



Tribunal Fiscal

Nº 09934-5-2017

EXPEDIENTE Nº : 7411-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Cusco
FECHA : Lima, 10 de noviembre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. Nº), contra la Resolución de Intendencia Nº 096-014-0007910/SUNAT de 21 de abril de 2015, emitida por la Intendencia Regional Cusco de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación¹ formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0024828 a 094-003-0024852 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y las Resoluciones de Multa Nº 094-002-0033983 a 094-002-0033985, giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 del artículo 176º y 1 y 5 del artículo 177º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que la Administración ha efectuado reparos por ingresos omitidos originados por la prestación de servicios mediante el uso de páginas web, sin precisar de manera correcta si la determinación de su deuda se realizó sobre base presunta o sobre base cierta, pues en los valores se menciona que la deuda ha sido determinada sobre base cierta, sin embargo en la resolución apelada se vuelve a señalar que la determinación es sobre base presunta. Asimismo, en resultados de los requerimientos emitidos se indicó que le resultaba aplicable en su caso la base presunta, sin embargo, en el cierre del procedimiento de fiscalización señala que la determinación se realizara sobre base cierta, lo que genera una falta de congruencia que vulnera su derecho de defensa y acarrea la nulidad de lo actuado.

Que agrega que la Administración realiza una interpretación errónea de las relaciones jurídicas existentes, pues en su caso el usuario de internet en ningún supuesto se relaciona con el contribuyente, no pudiendo hablarse por ello de prestación de servicios, ni mucho menos se puede identificar a los sujetos que participan en la relación jurídica que daría nacimiento a la obligación tributaria bajo análisis, por lo que los ingresos percibidos corresponden únicamente a rentas de primera categoría al haber cedido un espacio dentro de su página web.

Que respecto al Impuesto a la Renta refiere que las actividades que desarrolla no suponen una fuente susceptible de generar renta de tercera categoría, pues no concurren los elementos de capital y trabajo, y el hecho que haya cedido su página web a efecto de que un tercero (Google) inserte publicidad de sus clientes, no supone una actividad empresarial, no siendo correcto el análisis de la Administración a efecto de considerar que la página web, el servidor y la red como parte de su capital, pues ninguno de estos bienes tiene la naturaleza de tangible, siendo que en su caso únicamente se ha verificado la cesión de espacios en su página web a fin que un tercero inserte publicidad, configurándose el supuesto de rentas de primera categoría como en efecto ha reconocido los pagos que le efectuaran.

Que mediante escritos ampliatorios de su apelación señala que el procedimiento de fiscalización es nulo, al haberse vulnerado el debido procedimiento administrativo, toda vez que el Requerimiento Nº 0922130000865 mediante el cual se le reiteró la solicitud de exhibición de diversa documentación no atendida en los Requerimientos Nº 0921130000560 y 0922130000807, nunca fue cerrado ni mucho menos notificado resultado alguno, lo que acarrea la nulidad de los valores conforme el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 190-5-98.

¹ Se modificó el monto de las Resoluciones de Multa Nº 094-002-0033983 a 094-002-0033985.



Tribunal Fiscal

N° 09934-5-2017

Que agrega que el procedimiento de fiscalización se le inició como una fiscalización definitiva como persona natural por el ejercicio 2010, sin embargo y sin justificación alguna la Administración le inicio una nueva fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del mismo ejercicio 2010, no habiendo cumplido con informarle las circunstancias que ameritan la ampliación de la fiscalización conforme el procedimiento establecido en los incisos b) y f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización.

Que menciona que dentro del procedimiento de fiscalización correspondiente al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 se han emitido dos requerimientos y dos resultados de requerimientos con la misma numeración, incongruencias que nunca fueron subsanadas por la Administración, aludiendo que el Requerimiento N° 0922140000173 le fue notificado el 1 de febrero y el 29 de abril de 2014 y que el Resultado del Requerimiento N° 0922130000972 le fue notificado el 29 de agosto y el 2 de setiembre de 2014, situación que resulta incongruente y vulnera el debido procedimiento administrativo.

Que reitera que se ha vulnerado el procedimiento legal establecido debido a que en los Requerimientos N° 0921130000560, 0922130000807 y 0922140000173 y sus resultados, se señaló que la determinación de la deuda se efectuaba sobre base presunta, no obstante en los valores impugnados se consigna que la determinación de la deuda se realizó sobre base cierta, sin que el auditor haya sustentado el cambio de fundamento dentro del procedimiento de fiscalización.

Que argumenta que el procedimiento de fiscalización es nulo debido a que los Resultados de los Requerimientos N° 0922130000865, 0922130000972 y 0922140000173 fueron cerrados incumpliendo el procedimiento establecido en el inciso b) del artículo 8° del Reglamento de Fiscalización, resultándole de aplicación el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 08860-8-2016 y 624-5-2017.

Que la Administración señala que como consecuencia del proceso de fiscalización iniciado al recurrente reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por ingresos no declarados en el ejercicio originados por la prestación de servicios mediante el uso de páginas web, asimismo, determinó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 del artículo 176° y 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario, por lo que declaró infundada la reclamación.

Que se verifica en autos que mediante Carta N° 130093208190-01 SUNAT (foja 603) y Requerimientos N° 0921130000560 (fojas 591 y 592), 0922130000807 (fojas 487 y 488), 0922130000865 (fojas 477 a 479), 0922130000972 (fojas 456 a 458) y 0922140000173 (fojas 385 a 404)², la Administración efectuó al recurrente la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización la Administración reparó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por ingresos no declarados en el ejercicio originados por la prestación de servicios mediante el uso de páginas web, asimismo, determinó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 del artículo 176° y 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario; emitiendo como consecuencia de ello las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0024828 a 094-003-0024852 y las Resoluciones de Multa N° 094-002-0033983 a 094-002-0033985 (fojas 692 a 728).

Que en este sentido, corresponde determinar si el reparo en que se sustentan las referidas resoluciones de determinación y la comisión de las infracciones contenidas en las resoluciones de multa se encuentran arreglados a ley.

² Notificados mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 405, 459, 480, 489 y 604)



Tribunal Fiscal

Nº 09934-5-2017

Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0024828 a 094-003-0024839 y 094-003-0024852

Que de la revisión de los Anexos Nº 1, 2 y 4 de las Resoluciones de Determinación Nº 094-003-0024828 a 094-003-0024839 (fojas 724, 726 y 727) y los Anexos Nº 2 y 3 de la Resolución de Determinación Nº 094-003-0024852 (fojas 696 y 697) se aprecia que la Administración reparó las bases impositivas del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por ingresos no declarados en el ejercicio originados por la prestación de servicios mediante el uso de páginas web señalando como sustento los artículos 1º, 4º, 9º, 13º y 14º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y los artículos 1º, 6º y 28º de la Ley del Impuesto a la Renta, y los Anexos Nº 01 y 02 del Requerimiento Nº 0922140000173 y sus resultados.

Que al respecto, mediante el punto 01 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 0922140000173 (fojas 255 a 273) la Administración dio cuenta de lo señalado por el recurrente en respuesta a los Requerimientos Nº 0922130000807 y 0922130000972³ en el sentido que las transferencias que figuran en sus Cuentas Bancarias Nº 285-1520691-1-11 y 285-13508867-1-85, provienen de la empresa Google INC. y otras similares todas ellas domiciliadas en el exterior por concepto de alquiler de espacios en páginas web de su titularidad, precisando que del análisis del contrato denominado "Términos y Condiciones Estandar del Programa AdSense TM Online de Google" no se aprecia ningún alquiler o arrendamiento de bien mueble intangible u otro similar, sino que se establecen condiciones y características empresariales en donde el recurrente participa como "Editor" de página web, sujeto a las condiciones y obligaciones que la empresa le impone mediante las Políticas del Programa AdSense.

Que agrega la Administración que las condiciones descritas y características plasmadas en el contrato AdSense, permiten concluir que el recurrente no alquila ni cede en uso un bien mueble intangible, sino que presta sus servicios a favor de Google mediante su página web, a partir de lo cual establece que en el ejercicio 2010, el recurrente realizó actividades empresariales que generaron rentas de tercera categoría, por lo que requirió al recurrente que de considerar que las páginas web materia de observación son intangibles sustente por escrito y documentariamente su valor y/o costo, asimismo, señaló que de la documentación exhibida por el recurrente no se desprende la existencia de una transmisión o cesión del uso o goce de derechos sobre sus páginas web, por lo que de considerarlo así deberá sustentarlo por escrito y documentariamente, asimismo, le reiteró sustentar el origen de los abonos efectuados en sus Cuentas Bancarias Nº 285-1520691-1-11 y 285-13508867-1-85.

Que en respuesta a las observaciones realizadas por la Administración, el recurrente presentó el escrito de 7 de mayo de 2014 (fojas 226 a 253) en el que señaló que las rentas obtenidas por la Cesión de sus páginas web corresponden a rentas de primera categoría, por lo que no le corresponde acreditar el valor y/o costo de las mismas, siendo que en su calidad de persona natural sin negocio no realizó ninguna actividad empresarial, y adjuntó hojas de transferencia internacional referidas a los abonos efectuados en sus bancarias.

Que asimismo, indicó el recurrente que sus páginas web son páginas que contienen enlaces o links de otras páginas web, que derivan a las mismas, no pudiéndose a partir de ello determinar que realice ventas de productos o comercio electrónico, asimismo, quien realiza el servicio de publicidad es Google utilizando su página web, que cede un espacio para la colocación de anuncios publicitario, no obstante no tiene manejo sobre los mismos, por lo que los ingresos que percibe califican como rentas de primera categoría al corresponder al pago por la Cesión de un espacio en su página web.

Que en el punto 01 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0922140000173 (fojas 176 a 221) la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y a partir de la documentación

³ Mediante los Requerimientos Nº 0922130000807 y 0922130000972 la Administración solicitó al recurrente que indique por escrito y en forma detallada el origen de las remesas y/o transferencias recibidas provenientes del país o del exterior en sus Cuentas Bancarias Nº 285-1520691-1-11 y 285-13508867-1-85.



Tribunal Fiscal

N° 09934-5-2017

presentada elaboró los Cuadros N° 1 y 2 (fojas 197 y 198) respecto a los depósitos efectuados a favor del recurrente en sus cuentas bancarias, y a partir de ellos determinó el importe de los ingresos por servicios comerciales no declarados por el recurrente para efectos del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, detallando los mismos en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 0922140000173 de acuerdo a lo siguiente:

Cta Cte Dolares	Fecha	Depositante	Importe US\$	Importe S/.	IGV 19%
285-1520691-1-11	13.01		50 841,20	144 795,74	27 511,00
285-13508867-1-85	14.01		6 846,25	18 459,87	3 507,00
285-13508867-1-85	19.01		3 915,09	11 154,09	2 119,00
TOTAL ENERO 2010					33 137,00
285-13508867-1-85	05.02		3 717,80	10 629,19	2 020,00
285-1520691-1-11	17.02		34 753,90	98 979,11	18 806,00
285-13508867-1-85	18.02		6 689,27	19 898,45	3 781,00
TOTAL FEBRERO 2010					24 607,00
285-13508867-1-85	03.03		3 491,52	9 926,39	1 866,00
285-13508867-1-85	04.03		6 691,56	19 017,41	3 613,00
285-13508867-1-85	09.03		2 178,11	6 183,65	1 175,00
285-13508867-1-85	11.03		3 909,24	11 094,42	2 108,00
285-13508867-1-85	19.03		4 149,88	11 773,21	2 237,00
TOTAL MARZO 2010					11 019,00
285-13508867-1-85	14.04		8 757,02	24 286,15	4 717,00
285-13508867-1-85	19.04		3 843,85	10 897,31	2 070,00
285-13508867-1-85	28.04		14 122,32	40 192,12	7 637,00
TOTAL ABRIL 2010					14 424,00
285-13508867-1-85	03.05		3 366,63	9 584,80	1 821,00
285-13508867-1-85	04.05		457,81	1 302,01	247,00
285-13508867-1-85	07.05		1 090,66	3 109,47	591,00
285-1520691-1-11	25.05		32 525,46	92 567,46	17 588,00
285-13508867-1-85	28.05		3 128,97	8 908,18	1 693,00
TOTAL MAYO 2010					21 940,00
285-13508867-1-85	03.06		2 892,77	8 224,15	1 563,00
285-13508867-1-85	18.06		2 844,41	2 844,41	1 532,00
TOTAL JUNIO 2010					3 095,00
285-13508867-1-85	06.07		2 972,18	8 390,46	1 594,00
285-13508867-1-85	08.07		3 873,37	10 934,52	2 078,00
285-13508867-1-85	09.07		2 767,00	7 811,24	1 484,00
285-13508867-1-85	21.07		3 196,89	9 024,82	1 715,00
285-13508867-1-85	21.07		10 001,61	28 234,55	5 365,00
TOTAL JULIO 2010					12 236,00
285-13508867-1-85	03.08		2 822,10	7 949,86	1 510,00
285-13508867-1-85	09.08		2 274,00	6 369,47	1 210,00
285-13508867-1-85	20.08		3 196,52	8 950,26	1 701,00
TOTAL AGOSTO 2010					4 421,00
285-13508867-1-85	02.09		3 351,80	9 364,93	1 779,00
285-13508867-1-85	08.09		2 517,00	7 032,50	1 336,00
285-13508867-1-85	30.09		2 443,05	6 808,78	1 294,00
TOTAL SETIEMBRE 2010					4 409,00
285-13508867-1-85	01.10		3 379,23	9 417,91	1 789,00
285-13508867-1-85	05.10		1 125,64	3 139,41	596,00
285-13508867-1-85	07.10		2 842,00	7 926,34	1 506,00
285-13508867-1-85	07.10		4 932,78	13 757,52	2 614,00
TOTAL OCTUBRE 2010					6 505,00
285-13508867-1-85	02.11		1 547,56	4 326,98	822,00
285-13508867-1-85	02.11		17 775,09	49 699,15	9 443,00
285-13508867-1-85	02.11		3 019,84	8 443,47	1 604,00

M *Asst* *//* *9*



Tribunal Fiscal

Nº 09934-5-2017

285-13508867-1-85	05.11		3 617,00	10 098,66	1 919,00
285-13508867-1-85	24.11		2 513,34	7 067,51	1 343,00
TOTAL NOVIEMBRE 2010					15 131,00
285-13508867-1-85	07.12		2 992,00	8 443,42	1 604,00
285-13508867-1-85	30.12		231,23	649,29	123,00
285-13508867-1-85	30.12		4 027,89	11 310,32	2 149,00
TOTAL DICIEMBRE 2010					3 876,00
Total ingresos omitidos por servicios comerciales no declarados					

Que conforme lo señalado por la Administración en el citado Resultado del Requerimiento N° 0922140000173 los abonos realizados se sustentan en el Contrato AdSense celebrado con el recurrente, según el cual se aprecia que las actividades pactadas corresponden a actividades empresariales, pues en dicho contrato se establecen cláusulas donde se requiere la participación del recurrente para el funcionamiento de sus páginas web en las condiciones impuestas por Google INC, lo que genera necesariamente intervención de capital y trabajo por parte del recurrente, a partir de ello y tras realizar un análisis al contrato suscrito por el recurrente concluye la Administración que el recurrente percibió rentas de tercera categoría por servicios comerciales, de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al Impuesto General a las Ventas, la Administración refiere que los servicios brindados por el recurrente se encuentran afectos al citado impuesto, de acuerdo a lo señalado en el inciso b) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde establecer si los depósitos del extranjero efectuados a favor del recurrente en sus cuentas bancarias, se originan como consecuencia de servicios comerciales no declarados por el recurrente para efectos del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010.

Impuesto a la Renta

Que conforme se ha señalado precedentemente, la Administración reparó los depósitos efectuados en las cuentas del recurrente durante el ejercicio 2010 por

todas ellas no domiciliadas, sustentando su observación en el análisis del Contrato AdSense, siendo que las actividades pactadas corresponden a actividades empresariales, al requerirse la participación del recurrente para el funcionamiento de sus páginas web en las condiciones impuestas por lo que genera necesariamente intervención de capital y trabajo por su parte, por lo que el recurrente no percibió rentas de primera categoría provenientes del alquiler de espacios en su página web, sino rentas de tercera categoría por servicios comerciales, de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que obra en autos (fojas 12 a 21) el contrato denominado "Términos y Condiciones Estandar del Programa AdSense TM Online de Google" aludido por el recurrente en calidad de "Editor", según éste mismo reconoce haber suscrito (foja 902), según el cual el "editor" acepta que Google pueda colocar publicidad y/u otros contenidos propios o de terceros (Anuncios), así como consultas asociadas de Google, resultados de búsquedas realizadas en sitios o en la web de Google y anuncios de referencia a Google en las páginas web de su propiedad, comprometiéndose "el Editor" a cumplir las especificaciones que le proporcione dicha empresa periódicamente para permitir la correcta publicación, visualización, seguimiento y elaboración de informes de anuncios.

Que en el punto 4 del referido contrato se establece que el "el Editor" es responsable exclusivo de su propiedad (página web), incluyendo todo el contenido y materiales, el mantenimiento y funcionamiento, de la correcta implementación de las especificaciones de la empresa y del cumplimiento de los términos del contrato, asimismo, dicho punto precisa que dicha empresa no asume responsabilidad alguna sobre



Tribunal Fiscal

Nº 09934-5-2017

ningún aspecto relacionado con la propiedad (página web) incluyendo sin carácter limitativo, la recepción de consultas de usuarios finales de su propiedad, o la transmisión de datos entre su propiedad y Google.

Que en el punto 11 sobre el pago, se indica que el pago que se recibirá se basará en el número de clics validos en anuncios, impresiones validas de anuncios, y/o cualquier otro evento realizado con relación a la publicación de anuncios en su propiedad (página web), precisándose que es obligación de "el Editor" el pago de todos los impuestos o los cargos que le sean aplicables por cualquier entidad gubernamental en relación a su participación en el programa AdSense.

Que en el punto 12 se indica que "el Editor" acepta que la empresa utilice su nombre, marcas y logotipo, (para lo cual otorga la licencia correspondiente) en presentaciones, material de marketing, listado de clientes publicados en sitios web, páginas de resultados de búsqueda, y páginas de referencia, asimismo, el punto 15 se indica que la empresa es propietaria de todos los derechos, títulos e intereses, incluidos, sin carácter limitativo respecto del programa AdSense, y que "el Editor" no adquiere ningún derecho, título o interés sobre el mismo programa.

Que en el punto 18 se establece que "el Editor" no podrá revender, ceder ni transferir ninguno de sus derechos en virtud del citado contrato, bajo causal resolutoria, asimismo se indica que la relación entre la empresa y el recurrente no es una relación de asociación legal sino una relación entre contratistas independientes.

Que de acuerdo al inciso a) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que el artículo 3º de la aludida ley prevé que constituye renta gravada, cualquiera sea su denominación, especie o forma de pago, los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes; siendo que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que según el artículo 6º de la citada ley, están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta 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.

Que sobre el particular, el artículo 22º de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: (i) Primera: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, (ii) Segunda: rentas de otros capitales, (iii) Tercera: rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley, (iv) Cuarta: rentas del trabajo independiente, y (v) Quinta: rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 23º de la citada ley, son rentas de primera categoría las producidas por la locación o cesión temporal de cosas muebles o inmuebles, no comprendidos en el inciso a), así como los derechos sobre éstos.

Que de otro lado, los incisos a) y g) del artículo 28º de la citada ley preceptúa que son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes (a) y cualquier otra renta no incluida en las demás categorías (g).



Tribunal Fiscal

Nº 09934-5-2017

Que de las normas expuestas y de acuerdo al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 11510-3-2009, la categorización de las rentas establecida en nuestra legislación se sustenta en la distinción básica entre rentas del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; las rentas de primera y segunda categoría provienen principalmente del capital inmobiliario y mobiliario, las rentas de cuarta y quinta categoría provienen del trabajo, dependiente e independiente y las rentas de tercera categoría del comercio, la industria y similares, es decir, de la combinación de los factores capital y trabajo (artículos 1° y 22° de la Ley del Impuesto a la Renta).

Que a partir de ello que se señale que las rentas de primera categoría son rentas pasivas, que involucran principalmente el capital de su perceptor, mientras que las rentas de tercera categoría necesariamente involucran la combinación de capital y trabajo, es decir, el ejercicio de actividad empresarial por parte de su perceptor.

Que en el caso materia de análisis, tanto la Administración como el recurrente coinciden en que este último es el titular (propietario) de diversas páginas web como son: www.portaldeayuda.com (foja 97), www.znoticias.com (foja 108), www.noticiascristianas.me (foja 111), www.buscatube.com (foja 115), que inscribió en el Programa AdSense TM Online de Google, suscribiendo el contrato materia de comentario, estando únicamente en controversia si los ingresos que percibe el recurrente constituyen rentas de tercera categoría (servicios comerciales).

Que conforme al referido contrato, el recurrente en calidad de propietario de las páginas web acepta que dicha empresa coloque publicidad y/o anuncios de terceros, así como consultas asociadas de Google, resultados de búsquedas realizadas en sitios o en la web de Google y anuncios de referencia a Google en la página web de su propiedad, pactándose un pago a favor del recurrente según el número de clics válidos en anuncios, impresiones válidas de anuncios, y/o cualquier otro evento realizado con relación a la publicación de anuncios en su página web, asumiendo el recurrente un rol activo respecto a su página web, en el sentido que se compromete a su mantenimiento y funcionamiento, a subir contenidos y materiales, dentro de los parámetros permitidos, y a la implementación de las especificaciones de dicha empresa y del cumplimiento de los términos del contrato.

Que a partir de lo expuesto, se aprecia que el servicio que efectúa el recurrente de sus páginas web a favor de la empresa a fin de que ésta pueda colocar publicidad y/u otros contenidos propios o de terceros (Anuncios), requiere que éste intervenga permanentemente para lograr el mantenimiento, funcionamiento y actualización de su contenido, que la página se encuentre activa y actualizada, esto es, subir contenidos y materiales, e implementar las especificaciones de la empresa, siendo evidente que su mantenimiento y funcionamiento requiere una estructura y organización de trabajo, todo ello con el objeto de lograr mantener y/o incrementar el número de clics que le permitirán mantener la fuente generadora de renta.

Que en tal sentido, al apreciarse de parte del recurrente la utilización conjunta de capital y trabajo para el mantenimiento e implementación de su propiedad (páginas web) las rentas generadas por tal actividad corresponde que sean consideradas como de tercera categoría, careciendo de sustento lo alegado por el recurrente en sentido contrario.

Que en consecuencia, el reparo efectuado por la Administración respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Impuesto General a las Ventas

Que en cuanto al Impuesto General a las Ventas, conforme se ha indicado la Administración refiere que los servicios brindados por el recurrente a Google INC y empresas similares se encuentra afecta al citado impuesto de acuerdo a lo señalado en el inciso b) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 09934-5-2017

Que al respecto, el inciso b) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el Impuesto General a las Ventas grava la prestación o utilización de servicios en el país.

Que el numeral 1 del inciso c) del artículo 3º de la citada ley, define a los servicios como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que el segundo párrafo del referido numeral señala que deberá entenderse que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

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

Que en el caso materia de análisis, y conforme se ha señalado precedentemente el recurrente en calidad de "Editor", es el titular (propietario) de diversas páginas web como son: www.portaldeayuda.com, www.znoticias.com, www.noticiascristianas.me, y www.buscatube.com, en las cuales Google y otras empresa similares han colocado publicidad y/o anuncios de terceros, así como consultas asociadas, resultados de búsquedas realizadas en sitios o en la web de Google y anuncios de referencia a Google en las páginas web de su propiedad, por lo que se verifica el supuesto de la prestación realizada por una persona para otra, y siendo que el recurrente es un domiciliado en el país, se entiende que el servicio es prestado en el país.

Que asimismo, por esa prestación se pactó un pago a favor del recurrente según el número de clics válidos en anuncios, impresiones válidas de anuncios, y/o cualquier otro evento realizado con relación a la publicación de anuncios en sus páginas web, verificándose los depósitos efectuados en sus cuentas corrientes, por lo que se verifica que la persona que efectuó la prestación (el recurrente) percibió una retribución o ingreso.

Que respecto al requisito que el ingreso sea considerado como renta de tercera categoría, conforme el análisis efectuado en el extremo correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, los depósitos efectuados en la cuenta del recurrente durante el ejercicio 2010 por Google INC y empresas similares constituyen renta de tercera categoría según la legislación del Impuesto a la Renta, por lo que los servicios comerciales respecto de sus páginas web brindados por el recurrente se encuentren afectos al Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que de otro lado cabe indicar que el recurrente solicita la nulidad del procedimiento de fiscalización y de los valores debido a que en los requerimientos la Administración ha efectuado reparos por ingresos omitidos originados por la prestación de servicios mediante el uso de páginas web, sin precisar de manera correcta si la determinación de su deuda se realizó sobre base presunta o sobre base cierta, lo que genera una falta de congruencia que vulnera su derecho de defensa y acarrea la nulidad de lo actuado; cabe señalar que de la revisión de los Anexos N° 1, 2 y 4 de las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0024828 a 094-003-0024839 (fojas 724, 726 y 727) y los Anexos N° 2 y 3 de la Resolución de Determinación N° 094-003-0024852 (fojas 696 y 697) se aprecia que la Administración reparó las



Tribunal Fiscal

N° 09934-5-2017

bases imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por ingresos no declarados en el ejercicio originados por la prestación de servicios mediante el uso de páginas web señalando como sustento los artículos 1°, 4°, 9°, 13° y 14° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y los artículos 1°, 6° y 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir efectuó la determinación de la deuda sobre base cierta, asimismo, en la resolución apelada (fojas 851 a 868) la Administración efectúa el análisis precisando que la determinación de ingresos omitidos se realizó sobre base cierta de acuerdo con el numeral 1 del artículo 63° del Código Tributario, por lo que tales alegatos carecen de sustento.

Que asimismo, el recurrente plantea la nulidad del procedimiento de fiscalización debido a que el Requerimiento N° 0922130000865 mediante el cual se le reiteró la solicitud de exhibición de diversa documentación no atendida en los Requerimientos N° 0921130000560 y 0922130000807, nunca fue cerrado; sin embargo, conforme se aprecia de autos, el Requerimiento N° 0922130000865 fue dejado sin efecto por la propia Administración mediante el Requerimiento N° 0922130000972 (foja 456) mediante el cual además se reiteró la solicitud de exhibición de la documentación a que se referían los Requerimientos N° 0921130000560 y 0922130000807, por lo que la nulidad alegada carece de sustento.

Que respecto al hecho que primero se le inició como una fiscalización definitiva como persona natural por el ejercicio 2010 y que, sin justificación alguna la Administración le inició una nueva fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del mismo ejercicio 2010, no habiendo cumplido con informarle las circunstancias que ameritan la ampliación de la fiscalización conforme el procedimiento establecido en los incisos b) y f) del artículo 3° del Reglamento de Fiscalización y que el procedimiento de fiscalización es único, integral y definitivo; cabe señalar que conforme se aprecia de autos (fojas 593 a 602), la Administración inició un proceso de fiscalización al recurrente respecto a sus rentas de persona natural del año 2010, y posteriormente, inició un nuevo procedimiento de fiscalización respecto al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, el cual constituye un procedimiento de fiscalización distinto, lo que se encuentra arreglado a ley, siendo preciso indicar que de acuerdo con el inciso f) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, son contribuyentes del impuesto, como personas jurídicas, entre otros, las empresas unipersonales, por lo que en caso de personas naturales con negocio, la Administración se encuentra facultada a fiscalizarlas por sus rentas como persona natural y por sus rentas de tercera categoría como empresa unipersonal, por lo que lo alegado por el recurrente carece de sustento.

Que respecto al hecho que el Requerimiento N° 0922140000173 le fue notificado el 1 de febrero y 29 de abril de 2014, y que el Resultado del Requerimiento N° 0922130000972 le fue notificado el 29 de agosto y 2 de setiembre de 2014, lo que resulta incongruente y vulnera el debido procedimiento administrativo, cabe señalar que la primera notificación del Requerimiento N° 0922140000173 fue dejada sin efecto siendo válida la segunda notificación (fojas 405 y 275), no siendo relevante en el presente caso si la notificación del Resultado del Requerimiento N° 0922130000972 se efectuó en una o en dos oportunidades, no apreciándose vulneración a los principios y derechos aludidos por el recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por el recurrente sobre que los Resultados de los Requerimientos N° 0922130000865, 0922130000972 y 0922140000173 fueron cerrados en una fecha distinta a la señalada incumpliendo el procedimiento establecido en el inciso b) del artículo 8° del Reglamento de Fiscalización, cabe señalar que mediante la Resolución N° 08716-10-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que "En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada", en tal sentido, el hecho que la Administración no haya cerrado los requerimientos el mismo día programado para ello, pese a que la recurrente había cumplido con presentar parcialmente la información y/o documentación solicitada, no acarrea la nulidad del procedimiento de fiscalización por cuanto requería la evaluación de la documentación presentada



Tribunal Fiscal

N° 09934-5-2017

Resolución de Multa N° 094-002-0033983

Que la Resolución de Multa N° 094-002-0033983 (fojas 694 y 695), fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, al no haberse presentado la declaración que contiene la determinación de la deuda tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que según el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que de acuerdo al artículo 79° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtuvieran rentas computables deberán presentar declaración jurada de las rentas obtenidas en el ejercicio gravable.

Que en el caso de autos, la Administración sustenta la obligación del recurrente de presentar la declaración que contiene la determinación de la deuda tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, en lo actuado en la fiscalización y en la emisión de la Resolución de Determinación N° 094-003-0024852 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que al haberse establecido que el recurrente percibió rentas de tercera categoría durante el ejercicio 2010 y mantenido el reparo que sustenta la Resolución de Determinación N° 094-003-0024852, que a su vez sustenta la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, corresponde fallar en el mismo sentido respecto de la Resolución de Multa N° 094-002-0033983, y en consecuencia confirmar la apelada en dicho extremo.

Resoluciones de Determinación N° 094-003-0024840 a 094-003-0024851 y las Resoluciones de Multa N° 094-002-0033984 y 094-002-0033985

Que las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0024840 a 094-003-0024851 y las Resoluciones de Multa N° 094-002-0033984 y 094-002-0033985 (fojas 692, 693 y 700 a 712), fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 y por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que mediante el artículo 11⁹⁴ del Decreto Legislativo N° 1257⁵, vigente a partir del 9 de diciembre del 2016, en concordancia con la Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311⁶ se reguló la extinción de las deudas tributarias pendientes de pago correspondientes a los deudores

⁴ El Artículo 11° Extinción de deudas:

11.1 Extinganse las deudas tributarias pendientes de pago a la fecha de vigencia del presente decreto legislativo, inclusive las multas y las deudas contenidas en liquidaciones de cobranza y liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras, por los tributos cuya administración tiene a su cargo la SUNAT, cualquiera fuera su estado, correspondiente a los deudores tributarios a que se refiere el artículo 5, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles).

11.2 Tratándose de deuda tributaria expresada en dólares estadounidenses, para determinar si son menores a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles), se calculará dicha deuda utilizando el tipo de cambio de S/ 3,403 (tres y 403/1000 soles).

11.3 Lo dispuesto en el párrafo 11.1 se aplica a las deudas tributarias acogidas a fraccionamiento, cuando el saldo pendiente de pago al 30 de setiembre de 2016 sea menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles).

11.4 Si el saldo pendiente de pago de un fraccionamiento a que se refiere el párrafo anterior se encuentra expresado en dólares estadounidenses, para efectos de determinar si es menor a S/ 3 950,00 (tres mil novecientos cincuenta y 00/100 soles), se calculará dicha deuda utilizando el tipo de cambio de S/ 3,403 (tres y 403/1000 soles).

11.5 No se aplica lo dispuesto en el presente artículo a las deudas señaladas en el artículo 4, ni a aquellas de los sujetos a que se refiere el artículo 6.

⁵ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 8 de diciembre de 2016.

⁶ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 09934-5-2017

tributarios señalados en el artículo 5° del citado decreto, siempre que, por cada tributo o multa, ambos por período, o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, la deuda tributaria actualizada al 30 de setiembre de 2016, fuera menor a S/ 3 950,00 y que no se encuentre dentro de los supuestos señalados en el artículo 4°.

Que de acuerdo al artículo 12° de la citada norma, tratándose de deudas impugnadas ante el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, la Administración comunicará a dichas entidades respecto de la extinción de deudas.

Que en el presente caso, mediante Oficio N° 054-2017-SUNAT/600000 de 10 de abril de 2017 (foja 1003), la Administración informó que la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0024840 a 094-003-0024851 y las Resoluciones de Multa N° 094-002-0033984 y 094-002-0033985 se encuentra extinguida, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257.

Que estando a lo comunicado por la Administración, corresponde revocar la apelada en este extremo.

Con las vocales Márquez Pacheco y Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 096-014-0007910/SUNAT de 21 de abril de 2015, en dicho extremo de las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0024828 a 094-003-0024839 y 094-003-0024852 y la Resolución de Multa N° 094-002-0033983.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 096-014-0007910/SUNAT de 21 de abril de 2015, en el extremo referido a las las Resoluciones de Determinación N° 094-003-0024840 a 094-003-0024851 y las Resoluciones de Multa N° 094-002-0033984 y 094-002-0033985, conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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

MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE

BARRANTES TAKATA
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL

Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
TR/JS/GE/jcs.