



Tribunal Fiscal

Nº 07645-4-2005

EXPEDIENTE N°

2744-2003

INTERESADO

:

ASUNTO

:

Impuesto a la Renta - retenciones no domiciliados e Impuesto General a las Ventas

PROCEDENCIA

:

Lima

FECHA

:

Lima, 14 de diciembre de 2005

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 026-4-13657/SUNAT del 31 de marzo de 2003, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s 024-03-0008490 y 024-03-0008489 sobre Impuesto a la Renta – retenciones no domiciliados e Impuesto General a las Ventas del mes de mayo de 2001, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración erróneamente ha determinado que forma parte de la base imponible del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta - retenciones no domiciliados, el importe que corresponde a gastos de viaje (pasajes y hoteles) asumidos directamente por ella, no obstante que tales pagos se efectuaron de conformidad con lo estipulado en el contrato de prestación de servicios suscrito con el grupo musical (no domiciliado), no formando parte de la retribución pactada, no habiéndose tenido en cuenta que tales desembolsos responden a una práctica usual en el mercado y que constituyen una condición establecida para la prestación del servicio;

Que agrega que diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal tal como la Resolución N° 237-2-2001 recoge su posición para los casos de servicios técnicos prestados en el Perú por personas dependientes de empresas del exterior contratados por empresas domiciliadas, no considerándose rentas de estas personas la cantidades que por pasajes, hospedaje y movilidad deba otorgárseles en razón de los servicios prestados fuera del lugar habitual al no constituir tales conceptos un ahorro para ellos ni un aumento de su capacidad contributiva, por lo que le corresponde similar tratamiento;

Que alega que el objetivo del Impuesto a la Renta es gravar la capacidad contributiva, por lo que en el caso de autos los gastos de viáticos y hospedaje no significan una retribución adicional ya que no son de libre disposición para el beneficiario;

Que refiere que el Impuesto General a las Ventas no resulta de aplicación a los importes correspondientes a pasajes y hoteles, por cuanto no son pagos por los servicios prestados sino desembolsos que asumió directamente para hacer efectiva la prestación del servicio en el país por el no domiciliado;

Que por su parte, la Administración señala que los ingresos pagados al grupo artístico según contrato por \$20,000.00, así como los importes por pasajes aéreos por \$8,310.88 y hospedaje por \$2,457.60, desembolsados y asumidos por la recurrente forman parte de la base imponible del Impuesto a la Renta - retención de no domiciliados y del Impuesto General a las Ventas por utilización de servicios prestados en el país, toda vez que constituyen un pago adicional, dado que si la recurrente no hubiera aceptado asumir dichos gastos, hubiera tenido que incrementar la suma pactada como mínimo en \$10,768.48, por lo que éstos forman parte de la base imponible de los referidos tributos;

Que se aprecia de autos, que la Administración con fecha 4 de mayo de 2001 notificó a la recurrente las Resoluciones de Determinación N°s 024-03-0008490 y 024-03-0008489 por omisión al pago del Impuesto

M /s / f + 1



Tribunal Fiscal

Nº 07645-4-2005

a la Renta – retenciones no domiciliados y del Impuesto General a las Ventas por servicios utilizados en el país, respectivamente, correspondientes al mes de mayo de 2001 (folios 53 y 54);

Que los referidos valores fueron emitidos como resultado de los reparos efectuados a las bases imponibles de los mencionados tributos a consecuencia de haber considerado como parte de éstas una contraprestación ascendente a US\$38,461.54, pasajes aéreos por US\$8,310.88, hospedaje por US\$.2,457.60, viáticos por US\$1,380.00 y visa por US\$297.00¹;

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación parcial respecto de dichos valores (folio 70 a 75), impugnando los extremos referidos a la contraprestación alegando que el importe que correspondía de acuerdo al contrato era de U\$20,000.00, así como los referidos a los pasajes aéreos y hospedaje asumidos por aquélla, siendo que en la instancia de reclamación la Administración modificó el importe de US\$38,461.54 a la suma de U\$20,000.00 según numeral 2 del contrato (conforme a la pretensión de la recurrente), y mantuvo los restantes reparos impugnados (folios 104 a 112);

Que en tal sentido, el asunto controvertido consiste en determinar si los desembolsos asumidos por la recurrente por concepto de pasajes aéreos y hospedaje para la prestación de una actividad artística por un sujeto no domiciliado en el país forman parte de la renta gravable de éste último y por tanto de la base imponible para efecto del Impuesto a la Renta – retenciones no domiciliados y del Impuesto General a las Ventas por servicios utilizados en el país;

Que con relación al Impuesto a la Renta - retenciones no domiciliados, el artículo 6º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, prevé que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de la mencionada 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, siendo que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana;

Que el inciso c) del artículo 9º de la precitada norma, señala que 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 originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional;

Que de otro lado, el inciso c) del artículo 71º del referido Texto Único Ordenado establece que son agentes de retención, entre otros, las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados;

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

Que para los efectos de la retención establecida en el precitado artículo, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, entre otros, la totalidad de los importes pagados o acreditados

¹ Tales sumas fueron pagadas por la recurrente a realización de la presentación artística realizada en el país por el Grupo

dirigido por , por la

M /as G + 2



Tribunal Fiscal

Nº 07645-4-2005

correspondientes a otras rentas de la tercera categoría, excepto los casos a que se refiere el inciso g) del referido artículo;

Que estando a las normas antes glosadas, se tiene que respecto al asunto materia de autos proceden dos interpretaciones, una primera según la cual los conceptos de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto domiciliado no constituyen renta gravable de éste último y una segunda en la que se considere que tales conceptos sí constituyen renta gravable para el no domiciliado, siendo esta segunda interpretación la que ha sido adoptada por este Tribunal según el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2005-39 del 5 de diciembre de 2005, que considera que los referidos gastos por conceptos de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable de éste último;

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"El inciso c) del artículo 9º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF establece que 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 consideran rentas de fuente peruana, a las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en el territorio nacional.

Del referido dispositivo se desprende que constituyen rentas de fuente peruana todos los ingresos derivados del desarrollo de una actividad artística por parte de sujetos no domiciliados en el territorio nacional.

Las retribuciones que pueden otorgarse por la prestación de servicios de no domiciliados en el territorio nacional pueden ser en efectivo o especie, considerándose dentro de éste último a las sumas vinculadas con desembolsos por pasajes, alojamiento y viáticos.

Resulta claro que la prestación de servicios por parte de los sujetos no domiciliados tiene su origen en un acuerdo de voluntades entre éstos y el contratista domiciliado, siendo que los primeros deben evaluar los costos y beneficios antes de aceptar y perfeccionar el acto jurídico o contrato a suscribir, y en tal sentido los gastos que tales sujetos efectúen por trasladarse al lugar de ejecución de sus servicios, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada, y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta contractual en un lugar distinto al de su residencia habitual.

En consecuencia, el hecho que el contratista domiciliado asuma el pago de los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos que son de carácter personal de los sujetos no domiciliados y que éstos no los hayan reembolsado, representan una ventaja o beneficio patrimonial que debe afectarse con el Impuesto a la Renta al formar parte de la contraprestación por los servicios prestados.

Confirma lo señalado precedentemente lo indicado por Benítez² quien menciona que el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina (Fallos de la Sala A, 11/02/1998) ha establecido que "los gastos de pasaje, hotel y demás erogaciones desembolsadas por la actora constituyen así prestaciones complementarias e integrantes del valor assignable a la prestación objeto del

² Benítez, Rufo Walter: "Fiscalidad del no Residente. Tratamiento en la legislación Argentina. El Régimen de beneficiarios del Exterior". Página 66. En: Centro de Estudios Fiscales Públicos Argentina, ubicado en la siguiente dirección http://iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/benitez.pdf

M / fjs G +



Tribunal Fiscal

Nº 07645-4-2005

trata, en realidad de beneficios en especie que incrementan el ingreso monetario percibido (honorarios) habida cuenta de que tales compensaciones sustituyen gastos que en forma voluntaria hubiera hecho el beneficiario del exterior de no recibirlas de la otra parte en la forma expresada. En otros términos, los aludidos conceptos se encuentran insitos en la actividad del beneficiario del extranjero y le corresponden dentro de su obligación de diligencia que debe adoptar para dar cumplimiento con su prestación pactada".

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución;

Que asimismo, siendo que a la fecha existe dualidad de criterio al respecto según lo establecido en las Resoluciones de este Tribunal N°s 766-1-98 del 11 de diciembre de 1998 y 0237-2-2001 del 9 de marzo de 2001, procede que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria y que se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, que establece que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que debe prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria, en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal;

Que estando al criterio antes expuesto, los desembolsos asumidos por la recurrente por concepto de hospedaje y pasajes para efecto de la realización de la actividad artística del grupo artístico no domiciliado constituyen renta gravada para este último, por lo que se encuentra arreglada a ley la inclusión de los importes correspondientes a tales conceptos en la base imponible para efecto del Impuesto a la Renta – retenciones no domiciliados efectuado por la Administración, procediendo confirmar la apelada en este extremo, debiendo no obstante la Administración, en atención a lo señalado en el considerando precedente, aplicar lo dispuesto en el artículo 170° del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953;

Que finalmente cabe señalar que mediante la Disposición Transitoria de la Ley N° 28647, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 11 de diciembre de 2005, se ha precisado que el numeral 2 del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario modificado por el Decreto Legislativo N° 953, que estableció el cese de la responsabilidad de los agentes de retención o percepción al vencimiento del año siguiente a la fecha en que se debió efectuar la retención o percepción, sólo resultaba aplicable cuando los agentes de retención o percepción hubieran omitido éstas durante el lapso en que estuvo vigente la modificación de dicho numeral (esto es, del 6 de febrero de 2004 al 11 de diciembre de 2005), por lo que no resulta aplicable al caso de autos;

Que en cuanto al Impuesto General a las Ventas, el inciso b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del referido Impuesto, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, prevé que éste grava la prestación o utilización de servicios en el país;

Que por su parte, el inciso b) del numeral 1 del artículo 2° del Reglamento de la precitada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que el servicio es utilizado en el país, cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional;

Que de otro lado, el inciso c) del artículo 9° de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas jurídicas que utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;

A handwritten signature in black ink, appearing to read "M. A. B. F.", is written over a stylized graphic element resembling a signature. The number "4" is positioned at the bottom right of the graphic.



Tribunal Fiscal

Nº 07645-4-2005

Que el artículo 13º de la citada norma señala que la base imponible está constituida por el valor total de la retribución, en la prestación o utilización de servicios;

Que el artículo 14º del mismo dispositivo dispone que debe entenderse por valor de venta del bien, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción, suma que está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o construcción, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aún cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación, precisando que los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio forman parte de la base imponible cuando consten en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o quien preste el servicio;

Que toda vez que conforme se ha señalado en los considerandos precedentes, los importes asumidos por la recurrente por concepto de gastos de pasajes y hospedaje constituyen renta para el no domiciliado y, consecuentemente, parte de la suma que ésta se encontraba obligada a pagar por el servicio prestado por el grupo musical no domiciliado, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en tal extremo;

Con los vocales Márquez Pacheco, Arispe Villagarcía y Flores Talavera e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco;

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 026-4-13657/SUNAT del 31 de marzo de 2003, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado la presente resolución.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente Resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"Los gastos por concepto de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable de éste último."

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

MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE

ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL

FLORES TALAVERA
VOCAL

Moreano Valdivia
Secretario Relator
MP/SG/mgp