

Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

EXPEDIENTE N° : 5743-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 23 de abril de 2025

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 20 de febrero de 2020, emitida por la Intendencia Regional Loreto 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 el Impuesto a la Renta – Retenciones a No Domiciliados de enero de 2015 a diciembre de 2016, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración mediante el Requerimiento N° consignó que se encontraba dentro del supuesto establecido en el inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, con posterioridad se cambió el fundamento legal de la observación formulada en el procedimiento de fiscalización, y se consideró que la base legal aplicable al caso sería el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que su compañía realiza actividad digital. A tal efecto, refiere que dicho cambio de fundamentación legal no fue sustentado por la Administración en el Requerimiento N° .
Agrega que al no utilizar el servicio digital como costo y/o gasto el reparo de la Administración carece de sustento.

Que alega que de conformidad con lo establecido en el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, la calidad de agente de retención está condicionada al registro de la operación contable y/o el pago de la renta al sujeto no domiciliado, lo que no ha ocurrido en el presente caso según lo demostrado en el procedimiento de fiscalización; por lo que, argumenta que al no acreditarse el registro del comprobante del sujeto no domiciliado en la contabilidad de su empresa y al no acreditarse que la empresa a través de sus cuentas bancarias hubiera realizado el pago del servicio al sujeto no domiciliado, no tiene la calidad de agente de retención, razón por la cual, según manifiesta, tampoco había incurrido en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario que se le imputa.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente emitió resoluciones de determinación respecto del Impuesto a la Renta de enero de 2015 a diciembre de 2016, debido a que determinó que los servicios prestados por las empresas no domiciliadas calificaron como servicios digitales sujetos a retención del Impuesto a la Renta; asimismo, emitió resoluciones de multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 03715-10-2025

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 5798 a 5799), notificados con arreglo a ley el 28 de junio de 2018¹ (foja 5800), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta de enero de 2015 a diciembre de 2016, respecto de las retenciones a beneficiarios no domiciliados en el país de rentas de fuente peruana; siendo que como resultado del mencionado procedimiento se emitieron los siguientes valores:

❖ **Resoluciones de Determinación N°** emitidas por el Impuesto a la Renta – Retenciones a No Domiciliados de enero de 2015 a diciembre de 2016, al haberse determinado que los servicios prestados a la recurrente por parte de las empresas no domiciliadas calificaron como servicios digitales sujetos a retención del Impuesto a la Renta.

❖ **Resoluciones de Multa N°** emitida por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta – Retenciones a No Domiciliados de enero de 2015 a diciembre de 2016.

Que en tal sentido la materia de controversia consiste en determinar si los mencionados valores han sido emitidos conforme a ley.

I. Resoluciones de Determinación N° – Impuesto a la Renta – Retenciones a No Domiciliados de enero de 2015 a diciembre de 2016

Que de los Anexos de las Resoluciones de Determinación N° (foja 5895 reverso y 5919 reverso) y del Requerimiento N° y su resultado (fojas 5817 a 5821 y 5823) se aprecia que la Administración reparó el Impuesto a la Renta – Retenciones a No Domiciliados de enero de 2015 a diciembre de 2016, al haberse determinado que los servicios prestados a la recurrente por parte de las empresas no domiciliadas calificaron como servicios digitales sujetos a retención del Impuesto a la Renta, sustentándose en el artículo 6, inciso i) del artículo 9 y artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso b) y numeral 4 del artículo 4-A de su reglamento.

Que se procederá a analizar el reparo efectuado por la Administración, en base a las normas y jurisprudencia aplicable, considerando los medios probatorios presentados por la recurrente y las diligencias realizadas por la Administración en el procedimiento de fiscalización.

1.1. Normas y Jurisprudencia aplicables

Que el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 18 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, son responsables solidarios con el contribuyente los agentes de

¹ En el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 6177), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.

Que de acuerdo con el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 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.

Que según el inciso j) del artículo 56 de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando, la tasa del treinta por ciento (30%) en el caso de otras rentas distintas a las señaladas en los demás incisos.

Que el inciso c) del artículo 71 de la mencionada ley establece que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados. Agrega dicho artículo que las retenciones deberán ser pagadas dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual.

Que de acuerdo con el artículo 76 de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1120, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de esta ley, según sea el caso. El segundo párrafo de este artículo² agregaba que los contribuyentes que contabilizaban como gasto o costo las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de no domiciliados, debían abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se producía su registro contable, independientemente de si se pagaban o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados.

Que conforme con lo previsto por el primer párrafo del 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 Decreto Supremo N° 159-2007-EF, 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 el segundo párrafo de la citada norma establece que se consideran servicios digitales, entre otros, a los siguientes: 1. Mantenimiento de software, 2. Soporte técnico al cliente en red, 3. Almacenamiento de información (*Data warehousing*), 4. Aplicación de hospedaje (*Application Hosting*), 5. Provisión de servicios de aplicación (*Application Service Provider – ASP*), 6. Almacenamiento de páginas de internet (*web site hosting*), 7. Acceso electrónico a servicios de consultoría, 8. Publicidad (*Banner ads*), 9. Subastas “en línea”, 10. Reparto de información, 11. Acceso a una página de Internet interactiva, 12. Capacitación Interactiva y 13. Portales en línea para compraventa.

² Antes de su derogación por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1369, publicado el 2 de agosto de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

Que en la definición antes citada se desprende que para que un servicio sea considerado como digital, deberá cumplirse, en todos los casos, con los siguientes requisitos: (i) Que sea un servicio; (ii) Que se preste 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; (iii) Que se ponga a disposición mediante accesos en línea; (iv) Que se caracterice por ser esencialmente automático; y (v) que no sea viable en ausencia de la tecnología de la información.

Que en ese sentido, aun cuando el segundo párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señale que se consideran servicios digitales, entre otros, a una diversidad de prestaciones; en todos esos casos, al igual que en cualquier prestación que no figurase en dicho listado, para que un servicio califique como digital, tendrá necesariamente que cumplir con los requisitos establecidos en el primer párrafo de la citada norma.

Que conforme con el inciso b) del citado artículo 4-A, un servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, entre otros supuestos, cuando sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría, presumiéndose que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

Que cabe precisar, que la calificación como renta de fuente peruana de un servicio digital prestado por un no domiciliado no está condicionada al registro contable como costo o gasto por parte del domiciliado, en todo caso, si es un elemento y no único para establecer el carácter de la utilización económica en el país según las normas antes glosadas.

Que por su parte, el inciso g) del artículo 39 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 011-2010-EF³, establecía que los contribuyentes que efectuaban las operaciones señaladas en el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta debían cumplir con abonar la retención en el mes en que se realizaba el registro contable de dichas operaciones, sustentada en el comprobante de pago emitido de conformidad con el reglamento respectivo o, en su defecto, con cualquier documento que acredite la realización de aquellas.

Que las citadas normas regulan dos aspectos tributarios distintos, como son: a) El momento en que se debe efectuar la retención del impuesto por rentas de fuente peruana y su consiguiente abono al fisco, y b) La obligación de los contribuyentes de abonar al fisco un monto equivalente a la retención en el mes en que se registre contablemente como gasto la operación que genera la renta de fuente peruana, según lo indicado por este Tribunal en las resoluciones N° 11992-4-2013 y 00897-4-2008, entre otras.

Que respecto al momento en que se debe efectuar la retención, las referidas normas establecen que esta se debe efectuar cuando se paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana, debiendo abonar al fisco con carácter definitivo el impuesto retenido dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que a tal efecto, es preciso que por el término “acreditar” – referido en el considerando anterior – se entiende al abono en cuenta, según lo ha indicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 00897-4-2008, 01564-2-2012, 04678-2-2013 y 05918-10-2022, entre otras.

³ Antes de su derogación por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 337-2018-EF, publicado el 30 de diciembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

Que de otro lado, las normas antes glosadas obligan a los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo, entre otros, las retribuciones devengadas por servicios prestados por no domiciliados, a abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se registre contablemente como gasto la operación que genera la renta de fuente peruana, independientemente si se paga o no los servicios a los no domiciliados, indicando que dicho registro se sustenta en el comprobante de pago emitido de conformidad con el reglamento respectivo o, en su defecto, con cualquier documento que acredite la realización de aquellas⁴.

1.2. Requerimientos y Resultados de Requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización, escritos y medios probatorios presentados por la recurrente

Que como antecedente, de autos se aprecia la Carta Circular N° de 4 de abril de 2018 (foja 5430), a través de la que la Administración en virtud del numeral 3 del artículo 62 y el inciso 6 del artículo 87 del Código Tributario, requirió a la recurrente *"Presentar copia de los documentos (comprobantes de pago, invoice, entre otros) que sustenten el pago de comisiones por servicios recibidos en las reservas de habitaciones en línea realizadas desde el 01/01/2015 al 31/12/2016 por las siguientes empresas:*

Que en respuesta a la Carta Circular N° el 12 de abril de 2018, la recurrente presentó un escrito signado con Expediente N° compuesto por 103 folios (foja 5428), indicando lo siguiente: ***"Con fecha 11 de abril del 2018 fuimos notificados con la Carta en referencia [Carta Circular N° en el cual nos requieren presentar Copia de los Documentos que sustenten el Pago de Comisiones por Servicios recibidos en las Reservas de Habitaciones en Línea realizadas desde el 01/01/2015 al 31/12/2016 con las empresas que mencionan en la relación, cabe informarles que solo lo realizamos con la sgtes: Booking.com y Expedia"***, para lo cual adjuntó las facturas emitidas por las empresas no domiciliadas detalladas en el Cuadro N° 1, así como los reportes de pagos de dichas facturas (fojas 5327 a 5427).

Que en relación con el procedimiento de fiscalización materia de autos, se aprecia que mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 5798 a 5799), notificados con arreglo a ley el 28 de junio de 2018⁵ (foja 5800), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta de enero de 2015 a diciembre de 2016, respecto de las retenciones a beneficiarios no domiciliados en el país de rentas de fuente peruana.

Que mediante los puntos 1, 2, 3, 4 y 5 del Requerimiento N° (foja 5799), la Administración solicitó a la recurrente que el 12 de julio de 2018 a las 10:00 horas presente y/o exhiba en su domicilio fiscal la siguiente documentación: los estados de cuenta y/o reportes proporcionados por las instituciones del sistema financiero y de seguros del país o del exterior, así como las respectivas conciliaciones bancarias; contratos por servicios recibidos, así como contratos de compraventa y transferencia de bienes, incluso aquellos celebrados con empresas y/o personas no domiciliadas, según corresponda; análisis de alquileres, regalías, franquicias, marcas, patentes, licencias y derechos de llave abonados, según corresponda; Libro Caja y Bancos, Libro Diario o Libro Diario de Formato Simplificado, Libro Mayor y Registro de Compras, de

⁴ Criterio similar al establecido en las citadas Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11992-4-2013 y 00897-4-2008, entre otras.

⁵ En el domicilio fiscal de la recurrente, conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 6177), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

corresponder, si lleva la contabilidad en sistema computarizado, se requiere proporcionar una copia de la base de datos, en dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro) en formato Excel (xls oxlsx) o texto (txt); en caso de llevar los libros y registros solicitados de manera electrónica, de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT y normas modificatorias, proporcionar los archivos en formato texto (txt) conjuntamente con las Constancias de Recepción (archivos xple) del Programa de Libros Electrónicos en dispositivo de almacenamiento (USB, CD u otro).

Que en los puntos 1, 2, 3, 4 y 5 del Resultado de Requerimiento N° (foja 5801), notificado con arreglo a ley el 12 de julio de 2018⁶ (foja 5802), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó copia de estados de cuenta bancarios (fojas 5447 a 5663), copia de dos contratos celebrados por la recurrente con (fojas 5664 a 5681), presentó el análisis de alquileres de edificaciones (fojas 5431 a 5446); proporcionó los archivos en formato texto (txt) y archivos xple contenidos en un CD con los registros electrónicos, registro de compras y registro de ventas, proporcionó en un CD la base de datos del Libro Caja y Bancos, Libro Diario y Libro Mayor (foja 5712).

Que posteriormente, mediante los puntos 1 y 2 del Requerimiento N° (fojas 5805 a 5806), notificado con arreglo a ley el 26 de noviembre de 2018⁷ (foja 5807), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente en respuesta a la Carta Circular N° y al Requerimiento N° señalando que de la lectura de dichos documentos observó que la recurrente utilizó los servicios de comisión por alojamiento en habitaciones de hoteles ubicados en el territorio nacional y en contraprestación a dichos servicios, efectuó pagos a las empresas no domiciliadas por la suma total de US\$ 14 629,58 y US\$ 6 940,82, respectivamente.

Que añadió que en aplicación del segundo párrafo del artículo 6, el inciso e) del artículo 9 y el artículo 56 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración procedió a determinar el Impuesto a la Renta por fuente peruana acreditadas a sujetos no domiciliados, según el detalle expuesto en los Anexos N° 1 y 2 del Requerimiento N° – cuyo contenido se encuentra en el Cuadro N° 1 de la presente resolución –, e imputó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario; por lo que solicitó a la recurrente regularizar su situación tributaria presentando las declaraciones juradas mensuales mediante Formulario PDT 617 – Otras Retenciones de los períodos de enero de 2015 a diciembre de 2016 y realizar el pago del tributo omitido de los referidos períodos mediante el mismo formulario virtual o mediante una guía de pagos varios, así como regularizar el pago de la mencionada infracción tributaria. Agregó que, de considerarlo pertinente, la recurrente podría presentar sus observaciones sobre los cargos imputados, adjuntando la documentación y/o información que sustente fehacientemente los mismos, para lo cual debía presentar la documentación en las oficinas de la Administración el 30 de noviembre de 2018.

Que en respuesta al Requerimiento N° el 6 de diciembre de 2018⁸ la recurrente presentó el escrito signado con Expediente N° compuesto por 17 folios (fojas 5720 a 5736), a través del que sostiene, entre otros, que la condición que señala la ley para tener la calidad de agente de retención por parte de su empresa está condicionada al registro contable de la operación y/o el pago de la renta al sujeto no domiciliado, siendo que – refiriéndose a su contabilidad – no se habría demostrado que haya registrado la operación en su contabilidad ni realizó el pago de la operación.

⁶ Mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

⁷ Mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

⁸ Siendo este el nuevo plazo para atender el Requerimiento N° en virtud a la prórroga otorgada a la recurrente mediante Carta N° de 29 de noviembre de 2018 (foja 5808).



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

Que mediante los puntos 1 y 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5811), notificado con arreglo a ley el 28 de diciembre de 2018 (fojas 5812), la Administración señaló que la recurrente no regularizó su situación tributaria presentando las declaraciones juradas mensuales mediante Formulario PDT 617 – Otras Retenciones de los períodos de enero de 2015 a diciembre de 2016, ni realizó el pago del tributo omitido de los referidos períodos mediante el mismo formulario virtual o mediante una guía de pagos varios; y dejó constancia del descargo presentado por la recurrente mediante escrito signado con Expediente N° comentando en el considerando anterior.

Que mediante los puntos 1 y 2 del Requerimiento N° (fojas 5817 a 5821), notificado con arreglo a ley el 22 de julio de 2019⁹ (foja 5822), la Administración reiteró a la recurrente que en atención a la Carta Circular N° mediante Expediente N° había presentado comprobantes de pago por la comisión de reserva de habitaciones realizadas en sitios web o aplicativos, emitidos por las empresas no domiciliadas

así como los documentos que sustentaban el pago en contraprestación a dichos servicios, por la suma total de US\$ 14 629,58 y US\$ 6 940,82, respectivamente, no habiéndose efectuado retención alguna en el pago de estos servicios, precisando que los aludidos comprobantes fueron emitidos por la reserva de habitaciones de su establecimiento, correspondiente a diversas fechas.

Que añadió que del contrato que suscribió la recurrente con verificó que en la cláusula 1 se estableció que el servicio prestado por la empresa no domiciliada, consistió en un sistema de reserva de habitaciones *on line* a través del cual su establecimiento podía indicar su disponibilidad y así el cliente realizar sus reservas, habiéndose establecido en la cláusula 2.3 que por cada reserva realizada en las plataformas, la recurrente pagaría una comisión calculada de acuerdo con la cláusula 2.3.2 (14% del precio de reserva) y bajo la forma de pago prevista en la cláusula 2.4, siendo que los pagos de la comisión se hacían por el monto íntegro, sin deducción o compensación y libre de gravámenes.

Que de igual manera en el contrato que suscribió la recurrente con observó que el servicio consistió en un sistema llamado "Sistema de Expedia" que ponía a disposición las habitaciones de su establecimiento para las reservas que realizaran los huéspedes como reserva independiente y reserva de paquete, habiéndose establecido que por cada reserva independiente la empresa no domiciliada recibiría un 15% del precio de reserva realizada como pago por facilitación de reserva, siendo que el pago de la compensación por la reservas independientes de habitaciones se realizaría a través de las reservas cobradas por el establecimiento, en donde la recurrente sería la responsable en cobrar el precio de la habitación directamente de los huéspedes, debiendo pagar a "Expedia" el monto que resultase de aplicar el mencionado porcentaje, sin deducción o compensación y libre de gravámenes.

Que añadió que la recurrente utilizó las páginas web pertenecientes a las empresas no domiciliadas para poner a disposición de los potenciales clientes la posibilidad de acceder, buscar y realizar reservas de habitaciones en línea, efectuar pagos u otras operaciones, a efectos de que consiguiese clientes y/o huéspedes que utilizaran los servicios de alojamiento y hospedaje prestados en el territorio nacional a través de su hotel. Asimismo, indicó que constató que la recurrente no declaró alguna renta de fuente peruana acreditada a sujetos no domiciliados.

Que mencionó que de conformidad con el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 4-A de su reglamento, los servicios prestados consistente en la utilización de las páginas web de las empresas no domiciliadas, constituyeron servicios digitales, en consecuencia, los pagos efectuados en

⁹ Mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

contraprestación calificaron como rentas de fuente peruana que se encuentran afectas a la tasa del Impuesto a la Renta prevista en el inciso j) del artículo 56 de la mencionada ley, por tanto, solicitó a la recurrente efectuar el pago del Impuesto a la Renta, según el detalle de los Anexos N° 1 y N° 2 (fojas 5817 y 5818), así como efectuar el pago de las multas por las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario o, de considerarlo pertinente, presentar sus descargos al reparo imputado, para lo cual debía de presentarse en sus oficinas el 26 de julio de 2019, a las 9:00 horas.

Que en respuesta al Requerimiento N° el 25 de julio de 2019 la recurrente presentó el escrito signado con Expediente N° compuesto por 7 folios (fojas 5749 a 5755), a través del que reiteró que la condición que señala la ley para tener la calidad de agente de retención por parte de su empresa está condicionada al registro contable de la operación y/o el pago de la renta al sujeto no domiciliado, siendo que – refiriéndose a su contabilidad – no se habría demostrado que haya registrado la operación en su contabilidad ni realizó el pago de la operación.

Que agrega que la Administración sostuvo a través del Requerimiento N° que su empresa se encontraba dentro del supuesto descrito en el inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, en el Requerimiento N° cambia el fundamento legal de la acotación realizada inicialmente y considera que la base legal aplicable al caso en concreto sería el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y considera que su empresa realiza actividad digital. Adicionalmente manifiesta que dicho cambio de fundamentación legal no ha sido sustentado por la Administración, toda vez que en el Requerimiento N° no se ha acreditado el cambio de variación legal del nuevo fundamento que ampara el reparo.

Que mediante los puntos 1 y 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5823), notificado con arreglo a ley el 26 de julio de 2019¹⁰ (foja 5824), la Administración señaló que la recurrente no regularizó su situación tributaria, y dejó constancia del descargo presentado por la recurrente mediante escrito signado con Expediente N° anteriormente detallado.

Que además, en relación a los argumentos señalados por la recurrente referentes a la condición señalada en la ley para tener la calidad de agente de retención está condicionada al registro contable de la operación y/o el pago de la renta al sujeto no domiciliado, y que por tanto, no es sujeto responsable de pagar dicha obligación, en tanto no pagó, no registró contablemente la operación, ni acreditó ningún crédito o flujo de dinero en favor de las empresas no domiciliadas, la Administración sostiene que el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta prescribe que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de esta ley, siendo que de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, “acreditar” significa hacer digno de crédito algo, probar su certeza o realidad, de modo que, los comprobantes de pago, documentos que sustentan el pago en contraprestación del servicio, contratos suscritos y las plataformas de las páginas web de las empresas no domiciliadas, presentados y suscritos por la propia recurrente en atención a la Carta Circular N°

y al Requerimiento N°, le permiten acreditar que la recurrente utilizó los servicios que generan la rentas de fuente peruana acreditadas a los sujetos no domiciliados conforme se detalla en el Requerimiento N° desestimando los argumentos expuestos por la recurrente.

¹⁰ Mediante acuse de recibo, en el domicilio fiscal de la recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

Que adicionalmente, respecto a lo señalado por la recurrente según el cual en el Requerimiento N° se comunica un cambio del fundamento legal de las acotaciones realizadas, la Administración precisa que de acuerdo con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y normas modificatorias, el requerimiento permite comunicar las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, por lo que, de la evaluación de los documentos presentados en atención a la Carta Circular N°

al Requerimiento N° y de los argumentos presentados por la recurrente mediante los Expedientes N° en atención al Requerimiento N° que la recurrente acreditó rentas de fuente peruana a sujetos no domiciliados por operaciones que se encuentran previstas en el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso b) del artículo 4-A y en el numeral 4 del mencionado artículo, desestimando los argumentos formulados por la recurrente.

1.3. Análisis del reparo

Que a efectos de analizar el reparo formulado por la Administración, es preciso señalar que conforme se observa del Comprobante de Información Registrada (fojas 6173 a 6177) y del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 5841 a 5843), la recurrente tiene como actividad económica hoteles, campamento y otros (CIU 55104).

Que según se advierte de los Anexos N° 1 y 2 del Requerimiento N° (fojas 5817 a 5818), se aprecia que la Administración observó los comprobantes de pago emitidos por (fojas 5327 a 5427), por comisiones de reserva de hotel y compensación por reserva de hotel.

Que en la documentación que obra en autos se tiene que la recurrente y (fojas 5671 a 5681), celebraron un acuerdo de colaboración, a través del cual la recurrente utilizaría las plataformas de referidas a páginas web, aplicaciones, herramientas, plataformas y/u otros dispositivos en los se ofreciera el servicio de reservas *on line*, para indicar las habitaciones disponibles para que los clientes pudieran realizar sus reservas, siendo que por cada reserva realizada en las plataformas, la recurrente debía de pagar una comisión que ascendía al 14% sobre el valor de la reserva, asimismo, se precisó que la información proporcionada por la recurrente para que apareciera en las plataformas incluiría datos relativos, como imágenes, fotografías y descripciones, sus instalaciones y servicios, las habitaciones disponibles para reservar, datos sobre tarifas, condiciones, disponibilidad y cancelación.

Que en el documento denominado (fojas 5664 a 5670), se aprecia que la recurrente y acordaron que la recurrente utilizaría el sistema de ' en donde los huéspedes podían reservar habitaciones de manera independiente o por paquetes, habiéndose establecido que para las reservas independientes, recibiría un 15% del precio de reserva liquidado como compensación por facilitar las reservas, asimismo se precisó que la recurrente aceptaría utilizar las herramientas de para ingresar o modificar toda la información relevante relacionada con las tarifas, la disponibilidad, tasas de impuesto, habitaciones, políticas de cancelación, todo ello para permitir que mostrase correctamente la información relevante sobre las habitaciones de la recurrente.

Que obran en autos las Facturas emitidas por las empresas no domiciliadas por los servicios de reserva de hospedaje en sus plataformas digitales

¹¹ Ubicada en Ámsterdam, Países Bajos.

¹² Ubicada en Suiza, según lo indicado en los comprobantes de pago.



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

prestados a la recurrente de enero de 2015 a diciembre de 2016 (fojas 5337 a 5397 y 5404 a 5427), así como los reportes extraídos de las páginas web de las mencionadas empresas no domiciliadas (fojas 5327 a 5336 y 5398 a 5403), en las cuales se aprecia la numeración de las referidas facturas y los pagos correspondientes efectuados por la recurrente en dólares.

Que en relación a las referidas facturas y reportes de pagos de las mismas, cabe resaltar que fueron proporcionados por la recurrente, en virtud a las disposiciones contractuales pactadas con las mencionadas empresas no domiciliadas, conforme se cita a continuación:

- **Acuerdo de Colaboración**, celebrado entre _____ y la recurrente:

"(...)

2.3. Comisión

2.3.1. *Para cada reserva realizada en la Página web, el Establecimiento pagará a _____ una comisión (en adelante, la "Comisión"). El pago se llevará a cabo conforme a la cláusula 2.4.(...)*

2.3.6. ***La Extranet muestra los datos de todas las reservas hechas en el establecimiento a través de nuestras páginas webs, así como la comisión correspondiente. El día 1 de cada mes estará disponible en la Extranet un comprobante de reservas ("Comprobante de Reservas Online") que muestra las reservas de aquellos clientes cuya fecha de salida recae en el mes anterior.***

2.4. Pago de la Comisión

2.4.1. *La Comisión por las reservas de un mes natural que tengan la fecha de salida (programada) en dicho mes se facturará y pagará (exceptuando cancelaciones sin cargos realizadas a través de la Página web de _____ y según las condiciones de cancelación del Establecimiento) en el mes subsiguiente conforme a los siguientes términos:*

(a) *La facturas se procesarán mensualmente y se mandarán al Establecimiento por correo, fax o correo electrónico.*

(b) *El Establecimiento pagará la comisión facturada por un mes en los 14 días posteriores a la fecha de facturación.*

(c) *El establecimiento pagará directamente a _____ mediante Domiciliación bancaria o, en caso de que no sea posible, por transferencia electrónica (a la cuenta bancaria indicada por Booking.com). Para evitar dudas, _____ no admite otros métodos de pago (como cheques o "agencias de pago"). El Establecimiento se hará cargo de las comisiones aplicadas por los bancos al efectuar las transferencias.*

(d) ***Todos los pagos de la Comisión que se hagan en virtud del presente Acuerdo se harán por el importe íntegro, sin deducción o compensación, y libre de gravámenes y sin deducción por cuenta de cualquier tasa, impuesto, tasas de importaciones, derechos, cánones, tasas y retenciones de cualquier naturaleza, ahora o impuestas después de cualquier procedimiento gubernamental, fiscal o de otra autoridad. Si el Establecimiento está obligado a hacer alguna deducción o retención, deberá pagar a Booking.com las cantidades adicionales que sean necesarias para garantizar a Booking.com la recepción total del importe (neto) que figura en la factura que habría recibido, pero para la deducción. El Establecimiento es responsable jurídico del pago y el envío de cualquier tasa, impuesto, tasas y retenciones sobre el pago total (neto) de la Comisión que el Establecimiento debe pagar a***

(e) ***La comisión facturada en un mes deberá ser pagada por el Establecimiento en la moneda correspondiente (y en su caso, de acuerdo con el tipo de cambio) especificada en la factura.(...)***



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

2.10. Extranet

Booking.com proporcionará un número de usuario y una contraseña al Establecimiento, que le permitirá acceder a la Extranet. El Establecimiento salvaguardará y conservará el número de usuario y la contraseña de forma confidencial y segura, y solo los facilitará a las personas que necesiten tener acceso a la Extranet. (...)

8. **LIBROS Y REGISTROS**

Los sistemas, libros y registros de (incluyendo la Extranet, el Comprobante de Reservas Online, los faxes y/o los correos electrónicos) se considerarán pruebas concluyentes de la existencia y recepción de reservas por parte del Establecimiento y del importe de la comisión que el mismo debe pagar a Booking.com conforme a este Acuerdo, a no ser que el Establecimiento pueda aportar pruebas razonables y plausibles que demuestren lo contrario. (...).

(El énfasis es nuestro)

- **Contrato de Alojamiento** celebrado entre y la recurrente:

¹³ Es preciso señalar que el documento denominado valorado por la Administración durante el procedimiento de fiscalización materia de autos y no controvertido por la recurrente en su traducción (fojas 5664 a 5670), las cláusulas en el idioma inglés se citan a continuación:

(...)
Compensation for (Section A.1). will receive 15% (the of the realized booking price as compensation for facilitating bookings.
(...)

2. Payments for will submit invoices for : to You through then current invoicing system. You agree that payment for all invoices for Standalone Bookings shall be due upon receipt using one of the payment options available to You in the If You are unable to access the Tools, your payment method will be determined by and communicated to You. You agree not to use a third party to process payments for . on Your behalf without consent and may implement a fee in respect of any such use of a third-party payment processor. You agree that if Your payment method results in incurring bank fees of other similar charges, you will reimburse for such bank fees or similar charges. Payments not made within fifteen (15) days of the date of the invoice may be subject to late charges equal to 2%, or the maximum amount permitted by law, whichever is lower, of the outstanding balance for each month or portion thereof of the payment is overdue. shall be entitled to, and shall invoice You for, Standalone Compensation in the event of a no-show or cancellation or similar change to a booking, unless You have notified of the relevant no-show, cancellation or similar change in the manner and within the time period set forth in the as the same may be updated by from time to time.
(...)

4. Loading and Display of Rates and Information

a. Property Information; You agree to use the to enter or modify all relevant information relating to Rates, availability, Tax rates, Hotel Fees, Property and Room Information, cancellation and no show policies, and/or to modify Your account information and preferred payment and notice practices, each to the extent necessary to enable to properly display relevant information about Your rooms and otherwise as permitted or required under this Contract. You acknowledge that You are responsible for the accuracy of all facts and information related to or provided by You that are entered into the or displayed on the System. You agree to advise immediately if any such information (including information related to the Property) is incomplete or inaccurate. You will receive a user ID and password to access Your Interface account. You are solely responsible for maintaining the confidentiality of all passwords and for preventing unauthorized access to the and for the acts and omissions of anyone using Your account. (...)

6. Miscellaneous

c. Books and Records. Subject to the following sentences. and records with respect to this Contract, including without limitation, any information contained in the or in any facsimile or electronic communication submitted by You or will constitute evidence of the receipt by You of Standalone Bookings made by guests through the and the amount of the applicable Standalone Compensation. Furthermore, You acknowledge that generally has no knowledge of (i) guests' actual arrival or departure dates, (ii) any cancellation notice that may be given by guests directly to You, or whether any such cancellation notice as may be given



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

"(...)

Compensación por reservas independientes (sección A.1). recibirá el 15% (el "Porcentaje independiente") del precio de reserva realizado como compensación por facilitar las reservas.

(...)

2. **Pagos por Reservas Independientes.** le enviará facturas por Reservas Independientes a través del sistema de facturación de , vigente a la fecha. Usted acepta que el pago de todas las facturas de Reservas Independientes vencerá en el momento de su recepción utilizando una de las opciones de pago disponibles en las Herramientas para Socios

Si no puede acceder a las Herramientas para socios de determinará su método de pago y se lo comunicará. Usted acepta no utilizar a un tercero para procesar los pagos de Reservas independientes en su nombre sin el consentimiento de puede aplicar una tarifa por el uso de un procesador de pagos externo. Usted acepta que si su método de pago da lugar a que incurra en comisiones bancarias u otros cargos similares, Usted reembolsará a dichas comisiones bancarias o cargos similares. Los pagos que no se realicen en un plazo de quince (15) días a partir de la fecha de la factura pueden estar sujetos a cargos por demora equivalentes al 2%, o a la cantidad máxima permitida por la ley, la que sea menor, del saldo pendiente por cada mes o parte del mismo en que el pago esté atrasado. tendrá derecho a facturarle una Compensación Independiente en caso de no presentación, cancelación o cambio similar en una reserva, a menos que haya notificado a la no presentación, cancelación o cambio similar en cuestión de la forma y dentro del plazo establecidos en las Herramientas para Socios de que puede actualizar periódicamente. (...)

4. Carga y visualización de tarifas e información

- a. **Información del establecimiento; Herramientas para socios de** Usted se compromete a utilizar las Herramientas para socios de para introducir o modificar toda la información relevante relativa a Tarifas, disponibilidad, tipos impositivos, Tasas de hotel, Información del establecimiento y de las habitaciones, políticas de cancelación y de no presentación, y/o para modificar la información de su cuenta y las prácticas de pago y notificación preferidas, todo ello en la medida necesaria para permitir a mostrar adecuadamente la información relevante sobre sus habitaciones y, de cualquier otro modo, según lo permitido o requerido en virtud del presente Contrato. Usted reconoce que es responsable de la exactitud de todos los hechos e información relacionados con Usted o proporcionados por Usted que se introduzcan en las Herramientas para socios de o se muestren en el Sistema Usted se compromete a avisar a inmediatamente si dicha información (incluida la información relacionada con el Inmueble) está incompleta o es inexacta. Usted recibirá un ID de usuario y una contraseña para acceder a su cuenta de Interfaz de Usted es el único responsable de mantener la confidencialidad de todas las contraseñas y de evitar el acceso no autorizado a la Interfaz de así como de los actos y omisiones de cualquier persona que utilice Su cuenta de la Interfaz de

is sufficient under Your policies to relieve guests (and of all or any portion of the charges otherwise due to You, or (iii) any adjustment that may be negotiated by You directly with guests with respect to reductions in rate, duration of stay, or otherwise. Accordingly, you agree that and its Affiliates shall be entitled to rely upon and accept as accurate any information relating to Standalone Bookings received by form You. (...).



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

(...)

6. Miscelánea

- c. **Libros y Registros.** Sujeto a las siguientes frases: **los libros y registros de** con respecto a este Contrato, incluyendo, sin limitación, cualquier información contenida en las Herramientas para Socios de o el Sistema o en cualquier comunicación por fax o electrónica enviada por Usted o constituirán la prueba de la recepción por usted de Reservas Independientes realizadas por los huéspedes a través del Sistema y el importe de la Compensación Autónoma aplicable. Además, Usted reconoce que, por lo general, no tiene conocimiento de (i) las fechas reales de llegada o salida de los huéspedes, (ii) ninguna notificación de cancelación que los huéspedes puedan enviarle directamente a Usted, o si dicha notificación de cancelación es suficiente según sus políticas para eximir a los huéspedes (y a de la totalidad o parte de los cargos que de otro modo se le adeudarían a Usted, o (iii) ningún ajuste que pueda negociar directamente con los huéspedes con respecto a reducciones en la tarifa, la duración de la estancia u otros aspectos. En consecuencia, usted acepta que y sus afiliadas tendrán derecho a confiar y aceptar como exacta cualquier información relacionada con Reservas Independientes que reciba de usted.

(...)"

(El énfasis es nuestro)

Que al respecto, es preciso resaltar que la mencionada documentación fue proporcionada a la Administración por la propia recurrente, por lo que, se presenta el siguiente cuadro en el que se presentan los comprobantes de pago emitidos por las empresas no domiciliadas

por comisiones de reserva de hotel y compensación por reserva de hotel, observados por la Administración, así como el importe y fecha de pago efectuado por la recurrente, según los reportes extraídos de las páginas web de las mencionadas empresas no domiciliadas presentados por la misma recurrente mediante el Expediente N°

Cuadro N° 1

Período	Comprobante de Pago					Pago		
	Fecha	Factura N°	Emisor	Importe (US\$)	Foja	Fecha	Importe (US\$)	Foja
01/2015	5/01/2015			223,65	5396 a 5397	10/01/2015	223,65	5333
	6/01/2015			434,98	5427	No obra documentación		
02/2015	5/02/2015			162,00	5394 a 5395	18/02/2015	162,00	5333
	6/02/2015			776,86	5426	2015 ¹⁴	776,86	5399
03/2015	5/03/2015			240,00	5392 a 5393	11/03/2015	240,00	5333
	6/03/2015			572,74	5425	13/03/2015	572,74	5399

¹⁴ De la lectura del reporte extraídos de la página web de la empresa no domiciliada presentados por la recurrente, no se visualiza el día y mes de pago de la Factura N° no obstante, se advierte que la fecha límite del pago fue el 19 de febrero de 2015, en concordancia con el literal c) del apartado 2.4.1 del numeral 2.4 referido al pago de la comisión, contenido en la Cláusula Segunda del Contrato de Colaboración celebrado por la recurrente y según el cual la recurrente se obligaba a pagar la comisión facturada en un mes en los 14 días posteriores a la fecha de facturación (foja 5678).



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

Período	Comprobante de Pago					Pago		
	Fecha	Factura N°	Emisor	Importe (US\$)	Foja	Fecha	Importe (US\$)	Foja
04/2015	5/04/2015			260,10	5389 a 5391	16/04/2015	260,10	5333
	6/04/2015			788,06	5424	17/04/2015	788,06	5399
05/2015	5/05/2015			258,75	5386 a 5388	16/05/2015	258,75	5333
	6/05/2015			764,54	5423	17/05/2015	764,54	5400
06/2015	5/06/2015			259,95	5383 a 5385	14/06/2015	259,95	5333
	6/06/2015			785,54	5422	15/06/2015	785,54	5400
07/2015	5/07/2015			458,85	5380 a 5382	15/07/2015	458,85	5334
	6/07/2015			727,72	5429	16/07/2015	727,72	5400
08/2015	5/08/2015			454,65	5377 a 5379	14/08/2015	454,65	5334
	6/08/2015			822,64	5420	15/08/2015	822,64	5401
09/2015	5/09/2015			414,99	5374 a 5376	15/09/2015	414,99	5334
	6/09/2015			752,92	5419	16/09/2015	752,92	5401
10/2015	5/10/2015			391,55	5371 a 5373	13/10/2015	391,55	5334
	6/10/2015			635,18	5418	14/10/2015	635,18	5401
11/2015	5/11/2015			244,80	5368 a 5370	12/11/2015	244,80	5334
	6/11/2015			698,46	5417	13/11/2015	698,46	5402
12/2015	5/12/2015			414,90	5365 a 5367	15/12/2015	414,90	5334
	6/12/2015			477,96	5416	16/12/2015	477,96	5402
01/2016	5/01/2016			353,37	5362 a 5364	14/01/2016	353,37	5335
	6/01/2016			684,18	5415	15/01/2016	684,18	5402
02/2016	5/02/2016			201,75	5360 a 5361	18/02/2016	201,75	5335
	6/02/2016			592,90	5414	19/02/2016	592,90	5328
03/2016	5/03/2016			152,85	5358 a 5359	17/03/2016	152,85	5335
	6/03/2016			452,90	5413	2016 ¹⁵	452,90	5328
04/2016	5/04/2016			222,14	5356 a 5357	18/04/2016	222,14	5335
	6/04/2016			484,82	5412	19/04/2016	484,82	5328
05/2016	5/05/2016			196,65	5355 a 5354	23/05/2016	196,65	5335
	6/05/2016			380,10	5411	22/05/2016	380,10	5329
06/2016	5/06/2016			314,70	5359 a 5353	18/06/2016	314,70	5335
	6/06/2016			578,20	5410	2016 ¹⁶	578,20	5329

¹⁵ De la lectura del reporte extraídos de la página web de la empresa no domiciliada , presentados por la recurrente, no se visualiza el día y mes de pago de la Factura N° no obstante, se advierte que la fecha límite del pago fue el 19 de marzo de 2016, en concordancia con el literal c) del apartado 2.4.1 del numeral 2.4 referido al pago de la comisión, contenido en la Cláusula Segunda del Contrato de Colaboración celebrado por la recurrente y (foja 5678).

¹⁶ De la lectura del reporte extraídos de la página web de la empresa no domiciliada presentados por la recurrente, no se visualiza el día y mes de pago de la Factura N° no obstante, se advierte que la fecha límite del pago fue el 19 de junio de 2016, en concordancia con el literal c) del apartado 2.4.1 del numeral 2.4 referido al pago de la



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

Periodo	Comprobante de Pago					Pago		
	Fecha	Factura N°	Emisor	Importe (US\$)	Foja	Fecha	Importe (US\$)	Foja
07/2016	5/07/2016			390,00	5349 a 5350	16/07/2016	390,00	5336
	6/07/2016			502,32	5409	17/07/2016	502,32	5329
08/2016	3/08/2016			640,36	5408	19/08/2016	640,36	5330
	5/08/2016			254,85	5347 a 5348	19/08/2016	254,85	5336
09/2016	5/09/2016			226,65	5345 a 5346	15/09/2016	226,65	5336
	6/09/2016			3,64	5407	15/09/2016	3,64	5330
	16/09/2016			640,50	-	16/09/2016	640,50	5330
10/2016	5/10/2016			324,94	5342 a 5344	17/10/2016	324,94	5336
	6/10/2016			3,50	5406	18/10/2016	3,50	5331
	18/10/2016			532,42	-	18/10/2016	532,42	5330
11/2016	4/11/2016			463,68	5405	18/11/2016	463,68	5331
	5/11/2016			276,04	5339 a 5341	17/11/2016	276,04	5336
12/2016	3/12/2016			432,46	5404	2016 ¹⁷	432,46	5331
	5/12/2016			242,69	5337 a 5338	17/12/2016	242,69	5336

Que de lo expuesto se tiene que las empresas no domiciliadas

ofrecieron a la recurrente sus servicios de acceso a sus plataformas tecnológicas, a fin que pudiera consignar información referida a las habitaciones de hospedaje que ofrecía la recurrente, la cual podía incluir, fotografías, tarifas, entre otros, de tal manera que pudieran ser promocionados y difundidos a sus usuarios finales, quienes realizaban las reservas respectivas, siendo que por cada reserva generada desde tales plataforma, se tenía que pagar una comisión a favor de los sujetos no domiciliados, lo que originó la emisión de los comprobantes de pago observados por la Administración.

Que en consecuencia, habida cuenta que los servicios que prestaron los sujetos no domiciliados a la recurrente se realizaron a través de sus plataformas tecnológicas, a las cuales únicamente se accedía por internet, mediante las cuales aquella promocionaba sus habitaciones de hospedaje con el objetivo que los usuarios finales pudieran reservarlas, servicio esencialmente automático, este calificó como uno digital, conforme con lo establecido en el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual la recurrente no cuestiona.

Que asimismo se aprecia que el servicio digital antes mencionado se utilizó económicamente en el país, pues sirvió para que la recurrente perceptora de rentas de tercera categoría desarrollara sus actividades económicas referidas a los servicios de habitación de hospedaje en territorio nacional (Iquitos).

Que en tal sentido, las retribuciones que recibieron los sujetos no domiciliados por los servicios digitales que prestaron a la recurrente, calificaron como rentas de fuente peruana según lo establecido en el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la recurrente debió de efectuar la retención

comisión, contenido en la Cláusula Segunda del Contrato de Colaboración celebrado por la recurrente y (foja 5678).

¹⁷ De la lectura del reporte extraídos de la página web de la empresa no domiciliada presentados por la recurrente, no se visualiza el día y mes de pago de la Factura N° no obstante, se advierte que la fecha límite del pago fue el 16 de diciembre de 2016, en concordancia con el literal c) del apartado 2.4.1 del numeral 2.4 referido al pago de la comisión, contenido en la Cláusula Segunda del Contrato de Colaboración celebrado por la recurrente y (foja 5678).



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

del Impuesto a la Renta, por los pagos que efectuó por dichos servicios, conforme con lo establecido en el inciso j) del artículo 56 de la citada ley.

Que a tal efecto, de la revisión conjunta de los contratos celebrados entre la recurrente y las empresas no domiciliadas las facturas emitidas por dichas empresas no domiciliadas y de los reportes extraídos de las páginas web de las mencionadas empresas no domiciliadas, presentados por la misma recurrente mediante el Expediente N° se verifica que la recurrente proporcionó documentación suficiente que permite acreditar que desde enero de 2015 a diciembre de 2016 efectuó los pagos de las Facturas N°

emitidas por dichas empresas no domiciliadas. Sin embargo, conforme se ha expuesto en el Cuadro N° 1, se advierte que dichos pagos fueron realizados por el mismo importe por el que fueron emitidos las citadas facturas, por lo que se colige que la recurrente no efectuó la retención del Impuesto a la Renta que ascendía al 30% sobre la renta obtenida, pese a que ello resultaba una obligación exigible a la recurrente, según se ha expuesto en los párrafos anteriores.

Que en consecuencia, en el extremo de los servicios prestados por las empresas no domiciliadas en favor de la recurrente y consignados en las Facturas N°

se ha verificado que el reparo formulado al Impuesto a la Renta por Retenciones a No Domiciliados de enero de 2015 a diciembre de 2016, se encuentra arreglado a ley, al haber acreditado que los mismos califican como servicios digitales sujetos a retención del Impuesto a la Renta, lo que no hizo, correspondiendo mantener el reparo en este extremo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por otro lado, en relación con la Factura N° de 6 de enero de 2015, si bien se advierte de autos que fue emitida por la empresa no domiciliada por la prestación del servicio de reserva de hospedaje en favor de la recurrente, por el período del 1 al 31 de diciembre de 2014, con el importe de SUS\$ 434,98 (foja 5427), y de su lectura conjunta del contrato celebrado entre la recurrente y dicha empresa, así como de la normativa y jurisprudencia antes referida, se puede afirmar que el servicio detallado en el comprobante de pago califica como servicios digitales sujetos a retención del Impuesto a la Renta; no es posible establecer la obligación de la recurrente de efectuar la retención sobre dicha operación, toda vez que de autos no se advierte documentación alguna que de forma fehaciente permita visualizar pagos efectuados por la recurrente respecto de dicho comprobante de pago, ni que se haya contabilizado como costo o gasto dicha operación.

Que en ese sentido, se concluye que el reparo formulado por la Administración respecto del servicio contenido en la Factura N° de 6 de enero de 2015 no se encuentra arreglado a ley; por lo que, teniendo en cuenta que el reparo a dicha factura forma parte de la determinación del Impuesto a la Renta – Retenciones a No Domiciliados de enero de 2015 según se visualiza de la Resolución de Determinación N° (foja 5941) y del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 5818),



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

corresponde levantarlo en este extremo y revocar la apelada en este extremo; debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Determinación N° según el análisis antes expuesto.

Que respecto al alegato de la recurrente según el cual la Administración mediante el Requerimiento N° consignó que se encontraba dentro del supuesto establecido en el inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta; no obstante, con posterioridad cambió el fundamento legal de la observación formulada en el procedimiento de fiscalización, y consideró que la base legal aplicable al caso sería el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin sustentarlo en el Requerimiento N° es preciso señalar que del contenido de las Resoluciones de Determinación N° se advierte que el reparo materia de autos se sustentó en el Requerimiento N° y su resultado, por lo que al no haber sido considerados en los valores impugnados el Requerimiento N° y su resultados, no se aprecia ninguna incongruencia o algún vicio de nulidad.

Que además es preciso señalar que si bien los auditores realizan diversas observaciones durante el procedimiento de fiscalización, los únicos que se consideran imputaciones son las contenidas en las resoluciones de determinación, siendo que en el caso de autos, los valores impugnados no se sustentaron en el Requerimiento N° y su resultado, sino en el Requerimiento N° y su resultado, por lo que lo señalado sobre el particular no resulta atendible¹⁸.

Que a mayor abundamiento, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización y, como consecuencia de las respuestas y la documentación que brindan los deudores tributarios, es razonable que la observación general inicial de la Administración se vea posteriormente precisada y encuadrada en determinados parámetros e inclusive modificada según la evaluación que efectúe, siempre que ello también se de a conocer a los deudores, lo cual en el caso concreto ocurrió con el Requerimiento N° por lo que lo alegado en contrario carece de sustento.

Que por otro lado, cabe resaltar en relación con el argumento de la recurrente según el cual la Administración no acreditó el pago de las facturas observadas, no acreditó renta alguna en favor de las empresas no domiciliadas, ni su contabilización como costo o gasto, por lo que no se encontraría obligada a efectuar la retención del impuesto a la renta sobre las rentas de fuente peruana generadas por las empresas no domiciliadas, fue la propia recurrente quien mediante el escrito signado con Expediente N° del 12 de abril de 2018 que en respuesta a la Carta Circular N° proporcionó las copias de los documentos que sustentan el pago de comisiones por servicios recibidos en las reservas de habitaciones en línea realizadas desde el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016, esto es, copias de las facturas y de los reportes de los pagos que obtuvo de las plataformas digitales de las empresas no domiciliadas, resaltando que solo realizó el pago de comisiones a

Que a tal efecto, es preciso tener en cuenta lo dispuesto por el principio de los actos propios, el cual según se observa de la consulta al Diccionario Jurídico del Poder Judicial²⁰ se encuentra definido como un principio

¹⁸ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal mediante la Resolución N° 01217-2-2021.

¹⁹ Señalando explícitamente lo siguiente: "Con fecha 11 de abril del 2018 fuimos notificados con la Carta en referencia [Carta Circular N°] en el cual nos requieren presentar Copia de los Documentos que sustenten el Pago de Comisiones por Servicios recibidos en las Reservas de Habitaciones en Línea realizadas desde el 01/01/2015 al 31/12/2016 con las empresas que mencionan en la relación, cabe informarles que solo lo realizamos con la sgtes: (foja 5428).

²⁰ Según se aprecia de la consulta del término "actos propios" en la página web del Diccionario Jurídico del Poder Judicial: https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/cortesuprema/s_cortes_suprema_home/as_servicios/as_enlaces_de_interes/as_orientacion_juridica_usuario/as_diccionario_juridico/a2



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

general de derecho en virtud del cual nadie puede contradecir lo que por su comportamiento ha venido manteniendo de manera uniforme.

Que aunado a ello, Diez Picazo²¹ señala respecto de la doctrina jurídica de los actos propios *"Hemos llegado a la conclusión de que la regla, que normalmente se expresa diciendo que nadie puede venir contra sus propios actos, ha de interpretarse en el sentido de que toda pretensión, formulada dentro de una situación litigiosa por una persona que anteriormente ha realizado una conducta incompatible con esa pretensión, debe ser desestimada. Hemos llegado también a la conclusión de que, desde un punto de vista de derecho sustantivo, la inadmisibilidad de venir contra los Actos Propios constituye técnicamente un límite del ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, derivado del principio de la buena fe y particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento coherente"*.

Que por lo tanto, carece de sustento lo alegado en contrario por la recurrente, toda vez que de autos se aprecia que es ella misma quien se contradice con sus actuaciones iniciales, al pretender sostener en sus recursos impugnatorios y durante el procedimiento de fiscalización que no efectuó los pagos de los comprobantes de pago observados por la Administración, pese a que aseveró que sí efectuó dichos pago e incluso acreditó su realización con la presentación de las copias de las facturas y de los reportes de los pagos que obtuvo de las plataformas digitales de las empresas no domiciliadas, conforme se ha detallado en los considerandos precedentes.

Que finalmente, el hecho que la recurrente no contabilizara el gasto y/o costo del servicio digital prestado por un no domiciliado, no conlleva a desconocer la naturaleza de renta de fuente peruana generada por un no domiciliado; por lo que la recurrente, en su calidad de sujeto domiciliado, cuya acreditación de la cancelación de dichas operaciones se ha dado según se ha expuesto en los considerandos precedentes – con excepción de un documento-, estaba obligada a la retención con la tasa del 30%, por lo que lo alegado en contrario carece de sustento.

II. Resoluciones de Multa N° numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario

– **Infracción tipificada en el**

Que el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, establece que constituye infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos, la que se sanciona con el 50% del tributo no retenido o no percibido, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código.

Que teniendo en cuenta que la Administración emitió las Resoluciones de Multa N° _____ a
(fojas 5845 a 5891), al verificar que la recurrente no efectuó las retenciones por las rentas
de fuente peruana obtenidas por las empresas no domiciliadas
por los servicios digitales consignados en las Facturas N° _____

N° 1 y 2 del Requerimiento N° _____ detalladas en los Anexos
(fojas 5817 a 5818), por lo que toda vez que se concluyó

²¹ DIEZ PICAZO y PONCE DE LEÓN, Luis. La Doctrina de los Actos Propios: Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona: Bosch, 1963. pág. 193



Tribunal Fiscal

Nº 03715-10-2025

que el reparo al Impuesto a la Renta – Retenciones a No Domiciliados de febrero de 2015 a diciembre de 2016 debe mantenerse, corresponde confirmar también las citadas resoluciones de multa y, en consecuencia, confirma la apelada en este extremo.

Que en relación con la Resolución de Multa N° (foja 5893) se advierte que fue emitida por la presunta falta de retenciones por las rentas de fuente peruana obtenidas por las empresas no domiciliadas en el período de enero de 2015, por los servicios digitales consignados en las Facturas N° sin embargo, conforme se ha expuesto anteriormente, en la presente resolución se dispone mantener el reparo sobre el servicio contenido en la Factura N° mientras que se levanta el reparo en relación con el servicio contenido en la Factura N° por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder a reliquidar la sanción contenida en la citada resolución de multa.

Que el informe oral se realizó con la asistencia del representante de la Administración, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (foja 6198); no obstante haberse notificado a ambas partes (fojas 6190 a 6193).

Con los vocales Ramírez Mío y Fuentes Borda, a quién se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 20 de febrero de 2020, en el extremo referido al reparo del Impuesto a la Renta por Retenciones a No Domiciliados por la prestación de servicios digitales contenidos en la Factura N° y su incidencia en la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

FUENTES BORDA
VOCAL

Haro Romero
Secretaria Relatora (e)
FS/HR/AS/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.