 1076 y 1134 a 1187).
- Carta emitida por la recurrente formaba parte de dicha asociación en el ejercicio 2008 (folio 1835), indicándose que, durante ese período, brindó servicios a la recurrente para incluir el pago de boletos en efectivo y tarjetas de crédito emitidos a través de agentes de viajes acreditados por ubicados en los

<sup>18</sup> Como se indica en el Apéndice 1 – Afiliadas y Subsidiarias del Comerciante del contrato respectivo (folio 1083).

<sup>19</sup> Como se indica en el literal E del acápite 1. Referido al alcance del contrato respectivo (folio 1201).

<sup>20</sup> De acuerdo con dicho documento, impulsa la industria de viajes con sede en , a través de soluciones de liquidación de primer nivel, servicios de acreditación de agencias de viajes, herramientas de gestión financiera y de procesos y análisis de datos de gran alcance. De acuerdo con la información extraída del sitio web de la , esta ayuda a las aerolíneas y agencias de viajes a conectarse, crecer y prosperar ofreciendo soluciones de distribución flexible, tecnología innovadora y acceso a los datos de transacciones aéreas más completos del mundo. Se puede verificar dicha información en el siguiente Link: (Visto el 15 de enero de 2021).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 00570-9-2021

- Certificado del departamento de la recurrente contaba con una oficina autorizada a realizar transacciones comerciales en dicha jurisdicción, identificada con el N° de corporación (folios 1836 a 1839). de 31 de julio de 2014, que acredita que desde el 4 de noviembre de 1999
- Documento denominado Apertura por , elaborado por la recurrente, que muestra un listado de tickets aéreos vendidos en el exterior, que contiene el detalle del precio total y el porcentaje de comisión pagada al proveedor no domiciliado por los servicios de procesamiento de tarjetas (2.85%), mostrándose un importe neto de US\$ 255 452,46 (Importe de precio neto de tickets de US\$ 262 946,43 menos importe de comisión US\$ 7 493,97), el mismo que se observa registrado en el estado de cuenta bancaria del a nombre de la recurrente, el 3 marzo de 2008 (folios 2398 a 2402 y 2406/vuelta). Asimismo, se aprecia los estados de cuenta bancarios a nombre de la recurrente, donde se realizó la transferencia de dinero por las ventas de tickets aéreos, neto de las comisiones (folios 1828 a 1831 y 1814 a 1821).
- Una muestra de cinco (5) tickets aéreos, emitidos por la recurrente, que figuran en el referido documento denominado Apertura por en los cuales se consignan los códigos de Oficina a través de la cual se habría producido la venta de dichos tickets aéreos (folios 2393 a 2397), que según el documento elaborado por la recurrente de folio 2392, corresponderían a agencias de viaje ubicadas en los

Que, del análisis de la documentación antes detallada, se tiene que los servicios prestados por los proveedores no domiciliados durante el ejercicio 2008, corresponden al procesamiento de tarjetas utilizadas por consumidores finales para la compra de pasajes aéreos emitidos por la recurrente. Así pues, se aprecia que el servicio digital brindado por dichos proveedores no domiciliados consistió en un sistema de pagos en línea, utilizado a fin de automatizar los pagos realizados por los clientes finales de la recurrente, por la adquisición de tickets o pasajes de transporte aéreo<sup>22</sup> que esta emitía, a fin de optimizar el ahorro de tiempo y agilizar el flujo de efectivo en sus operaciones, advirtiéndose que a través de este sistema se viabilizan los pagos por la venta de pasajes aéreos a través del uso de tarjetas de débito y crédito por parte de los sujetos que adquirían los boletos aéreos emitidos por la recurrente, muchos de los cuales habrían sido adquiridos a través de sus oficinas ubicadas en el exterior.

Que la recurrente coincide con la descripción antes señalada, advirtiéndose del folio 2424 que esta ha manifestado lo siguiente: "Así, toda vez que nuestra empresa tiene una oficina en los a través de la cual realiza la venta de pasajes aéreos a través de las agencias de viaje miembros de la las comisiones cobradas por corresponden al procesamiento de las tarjetas utilizadas en dichas operaciones, es decir a las ventas de pasajes realizadas por nuestra empresa a través de su oficina en los '(El resaltado es nuestro).

Que del Informe General de Fiscalización (folio 2258), se aprecia que la recurrente es un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría, constituida en el país, que se dedica a la actividad económica de transporte aéreo de pasajeros y carga, tanto en los mercados domésticos de como en una serie de rutas regionales e internacionales en

Que en base a lo antes descrito se advierte que los servicios digitales de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas prestados por los proveedores no domiciliados durante el ejercicio 2008, sirvieron para el desarrollo de la actividad económica de la recurrente, sujeto domiciliado en el país, siendo utilizados en su provecho y utilidad a fin que realice dicha actividad económica, pues como

<sup>21</sup> Esta documentación también obra en los folios 1808 a 1813 y 1820 a 1827.

<sup>22</sup> Esta documentación también obra en los folios 1003 a 1015 y 1020 a 1027. Tal como se explica en los documentos denominados Gestión de Cobranza Automática de Medidas de Seguridad de los cuales fueron extraídos de los sitios web de dichas empresas (folios 1216 a 1224).

Ch. 

8

15

11



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

se observa, a través de tales servicios fue posible optimizar y hacer más eficiente el procedimiento de pagos efectuados por clientes finales que adquirieron los tickets de transporte aéreo que la recurrente emite en el marco del desarrollo de su actividad de transporte aéreo internacional a la que se dedica, resultando ser esta la usuaria domiciliada de los citados servicios digitales.

Que es preciso recalcar que conforme con el análisis efectuado precedentemente, sobre el concepto de utilización económica, uso o consumo en el país, que contiene el primer párrafo del numeral 1 del tercer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la referida definición no distingue si el servicio digital tenga que ser útil para que un perceptor de rentas de tercera categoría desarrolle actividades económicas en el Perú o en el extranjero, ni ha precisado o especificado que aquellas sólo estén vinculadas con la generación de rentas de fuente peruana o rentas de fuente extranjera, siendo que en ambos casos se configuraría la utilización económica.

Que en ese sentido, incluso si los servicios digitales de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas, hayan servido para que la recurrente efectúe la venta de sus boletos de transporte aéreo a través de sus oficinas, sucursales o agencias ubicadas en el exterior<sup>23</sup>, esta continuaría siendo la usuaria domiciliada en el país de dichos servicios, pues los mismos han servido para el desarrollo de sus actividades económicas, no apreciándose que la norma reglamentaria en comentario restrinja o circunscriba el uso del servicio digital a las actividades económicas realizadas por el usuario domiciliado en el territorio peruano para que se configure la utilización económica, uso o consumo en el país, careciendo de sustento lo argumentado en contrario por la recurrente.

Que, por consiguiente, siendo que se ha verificado que los servicios digitales prestados por los proveedores no domiciliados sirvieron para el desarrollo de las actividades económicas de la recurrente, sujeto domiciliado en el país perceptor de rentas de tercera categoría, la renta generada por la prestación de tales servicios se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 2015), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria que acreditaría la naturaleza de los servicios de telecomunicaciones de red corporativos denominados brindados por la empresa conforme con el Anexo N° 3.2 (folio 2000).

Que conforme con el punto 5.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (1971 a 1980), la Administración indicó que como resultado de la evaluación a la documentación e información proporcionada por la recurrente, como el Contrato de Prestación de Servicios de Telecomunicaciones, los servicios prestados por la empresa no domiciliada que consistieron en un esquema de servicios tales como permitir el acceso a una plataforma para servicios de red de internet y acceso remoto a intranets y redes, calificarían como servicios digitales, siendo además que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se presume que la utilización económica del servicio digital se realiza en el país si el contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría considera como costo o gasto la contraprestación por dicho servicio digital, por lo que toda vez que la Factura N° según el detalle contenido en el Anexo N° 01.2 adjunto (folio 1969) fue contabilizada en enero de 2008, en la cuenta de gastos 4104002002- Comunicación Chequeo de Pax, consideró que el servicio digital prestado por la empresa no domiciliada fue utilizado económica en el país, concluyendo que la retribución constitúa renta de fuente peruana afecta a la retención del 30% por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

<sup>23</sup> La recurrente refiere que el citado servicio digital sirvió para que efectuara la venta de sus pasajes aéreos a través de su sucursal en y su oficina en



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

Que a través del punto 1 y Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 1957 y 1964), la Administración comunicó a la recurrente la observación formulada, a efecto que presentara sus descargos correspondientes.

Que mediante escrito de descargo de 6 de agosto de 2014 (folio 1889), la recurrente señaló que aceptaba la observación correspondiente al proveedor para lo cual presentaría la declaración jurada rectificatoria respectiva por el periodo involucrado.

Que en el punto 1.4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1946 a 1948), la Administración señaló que, si bien la recurrente sostuvo que aceptaba la observación respecto al servicio prestado por el proveedor S.A., no consignó el referido servicio en la declaración jurada rectificatoria del periodo enero de 2008, por lo que procedió a mantener la observación.

Que de lo actuado se tiene que si bien la recurrente, en un primer momento, durante el procedimiento de fiscalización, afirmó aceptar la observación efectuada por la Administración respecto al servicio prestado por no presentó la declaración jurada rectificatoria en la que se exprese dicha aceptación, siendo más bien que en sus recursos impugnativos ha cuestionado el cumplimiento del requisito de la utilización económica del servicio digital prestado por dicho proveedor, por lo que corresponde a este Tribunal verificar tal aspecto.

Que de la documentación que obra en el expediente, en relación con el servicio digital prestado por el proveedor no domiciliado , se aprecia lo siguiente:

- Contrato de Prestación de Servicio de Telecomunicaciones suscrito entre la recurrente (como Cliente) y (como Prestador), el 1 de enero de 2007, el cual establecía que el proveedor se obligaba a prestar una serie de servicios de telecomunicaciones digitales a través de una plataforma digital que permitía el acceso remoto a intranet y redes corporativas, a cambio de una retribución, siendo que la misma se calcularía mensualmente en función a la cantidad de "pasajeros – embarcados" transportados por la recurrente y cuya tarifa ascendía a US\$ 0.70. (folios 1750 a 1761).
- Factura N° emitida por a la recurrente, indicándose como monto facturado por el periodo 2008 US\$ 116 874,00 (folios 1747 a 1749).
- Asientos contables por la provisión del pago de la retribución por la prestación de los servicios de en el Libro Diario del ejercicio 2008, en la cuenta de gastos N° por el importe de S/ 340 265,00 (folio 1763).

Que de la documentación ofrecida es posible verificar que el proveedor no domiciliado prestó a la recurrente en el ejercicio 2008, un servicio digital consistente en una serie de servicios de telecomunicaciones digitales entre los diversos puntos de operaciones de vuelos internacionales de la recurrente, siendo estos servicios brindados a través de una plataforma virtual tanto de la red pública como privada mediante acceso en línea; asimismo, se aprecia que la recurrente anotó contablemente como gasto en su Libro Diario del ejercicio 2008, en la cuenta 4104002002, el pago de la retribución por la prestación de tales servicios digitales (folio 1763).

Que en ese sentido, toda vez que la recurrente, quien se dedica al transporte aéreo de pasajeros y carga internacional, ha considerado como gasto, que cumple con el principio de causalidad<sup>24</sup>, la contraprestación por el servicio digital prestado por resultaba aplicable la presunción establecida en el

<sup>24</sup> Lo que no es materia de cuestionamiento en autos, debiéndose precisar además que la recurrente durante la fiscalización no esgrimió argumento tendiente a cuestionar la aplicación de dicha presunción, pues, como se indicó, en principio, esta aceptó la observación efectuada.

Q.



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

segundo párrafo del numeral 1 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la recurrente no presentó documentación probatoria alguna que la desvirtúe, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que para que se configure la utilización económica, se debe partir de la premisa que los usuarios de tales servicios califiquen como sujetos domiciliados en el país, cabe señalar que, de acuerdo con el examen efectuado, en el caso de autos, la recurrente -sujeto domiciliado- constituye el usuario domiciliado de los servicios digitales prestados por los proveedores no domiciliados.

Que respecto a los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar la aplicación de la presunción prevista en el numeral 1 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe advertir que no se aprecia que lo previsto por la citada norma genere la vulneración del principio de reserva de ley ni que su contenido sea inconsistente con la ley que pretende regular, por cuanto, bajo el análisis efectuado anteriormente, se tiene que tanto la Ley del Impuesto a la Renta como su reglamento fueron en su momento modificadas, a fin de incluirse un nuevo criterio de conexión objetivo denominado criterio del "uso de mercado", el cual se plasmó en ambos textos normativos (ley y reglamento) bajo los términos de "utilización económica, uso o consumo en el país", cuya aplicación promueve que la fuente se establezca en el lugar de residencia del usuario o consumidor del servicio, no advirtiéndose conflicto alguno entre la aplicación de los criterios de conexión objetivo y subjetivo, como plantea la recurrente, toda vez que el criterio de conexión subjetivo no ha sido seleccionado para regular la condición de renta de fuente peruana de los servicios digitales prestados por un no domiciliado, conforme se desprende de la exposición de motivos de la norma que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosada.

Que además, debe mencionarse que en los párrafos de la resolución apelada transcritos por la recurrente en su escrito de alegatos, la Administración sólo hace una descripción de los hechos en el sentido que la recurrente aceptó la calificación de servicio digital, y que esta alegó que el servicio no fue utilizado económica en el país, adjuntando documentación a fin de sustentar tal aspecto, en el procedimiento de fiscalización, por lo que no se aprecia que la Administración haya reconocido que la documentación presentada ampare la posición de la recurrente sobre que los servicios prestados por los proveedores antes indicados fueron utilizados económicamente fuera del Perú, como esta afirma.

Que asimismo, es menester precisar que según el inciso b) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas<sup>25</sup>, se encuentra gravado con dicho impuesto la utilización de servicios en el país, siendo que, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada ley, 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, asimismo, sobre el particular este Tribunal ha interpretado<sup>26</sup> 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, esto es, el que contrató el servicio, llevará a cabo el primer acto de disposición del mismo. Como se observa de las normas y criterio citados, relacionados al supuesto de utilización de servicios, gravado por el Impuesto a General a las Ventas, dicho gravamen se sustenta en el criterio de conexión referido al "lugar de utilización, uso o consumo del servicio", el cual debe verificarse en el territorio nacional partiendo de la premisa que el Impuesto General a las Ventas es un tributo indirecto que grava la riqueza expresada a través del consumo, por lo que es entendible que el Estado habilitado para percibir el importe del gravamen deba ser aquel en el cual tiene ocurrencia el acontecimiento de consumo; en cambio, en el caso del gravamen del Impuesto a la Renta sobre los servicios digitales prestados por no domiciliados el criterio de conexión empleado es el de "uso de mercado", que se encuentra plasmado en la norma tributaria bajo los términos de "utilización económica, uso o consumo en el país", a través del cual la actividad económica del no residente se valora por su

<sup>25</sup> Aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF.

<sup>26</sup> Tal como se indicó en las Resoluciones N° 03849-2-2003 y 17723-8-2013, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

naturaleza y alcance preexistente, antes de la realización de la misma en el territorio<sup>27</sup>, promoviéndose que la fuente se fije en el lugar de residencia del usuario del servicio digital. Por consiguiente, carece de sustento lo sostenido por la recurrente en cuanto a que la Administración debió tomar como criterio las definiciones desarrolladas por la jurisprudencia en relación con el Impuesto General a las Ventas, ya que como se aprecia el criterio de conexión seleccionado para cada supuesto no es coincidente.

Que finalmente, cabe señalar que de la revisión efectuada al contenido del Informe N° 178-2010-EF/66.01 emitido por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas (folios 2738 a 2740), invocado por la recurrente, se tiene que a través de este, la citada dirección concluyó que los intereses por depósitos, préstamos, créditos y otras operaciones financieras no calificaban como rentas de fuente peruana, cuando son pagados por una sucursal, agencia u otro establecimiento permanente en el exterior establecido por personas domiciliadas en el país y cuando dichos capitales se encuentren directamente vinculados con sus actividades en el exterior. Para llegar a dicha conclusión la anotada dirección efectuó el examen de lo dispuesto por el numeral 3 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el sentido que la condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país, y su aplicación en concordancia con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual dispone que constituye renta de fuente peruana las producidas por capitales, intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país, observando la citada dirección que para efectos de la aplicación del referido inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, el domicilio del pagador debía ser entendido en función a lo previsto por el artículo 7 de dicha ley, es decir, respecto de aquellas personas jurídicas constituidas en el país, y no en función a lo establecido por el numeral 3 del inciso a) del artículo 4 de su reglamento, toda vez que este último tiene como única finalidad que las rentas que se obtengan en el exterior sean incorporadas en los resultados de la casa matriz domiciliada en el país, por cuanto esta tributa el Impuesto a la Renta por el íntegro de sus rentas, incluidas las provenientes de operaciones y actividades que realice fuera del país, por ejemplo, a través de sus sucursales establecidas en el exterior.

Que como se aprecia del anotado Informe N° 178-2010-EF/66.01, este examina un caso distinto al de autos, relacionado a rentas calificadas como de fuente peruana en base al criterio de conexión del domicilio del pagador, concluyéndose que para dicho efecto no debe considerarse como "domiciliado" a la sucursal de una empresa peruana en el exterior. Al respecto, cabe recalcar que se ha interpretado que conforme con lo dispuesto por el primer párrafo del numeral 1 del tercer párrafo del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, si se verifica que el servicio digital es útil para que el usuario, un perceptor de rentas de tercera categoría, como es la recurrente, genere rentas de fuente peruana o rentas de fuente extranjera, igualmente existirá utilización económica en el país, advirtiéndose que a través de dicha interpretación no se está extendiendo a las sucursales u oficinas ubicadas en el exterior de la recurrente la calificación de domiciliada, como si habría ocurrido en el caso recogido en el informe señalado, sino que se está efectuando la verificación de las operaciones y actividades realizadas por la recurrente fuera del país a través de ellas (mediante las cuales esta habría generado renta de fuente extranjera), por lo que el reparo acotado respecto de los servicios prestados por los proveedores AMEX y Paymentech y el análisis efectuado en la presente resolución sobre el particular no contravienen lo señalado en el anotado informe.

## Resoluciones de Multa N°

Que de acuerdo con los Anexos a las Resoluciones de Multa N° (folios 2524 a 2559), estas fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del

<sup>27</sup> Rosembuj Tilio, Derecho Fiscal Internacional, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas. Primera Edición Buenos Aires 2003. Pág. 67. Citado en el Texto de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945.

CD. *[Firma]* *[Firma]*



# Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

artículo 177 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos enero a diciembre de 2008.

Que de conformidad con el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, constituye infracción relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: 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 toda vez que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° , los cuales se han mantenido en la presente instancia, corresponde resolver en igual sentido respecto de las aludidas resoluciones de multa, en ese sentido, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de las partes, conforme se observa de la Constancia de Informe Oral N° que obra en autos.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

## RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N°

de 19 de junio de 2015.

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

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS  
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ  
VOCAL

Díaz Tenorio  
Secretario Relator (e)  
BV/DT/AR/Ampe.