



**GÁLVEZ &
DOLORIER**

ABOGADOS

Boletín Tributario Anual

PRONUNCIAMIENTOS MÁS RELEVANTES
EN MATERIA TRIBUTARIA GENERAL

Año 2024



gydabogados.com

Criterios Clave 2024: Jurisprudencia Relevante para la Gestión Contable y Legal

En el marco de nuestra asesoría estratégica y del patrocinio legal en diversas controversias administrativas y judiciales, ha sido fundamental la identificación y análisis de criterios jurisprudenciales que han fortalecido nuestras líneas de defensa, tanto a nivel procesal como sustantivo.

Este documento reúne una selección de los fallos más relevantes utilizados por nuestra Firma durante el año 2024. Varios de estos casos han sido patrocinados directamente por nuestro Estudio, lo que nos permite ofrecer una perspectiva práctica y actualizada de su aplicación.

Ponemos este resumen a disposición de las áreas contables y legales de nuestros clientes como una **herramienta de consulta estratégica**, diseñada para facilitar la detección de precedentes y enfoques interpretativos útiles en casos similares que la Compañía esté evaluando o tenga actualmente en disputa.

Porque anticiparse marca la diferencia, este compendio busca ser un insumo clave para la toma de decisiones informadas.

Lima, Mayo 2025

Contenido

| | |
|---|-----------|
| PRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL | 5 |
| 1. CÓDIGO TRIBUTARIO | 5 |
| 1.1. NORMA XVI: SIMULACIÓN EN LA CESIÓN DE UNA CUENTA POR COBRAR A UNA VINCULADA..... | 5 |
| 1.2. PRÓRROGA DEL PLAZO DE FISCALIZACIÓN..... | 6 |
| 1.3. SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE FISCALIZACIÓN..... | 7 |
| 1.4. FISCALIZACIÓN PARCIAL..... | 8 |
| 1.5. INFRACCIONES TRIBUTARIAS: NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 177 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO | 9 |
| 2. IMPUESTO A LA RENTA..... | 10 |
| 2.1 REGALIAS..... | 10 |
| 2.2 GASTOS DEDUCIBLES | 11 |
| a) Gastos por regalías cuyas retenciones asociadas fueron pagadas con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual (RTF Nro. 02441-2-2022)..... | 11 |
| b) Tratamiento tributario de los Gastos relacionados con Financiamiento (RTF No. 09711-1-2023)..... | 12 |
| c) Fehaciencia de servicios administrativos intragrupo del año 2012 (RTF Nro. 06583-1-2024) | 13 |
| d) Prorrata de gastos comunes: gastos financieros (RTF Nro. 06945-2-2023)..... | 14 |
| e) Vinculación entre entidades de estados extranjeros: Corresponde la aplicación de la tasa de retención del 4.99% respecto de los intereses pagados por empresas con Participación Estatal de China (RTF Nro. 04431-9-2024) | 15 |
| 3. IMPUESTO A LA RENTA NO DOMICILIADOS..... | 16 |
| 3.1 RENTAS DE FUENTE PERUANA: | 16 |
| a) Pago de comisiones por garantizar cartas fianza recibidas por empresas no domiciliada (RTF Nro. 07834-2-2022)..... | 16 |
| b) Regalías por “franquicia” bajo un análisis integrado de las prestaciones del contrato que incluye licencias de signos distintivos, know how y servicios para la comercialización de productos: know how vs. Servicios (RTF Nro. 06243-3-2024)..... | 17 |
| c) Dividendos: Se tratan como Dividendos la distribución de utilidades que exceden la participación accionarios (RTF Nro. 08764-1-2022) | 19 |

| | |
|---|----|
| d) Servicios digitales en caso de servicios bancarios automatizados que suscribió los “Contratos de Miembros y Licencias de Marca Registrada” con las empresas no domiciliadas Visa Internacional Service Association y Mastercard Internacional (RTF Nro. 5129-4-2024) | 19 |
| e) Asistencia técnica: No es Asistencia técnica como servicios de ingeniería en la modalidad de ejecución y supervisión de la instalación, montaje y puesta en marcha; sino servicios de gerenciamiento (RTF Nro. 06527-4-2024)..... | 22 |
| 3.2 SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN | 23 |
| a) Devoluciones a no domiciliados: El sujeto no domiciliado es el único legitimado para solicitar la devolución del IR (RTF Nro. 02321-12-2023)..... | 23 |
| b) Certificados de residencia emitidos con posterioridad a la retención del impuesto-procedencia de la solicitud de devolución – CDI Perú-Chile (RTF Nro. 02829-9-2023) | 24 |
| 3.3 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE | 25 |
| 3.4 DOBLE IMPOSICIÓN | 26 |
| 4. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS | 27 |
| 4.1 UTILIZACIÓN DE SERVICIOS..... | 27 |

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

1. CÓDIGO TRIBUTARIO

1.1. NORMA XVI: SIMULACIÓN EN LA CESIÓN DE UNA CUENTA POR COBRAR A UNA VINCULADA

- a) El contribuyente procedió a refinanciar las deudas que mantenía con una entidad, garantizando al mismo tiempo las deudas que una vinculada suya mantenía con dicha entidad (RTF Nro. 06029-10-2022)**

Durante el ejercicio 2001, el contribuyente procedió a refinanciar las deudas que mantenía con el BBVA por el importe de US\$ 5'800,000.00, garantizando al mismo tiempo (en calidad de fiador solidario) las deudas que una vinculada suya (Gremco S.A.) mantenía con dicha entidad por el importe de US\$ 2'121,699.00.

Posteriormente, el contribuyente solicitó al INDECOPI acogerse a un procedimiento concursal preventivo para celebrar un Acuerdo Global de Refinanciación de Obligaciones. En el marco de dicho procedimiento, el BBVA invocó la garantía que el contribuyente le había otorgado por el refinanciamiento concedido y las deudas de su vinculada que fueron afianzadas, sin embargo, se determinó que solo procedía reconocer esta última (US\$ 2'121,699.00) como parte del procedimiento iniciado.

Bajo el contexto antes descrito, el contribuyente realizó una "cesión de crédito" de una cuenta por cobrar por el importe de S/. 6'463,621.00 a un tercero a cambio de US\$ 10,000.00. Asimismo, castigó la deuda antes mencionada y dedujo la misma como un incobrable al momento de determinar su Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado.

En el marco de la fiscalización, la Administración Tributaria calificó la operación como una simulación, la cual tenía como único objetivo reflejar los efectos de una provisión y/o castigo en los resultados del ejercicio, teniendo tal acto una incidencia indebida en la determinación del Impuesto a la Renta. Por este motivo desconoció la cesión de créditos efectuada, así como su incidencia (deducción) en el ejercicio fiscalizado.

Por su parte, el Tribunal Fiscal confirmó el reparo de la Administración Tributaria señalando que se realizó una "Cesión de Crédito, por un importe de S/ 6 463 621,00, a efectos de reconocer como resultado de dicha "Cesión de Crédito" una pérdida tributaria, la que registró en su Estado de Ganancias y Pérdidas de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2009, con la glosa "Pérdida por cesión de cuentas por cobrar", dado que por esta transferencia se pagó a la recurrente

solo el importe de US\$ 10 000,00, del total que correspondía de la "cuenta por cobrar".

Ello permitió concluir en la existencia de una simulación en lo concerniente a la cesión de crédito a un tercero la cual se produjo realmente para no registrar la cuenta por cobrar a su empresa vinculada Gremco S.A. En este sentido, señaló que la realidad jurídica aparente (simulación) es la cesión de crédito a favor de un tercero y la realidad jurídica subyacente es la provisión y/o castigo de una deuda incobrable con efectos tributarios.

En consecuencia, afirmó que el contribuyente no podía deducir el gasto (S/. S/. 6'463,621.00) dado a que el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no reconoce el carácter de deuda incobrable a las deudas contraídas entre partes vinculadas.

1.2. PRÓRROGA DEL PLAZO DE FISCALIZACIÓN

- a) Es deber de la SUNAT motivar adecuadamente la prórroga del plazo de la fiscalización indicando cómo las causales invocadas dificultan su revisión en el plazo original (RTF Nro. 06766-3-2019)**

En el marco de un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y tras haber emitido 02 requerimientos y el cierre del primero, la Administración Tributaria notificó al contribuyente una carta a través de la cual comunicó la prórroga del plazo de fiscalización por un año adicional justificada en: (i) la complejidad de la fiscalización debido al volumen de las operaciones del deudor tributario, dispersión geográfica de sus actividades y complejidad del proceso productivo; y (ii) el deudor tributario era parte de un grupo empresarial.

La SUNAT identificó como hechos que serían sustento de las causales invocadas que: a) el contribuyente era titular de dos unidades mineras ubicadas en San Marcos, Huari y Ancash; b) el gran volumen de documentación de compras (9,218 operaciones); c) verificación de activos fijos valorizados en S/159,743,324 y una depreciación anual de S/43,320,004; d) el cambio de sistema contable de CONACAR a SAP lo que implica un mayor tiempo de análisis; y e) la condición de subsidiaria del contribuyente, habiendo realizado operaciones con sus vinculadas en Perú y Suiza.

El Contribuyente sostuvo que la SUNAT no sustentó adecuadamente la prórroga del plazo de fiscalización en tanto no indicó cómo los hechos descritos le impedirían llevar a cabo el procedimiento de fiscalización dentro del plazo de un año, ni cómo se veía afectado el avance de su revisión, ni la información pendiente por revisar. En ese sentido, indicó que la finalidad de la SUNAT fue prorrogar el plazo de la fiscalización, sin sustento legal, pues no realizó las acciones para llevar a cabo la fiscalización de forma oportuna. Tal es así que únicamente emitió dos requerimientos y cerró uno.

En esa misma línea, el Tribunal Fiscal concluyó que los hechos listados por la SUNAT eran imprecisos, pues no se había explicado cómo el elevado volumen de documentos afectaba el avance de revisión, ni cuál era su efectivo avance y pendiente de revisión hasta la fecha de emisión de la carta de prórroga, no siendo suficiente la sola mención del número de operaciones o el valor de activos y el monto de su depreciación, pues ello no determina la complejidad de la fiscalización. Asimismo, tampoco se acreditó la dispersión geográfica pues no se explicó como el contar con unidades mineras dificultó la realización de la fiscalización, teniendo en cuenta que el domicilio fiscal del contribuyente era en Miraflores, que el contribuyente no señaló en sus solicitudes de prórroga de que parte de la documentación estuviese en las referidas unidades y puesto que no se acreditó la programación de verificaciones en las unidades mineras por parte de la SUNAT.

Adicionalmente, el Tribunal Fiscal indicó que la SUNAT no explicó cómo el cambio de sistema contable le impidió concluir con la revisión dentro del plazo inicial de un año, ni cuáles fueron las diferencias entre los sistemas contables ni las dificultades de la incorporación del sistema SAP. Sumado a ello, indicó que la causal de pertenecer a un grupo empresarial fue únicamente enunciativa, en tanto no se indicó la complejidad de las operaciones ni su relevancia, y puesto que tampoco se verificó un cruce de información.

Por otro lado, respecto del argumento de la SUNAT referido a que el contribuyente habría presentado solicitudes de prórroga sustentados en un alto volumen de documentación y en consecuencia una mayor complejidad, el Tribunal Fiscal indicó que en tanto los supuestos de prórroga son exigibles a la Administración Tributaria está a su cargo acreditar ello, no debiendo trasladar al contribuyente la acreditación de sus descargos.

En consecuencia, el Tribunal Fiscal concluyó que la prórroga del plazo de la fiscalización no se encontraba debidamente motivada, por lo que declaró nulos los requerimientos y cierres emitidos luego del vencimiento del plazo inicial de un año.

1.3. SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE FISCALIZACIÓN

a) Suspensión del plazo de fiscalización definitiva por solicitudes de prórroga presentadas por el sujeto fiscalizado y por efecto de las normas emitidas por la emergencia sanitaria el COVID -19 (RTF Nro. 0852-9-2024)

En el presente caso, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto General a las Ventas de los periodos de junio de 2018 a enero de 2019. Luego de iniciado el plazo de fiscalización de un año a que se refiere el artículo 62°-A del Código Tributario, el día 19 de septiembre de 2019, el contribuyente solicitó la prórroga de una parte de los requerimientos consecuentes. Asimismo, en marzo de 2020, dicho procedimiento de fiscalización fue suspendido por efecto de diversas normas emitidas en el marco de la declaración del estado de emergencia sanitaria por el brote del COVID-19 (el Decreto Supremo Nro. 044-2020-PCM y el Decreto de Urgencia Nro. 029-2020 y normas ampliatorias respectivas). Una vez reanudada la fiscalización, la

Administración notificó requerimientos de información, incluso después del 19 de septiembre de 2020 (vencimiento del plazo de fiscalización original), concluyendo el procedimiento con la notificación de las resoluciones de determinación y multa por el tributo y periodos fiscalizados.

El contribuyente solicitó la nulidad del procedimiento de fiscalización y las resoluciones de determinación y multa debido a que la Administración excedió el plazo de fiscalización definitiva. Alegó que la Administración estaba obligada a notificar una carta en la comuniqué las causales, períodos de suspensión y el saldo del plazo de fiscalización según lo establecido en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización un mes antes del vencimiento del plazo de fiscalización original, lo cual incumplió.

Por su parte, la Administración sostuvo que el plazo de fiscalización se extendió hasta el 27 de abril de 2021 debido a que se incurrieron en causales de la suspensión: por un lado, las prórrogas solicitadas por el contribuyente durante la fiscalización y, por otro, las circunstancias excepcionales generadas por el estado de emergencia sanitaria por el brote del COVID-19. Agregó que debido a estas últimas emitió un nuevo requerimiento para complementar o modificar uno de los requerimientos cuyo vencimiento se vio afectado por la declaratoria del estado de emergencia. Asimismo, indica que el Reglamento de Fiscalización la exceptúa de comunicar en el caso de las causales acaecidas.

El Tribunal Fiscal desestimó de nulidad formulada por el contribuyente debido a que, a su criterio, los requerimientos de información fueron emitidos dentro del plazo de fiscalización, toda vez que verificó que se habían incurrido en las causales antes mencionadas, extendiéndose el plazo de fiscalización hasta el 26 de abril de 2021. Precisó que el último requerimiento, que comunica las conclusiones de la fiscalización sin requerir documentación y/o información adicional conforme al artículo 75° del Código Tributario, no estaba sujeto a dicha limitación temporal, conforme a la RTF Nro. 06741-4-2020 de observancia obligatoria.

Finalmente, el colegiado descartó el argumento del contribuyente sobre el incumplimiento de obligación de la SUNAT de comunicar la suspensión del plazo de fiscalización antes del vencimiento del plazo original. Al respecto, el Tribunal Fiscal indicó que la suspensión se produjo por prórrogas solicitadas por el propio contribuyente que corresponde a una de las causales previstas en el artículo 14° del Reglamento de Fiscalización de la SUNAT que exoneran a la Administración de cumplir dicha obligación.

1.4. FISCALIZACIÓN PARCIAL

a) Nulidad de requerimiento notificado en el marco de reinicio de fiscalización parcial después de haberse declarado la nulidad de valores emitidos en el marco de esa fiscalización (RTF 02360-Q-2021)

En el presente caso, el Tribunal Fiscal declaró la nulidad de un requerimiento notificado en una fecha posterior al vencimiento del plazo de la fiscalización parcial

de 6 meses y, como consecuencia de ello, las resoluciones de determinación y multa por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, notificados al finalizar la fiscalización en base a observaciones formuladas por incremento patrimonial no justificado. Posteriormente, la SUNAT reinició el mismo procedimiento de fiscalización parcial, notificado una nueva carta de presentación y un nuevo requerimiento en el que se solicitaba al contribuyente los descargos a las mismas observaciones.

Al respecto, el contribuyente interpuso un recurso de queja y solicitó la nulidad de la nueva carta y el nuevo requerimiento debido a que estos fueron notificados cuando el plazo de fiscalización ya había vencido. Agregó que la Administración no se encontraba facultada a continuar con el procedimiento de fiscalización dado el carácter de nulidad absoluta declarada por el Tribunal Fiscal. Por su parte, la SUNAT argumentó que la nueva carta de presentación y el nuevo requerimiento fueron emitidos en cumplimiento el primer pronunciamiento del Tribunal Fiscal que declaró la nulidad del requerimiento y su resultado notificados vencido el plazo de fiscalización, así como las resoluciones de determinación y multa y la resolución de intendencia que derivaron de los primeros.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal declaró fundada la queja en el extremo que no se encuentran conforme a Ley la nueva carta de presentación y un nuevo requerimiento. Explicó que si bien la jurisprudencia del Tribunal Fiscal establece que el procedimiento de fiscalización puede continuar luego de que se hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y multa a fin de que la SUNAT pueda finalizar la fiscalización con la emisión y notificación de resoluciones de determinación y multa, en el presente caso el plazo de fiscalización parcial de 6 meses ya había culminado. Asimismo, precisó que la Administración sí estaba solicitando información y/o documentación adicional en el nuevo requerimiento al solicitar que el contribuyente presente, de considerarlo pertinente, el sustento de las observaciones efectuadas, en la misma línea que la RTF Nro. 3344-Q-2019.

1.5. INFRACCIONES TRIBUTARIAS: NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 177 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

- a) Se incurre en la Infracción del numeral 5 del artículo 177 del CT en caso la recurrente no explique los términos consignados en la documentación proporcionada a SUNAT (RTF Nro. 06945-2-2023)**

Se incurre en la Infracción del numeral 5 del artículo 177 del CT en caso la recurrente no explique los términos consignados en la documentación proporcionada a SUNAT. En el caso de autos, la recurrente proporcionó un archivo con las siguientes columnas: inspección, jornada de trabajo, normalización y referencias. Al respecto, la SUNAT solicitó explicación del alcance de cada columna.

La recurrente proporcionó explicación de los términos “inspección”, “normalización” y “jornada de trabajo”; pero no del término “referencias”, por lo que SUNAT impuso la multa de la infracción del numeral 5 del artículo 177 del CT.

Al respecto, el Tribunal Fiscal confirmó la multa.

2. IMPUESTO A LA RENTA

2.1 REGALIAS

a) No constituye regalías el pago que realiza el distribuidor por la adquisición de copias de software con su licencia de uso (RTF Nro. 10106-9-2023)

Respecto al software Red Hat

El contribuyente adquirió copias del software (soporte físico o claves de acceso) con sus respectivas licencias de uso de software de una empresa no domiciliada para ser revendidos a otros distribuidores. Para ello, el contribuyente pagaba un precio fijado en la página web del no domiciliado.

En el contrato de distribución se estableció que no se cedió el derecho exclusivo a revender, asimismo el contribuyente no estaba autorizado a usarlos internamente, modificarlos ni reproducirlos.

Al respecto, el contribuyente señaló que no adquirió una licencia de uso ni la cesión parcial de derechos patrimoniales sobre el software, sino la copia del software para luego revenderlo. Además, destacó que conforme con el artículo 92 de la Ley de Derechos de autor una de las principales características de la cesión de derechos es la forma del cálculo de la retribución, pues en los contratos de cesión de derechos el titular recibe un porcentaje de los ingresos obtenidos por el cesionario por la explotación del software, ello no sucedió en el presente caso. En cambio, SUNAT consideró que se produjo la transferencia temporal de la titularidad de un derecho patrimonial sobre el software (distribución) que califica como regalía.

El Tribunal Fiscal afirmó que no existió una cesión del derecho de distribución del software (regalías) por los siguientes motivos:

- De la evaluación de la documentación, se advirtió que el contribuyente recibió un derecho limitado, no exclusivo y no transferible del software.
- Si bien el contrato de indica que el contribuyente es “distribuidor” ello no implica que se le hubiera cedido uno de sus derechos patrimoniales, pues “adquiría los productos Red Hat para revenderlos, a través de terceras empresas, no estando facultada a modificar o adaptar el software, ni a reproducirlos o hacerles copias, siendo la propia empresa quien otorga los accesos a los usuarios finales, y quien efectúa las actualizaciones”.

- No es suficiente el calificativo de “distribuidor” o estar encargado de la distribución de software para afirmar que el titular del software cedió uno de sus derechos patrimoniales por la cual se deba pagar regalías.
- Respecto a la forma de retribución, el contribuyente pagó un precio el cual está previamente establecido en una lista de precios. Esto no corresponde a la retribución que se paga cuando se produce una cesión de derechos patrimonial en el cual se recibe un porcentaje de los ingresos obtenidos por la explotación del software, conforme al artículo 92 de la Ley de Derechos de autor.

Respecto al software Microsoft

El contribuyente celebró un contrato de distribución no exclusivo con Microsoft mediante el cual lo autorizaba a vender el software a otros distribuidores o consumidores finales. Como contraprestación debía pagar el precio fijado en la página web de Microsoft. Asimismo, el contribuyente no tenía permitido usarlo, modificarlo, alterarlo ni reproducirlo

En esta ocasión, el Tribunal Fiscal afirmó que el contribuyente adquirió un “derecho a revender los productos” que es distinto al derecho de distribución protegido por la Ley de Derechos de Autor. Ello se debe a que no se aprecia que Microsoft haya cedido alguno de sus derechos patrimoniales al no estar autorizada a modificar, reproducir ni hacer copias del software. Además, agregó que no basta con tener el calificativo de “distribuidor” o estar encargado de la distribución para asegurar que se cedió temporalmente derechos patrimoniales. En conclusión, señaló que el contribuyente en realidad pagó un precio a Microsoft y no la contraprestación por la explotación económica de un derecho patrimonial.

2.2 GASTOS DEDUCIBLES

a) Gastos por regalías cuyas retenciones asociadas fueron pagadas con posterioridad a la presentación de la declaración jurada anual (RTF Nro. 02441-2-2022)

La SUNAT realizó un reparó al gasto por regalías pagadas por el contribuyente en atención de un contrato de uso de la marca comercial “PMG Insumos” para venta de mercadería en el extranjero, cuya declaración y pago de la retención del Impuesto a la Renta de Segunda Categoría fue realizado con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio 2010. De este modo, la materia controvertida consistió en determinar si correspondía la deducibilidad del mencionado gasto.

La SUNAT alegó que, según el inciso v) del artículo 37 de la LIR, para deducir el gasto por las mencionadas regalías, el contribuyente debía pagarlas dentro del plazo establecido para presentar su declaración anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, es decir, el 6 de abril de 2011. Argumentó que el contribuyente no cumplió con este requisito porque verificó que las retenciones por las regalías

fueron pagadas al fisco el 12 de mayo de 2011, es decir, después de que venció el plazo en la LIR. Por su parte, el contribuyente indicó que pagó las regalías a su contraparte el 17 de marzo de 2011, tal como consta en un comprobante de pago de dicha fecha, documento que no habría sido observado por la Administración Tributaria.

El Tribunal Fiscal levantó el reparo en vista de que constató que el pago de las regalías al beneficiario se realizó antes del 6 de abril de 2011, fecha de vencimiento del plazo para la presentación de declaración jurada anual prevista en el inciso v) del artículo 37° de la LIR, pues el comprobante de pago que presentó el contribuyente demuestra que pagó las regalías a su contraparte el 17 de marzo de 2011. Asimismo, indicó que, a pesar de que el pago de las retenciones fue realizado el 12 de mayo de 2011, esto no supone un incumplimiento el requisito establecido en el inciso v) del artículo 37° de la LIR, dado que, esta disposición solo exige que las regalías sean pagadas al beneficiario dentro del plazo antes mencionado.

b) Tratamiento tributario de los Gastos relacionados con Financiamiento (RTF No. 09711-1-2023)

El contribuyente indicó que en 2013 tomó el control de una empresa y, para fortalecer su posición en el mercado, fue necesario realizar un aporte de capital a dicha empresa para que pueda adquirir los activos de ciertas mineras.

Para realizar el aporte de capital, el recurrente tomó un préstamo de \$270,000,000.00, incurriendo en gastos por comisiones, honorarios y asesoría legal para la tramitación del préstamo, el cual fue otorgado el 20 de diciembre de 2013, y le otorgó el tratamiento de gastos para efectos tributarios.

Aunque la Administración Tributaria reconoce que estos gastos estaban directamente relacionados con la obtención del financiamiento, concluye que la relación del préstamo con la adquisición de acciones sustenta el tratamiento tributario como costo de adquisición de las acciones según el artículo 20 de la LIR.

No obstante, la posición del contribuyente es que el mismo artículo establece que los intereses no forman parte del costo computable, y esta exclusión no puede interpretarse en el sentido de que solo los intereses se excluyen, mientras que los demás conceptos relacionados con un financiamiento deben ser incluidos como parte del costo del activo. Para el contribuyente, estos desembolsos deberían ser analizado bajo el inciso a) del artículo 37 de la LIR y no tratados como costos, como incorrectamente lo interpreta la Administración.

El contribuyente también argumentó que, aunque el artículo 56 de la LIR se encuentra en el contexto de la retención, la lógica es que, en operaciones con financistas del exterior, todas las sumas adicionales al interés tienen la misma naturaleza para fines del Impuesto a la Renta. A partir de esta premisa, y pese a que el inciso 56 de la LIR y el artículo 30 de su reglamento se refieren a las retenciones a sujetos del exterior, dicha comisión y sumas adicionales relacionadas

con el préstamo financiero deberían tener un tratamiento uniforme en materia de Impuesto a la Renta, tanto para el prestatario como para el prestamista.

El Tribunal Fiscal determinó que, según normas contables, en la subcuenta 671 se deben incluir los gastos distintos a los intereses incurridos con las instituciones financieras que prestan dinero a la entidad, y en la subcuenta 673 se debían registrar los gastos por intereses devengados de los préstamos durante un periodo económico. En ese sentido, en materia contable, se puede afirmar que todos los desembolsos asociados con la obtención y pago de financiamientos se clasifican como un único concepto de "gastos por intereses", aunque puedan devengarse en momentos diferentes. Esto se debe a que tienen un origen común, que es la obtención de los créditos correspondientes.

Debido a que los gastos por comisiones, honorarios y asesoría legal, entre otros, fueron registrados en las cuentas mencionadas como parte de un único concepto de "gastos por intereses", al estar directamente vinculados al financiamiento, el Tribunal Fiscal levantó el reparo y concluyó que estos conceptos calificaban para el artículo 20° de la LIR como "gastos por intereses". Por lo tanto, de acuerdo con dicho artículo, estos gastos no debían formar parte del costo de adquisición de las acciones como planteó la SUNAT.

c) Fehaciencia de servicios administrativos intragrupo del año 2012 (RTF Nro. 06583-1-2024)

En el caso de autos (2012), la SUNAT reparó la deducción del gasto por servicios de soporte administrativo y comercial prestados por una vinculada domiciliada en Argentina (centro de servicios compartidos), al considerar que no fueron sustentados fehacientemente, toda vez que la documentación presentada por la recurrente consistió en reportes internos y/o reuniones de trabajo y/o coordinaciones.

Al respecto, la recurrente argumentó que el centro de servicios de Argentina le permitía generar economías de escala en las contrataciones, estandarización de servicios y traspaso rápido de prácticas exitosas entre los distintos países de la región.

Además, presentó la siguiente documentación:

- Facturas
- Asientos contables
- Pagos efectuados
- Carta de propuesta del servicio
- Carta de aceptación del servicio
- Nómina del personal del proveedor de Argentina, con el rubro de apellidos, nombre y sector.
- Documento interno que detalla la importancia de la oficina regional en Argentina para mejorar la eficiencia operacional y las estrategias de marketing

en países de Latinoamérica; describe su organización y estructura; define su objetivo general y específico en cada área de su gestión, tales como el desarrollo y sustentabilidad, finanzas, operaciones y logística, gestión comercial, unidades de negocio; y señala las principales actividades por cada área de gestión, así como sus resultados.

- Correos electrónicos diversos
- Informe de los servicios prestados en el 2012, que detalla los servicios prestados por trimestre, las personas que intervinieron, en que consistió cada servicio y sus entregables, así como el monto y precio final de los mismos.

En base a la documentación presentada, el Tribunal Fiscal concluyó que la carta de propuesta y de aceptación, así como las facturas y el informe, permite conocer los servicios prestados por trimestre, las personas que intervinieron, en que consistió cada servicio y sus entregables, así como el monto y precio final de los mismos.

Adicionalmente, señala que los correos electrónicos y presentaciones en power point no sólo dan cuenta de acuerdos y coordinaciones internas o de eventos o programas a realizar que fueron brindados por la nómina de trabajadores de Argentina, sino que además permiten verificar su vinculación con el servicio de soporte administrativo y comercial que se hace alusión en la carta de propuesta y de aceptación, así como en el informe, lo que permite establecer la trazabilidad de los servicios prestados, así como corroborar su efectiva realización.

Así, para el Tribunal Fiscal, la valoración conjunta de la documentación presentada por la recurrente acreditó en grado suficiente la fehaciencia del gasto, por lo que deja sin efecto el reparo.

d) Prorrata de gastos comunes: gastos financieros (RTF Nro. 06945-2-2023)

Para la determinación de la prorrata de gastos comunes, la recurrente aplicó el método b) del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, esto es, que se considera como gasto indirecto inherente a renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas.

Al respecto, la SUNAT cuestionó que no se hayan considerado como gastos comunes, el total de gastos determinados en los estados financieros de la recurrente, entre ellos, los gastos administrativos y los gastos financieros.

Respecto a los gastos financieros, la recurrente señaló que la jurisprudencia (RTF Nro. 4721-4-2007) indica que para el reparo a los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la LIR y no el procedimiento de prorrata del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, por lo que debe levantarse el reparo en dicho extremo.

Al respecto, el Tribunal Fiscal concluyó que en la medida que la recurrente siguió el tratamiento del inciso a) del artículo 37 de la LIR para los gastos financieros, es decir, no consideró deducible como gasto la suma de los intereses pagados equivalente a la suma de los intereses exonerados e inafectos recibidos, no correspondía que la SUNAT incluyera esos intereses no deducidos en el total de gastos comunes, por lo que revocó la apelada en este extremo.

e) Vinculación entre entidades de estados extranjeros: Corresponde la aplicación de la tasa de retención del 4.99% respecto de los intereses pagados por empresas con Participación Estatal de China (RTF Nro. 04431-9-2024)

En el presente caso, la SUNAT determinó omisiones en las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados correspondiente al período de enero a diciembre de 2016, por los intereses y comisiones pagados por el contribuyente a entidades financieras no domiciliadas de origen chino (EXIMBANK, CDB y SPDB), dado que habría aplicado indebidamente la tasa de retención del 4,99%.

Según la SUNAT, correspondía la aplicación de la tasa de retención del 30% al tratarse de partes vinculadas, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso j) del artículo 56 de la LIR y los numerales 2 y 12 del artículo 24 de su Reglamento, toda vez que el Estado Chino tenía de forma indirecta más del 30% del capital de las citadas entidades y puesto que este ejercía influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración del contribuyente y de las entidades bancarias.

No obstante, el Contribuyente sostuvo que la aplicación de la tasa del 4.99% era correcta puesto que, entre otros: (i) el Estado Chino no calificaba como persona jurídica en los términos de los numerales 2 y 12 del artículo 24 del Reglamento de la LIR, dado que dicha definición debe ajustarse al artículo 14 de la LIR, en cumplimiento del principio de reserva de ley y evitando interpretaciones extensivas no previstas por la ley, conforme a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, (ii) por tanto, no se configuró el supuesto de vinculación del numeral 12 ni del numeral 2, sumado a que este último numeral únicamente habilitaba la propiedad indirecta a través de un tercero y no de tres como sostenía la SUNAT, (iii) no corresponde que se considere que los Estados dan lugar a supuestos de vinculación en tanto su finalidad no se reduce a intereses económicos y puesto que la aplicación de la tasa del 30% busca gravar operaciones estructuradas con el único fin económico de obtener cargas tributarias más bajas, y (iv) la SUNAT reconoció que los préstamos otorgados por EXIMBANK y SPDB a ella ocurrieron entre partes independientes, tal es así que fueron utilizados como comparables para la determinación del valor de mercado de las operaciones en el 2021.

Al respecto, el Tribunal Fiscal estableció que el reparo se sustentaba en la existencia de “vinculación” entre el contribuyente y las entidades financieras, por lo que correspondía efectuar el análisis de las normas que regulan los supuestos de vinculación en la normativa peruana. Así, indicó que, en virtud de una interpretación teleológica de las normas sobre vinculación, la finalidad de estas era “evitar que

aquellas empresas que pueden generar rentas para ser distribuidas a sus vinculadas no domiciliadas, usen mecanismos como, por ejemplo, el del financiamiento que les permitan tener una carga tributaria menor, lo que podía ocurrir si una filial o una sucursal de una sociedad extranjera obtuviese financiamientos con el propósito de reducir el impacto tributario”. Lo anterior guarda relación con la Exposición de Motivos del D.S. Nro. 136-2011-EF en el que se explica la finalidad anti elusiva de la tasa aplicable a los intereses por créditos con empresas vinculadas.

Teniendo en cuenta ello, el Tribunal Fiscal concluyó que **las empresas propiedad de un Estado extranjero, cuya estructura persigue objetivos distintos a la maximización de beneficios empresariales y una carga fiscal más favorable, no se ajustan al supuesto de partes vinculadas para efectos de la tasa de retención del 30% establecida en el inciso j) del artículo 56 de la LIR.** El Tribunal Fiscal estableció que en tanto la aplicación de dicha tasa se encuentra enmarcada en una regulación que tiene como objetivo evitar actuaciones elusivas que signifiquen una menor recaudación del Estado Peruano, no resulta razonable asumir que exista una lógica empresarial orientada a la maximización de beneficios bajo un contexto de elusión tributaria en el presente caso.

Precisó que no se advertía que las entidades solo por estar vinculadas tuviesen como finalidad “trasladar sus utilidades a dicho Estado a fin de conseguir beneficios fiscales, con la consecuente minimización de riqueza de las empresas implicadas, sino que más bien lo que se aprecia es que dicha vinculación se deriva de la política de Estado propia de la República Popular de China”, siendo que la “vinculación orgánica o administrativa a través de instituciones o entidades estatales (las cuales tienen objetivos distintos al de la lógica empresarial), no armoniza con el propósito o finalidad que conforma la razón económica de la normativa que regula la vinculación”.

Ello fue reconocido por el legislador en la Exposición de Motivos del DS Nro. 264-2017-EF y, en esa línea, reiteró que “los Estados no tienen como propósito la obtención de beneficios tributarios ni alterar las reglas de valor de mercado, por lo que no encuadran como sujetos que puedan dar lugar a los supuestos de vinculación”.

Por tanto, el Tribunal Fiscal levantó el reparo y dejó sin efecto los valores emitidos, e indicó que no resultaba pertinente emitir pronunciamiento sobre el alcance del artículo 14 de la LIR, ni los demás argumentos conexos.

3. IMPUESTO A LA RENTA NO DOMICILIADOS

3.1 RENTAS DE FUENTE PERUANA:

- a) Pago de comisiones por garantizar cartas fianza recibidas por empresas no domiciliada (RTF Nro. 07834-2-2022)**

En el presente caso, el administrado celebró con su accionista no domiciliada un contrato de garantía para financiamiento (en adelante, el contrato de garantía) a fin de que esta última garantizara frente entidades bancarias las cartas fianzas que, a su vez, respaldaron las cartas fianza de banco peruanos que fueron exigidas por el Estado Peruano al administrado en virtud del contrato de concesión del Puerto de Paita, por el fiel cumplimiento de las inversiones mínimas obligatorias y las inversiones adicionales establecidas en dicho contrato de concesión. De acuerdo con el contrato de garantía, el administrado se comprometió a pagar una retribución (comisiones) a favor de su accionista por el uso de estas garantías.

La SUNAT consideró que dichas comisiones calificaban como renta de fuente peruana, debido a que el administrado pagó y utilizó las cartas fianzas garantizadas para así cumplir con las condiciones del contrato de concesión. Por lo tanto, el administrado debía realizar las retenciones correspondientes por el Impuesto a la Renta de No domiciliados aplicando una tasa del 30%.

Por su parte, el contribuyente alegó que las comisiones materia de acotación no estaban gravadas pues no calificaban como rentas originadas por un capital, sino que fueron producidas por una actividad de garantía o cobertura llevada a cabo fuera del territorio peruano. Afirmó que estas comisiones no implicaban la realización de una operación financiera, por la cual dos sujetos intercambian capitales en tiempos distintos, sino que se trataban de una cobertura por la cual el garante se comprometía a trasladar capital hacia el acreedor en caso de un eventual incumplimiento del deudor garantizado.

El Tribunal Fiscal confirmó la apelada en el extremo relativo a las retenciones a no domiciliados por las comisiones para garantizar cartas fianza pagadas por el administrado a su accionista no domiciliada, dado que estas constituyeron “rentas derivadas de una operación financiera y específicamente de un crédito indirecto”. Precisó que el término “créditos” a que refiere el inciso c) del artículo 9° de la LIR alude tanto a los créditos directos como a los indirectos, “encontrándose dentro de estos últimos los avales, cartas fianza, créditos aprobados no desembolsados, cartas de crédito y créditos otorgados no desembolsados, garantías, entre otros”. Agregó que, según la Exposición de motivos del Decreto Legislativo Nro. 945, el referido inciso c) fue incorporado con la finalidad de incluir todas las rentas por capitales, incluyendo los intereses y toda suma adicional al interés que provenga de operaciones de crédito o cualquier “otra operación financiera”, es decir, que la norma bajo análisis comprende los créditos indirectos.

b) Regalías por “franquicia” bajo un análisis integrado de las prestaciones del contrato que incluye licencias de signos distintivos, know how y servicios para la comercialización de productos: know how vs. Servicios (RTF Nro. 06243-3-2024)

En el caso de autos, la SUNAT determinó omisiones a las retenciones del impuesto a la renta de no domiciliados, al considerar que las operaciones de “licencia de uso de signos distintivos”, “gerenciamiento”, “servicios publicitarios”, “servicios de

asesoría y mantenimiento”, “call center”, “reembolso de gastos por eventos”, “reembolso de gastos por transporte aéreo” y “servicios de asesoría y promoción comercial” realizadas por sus vinculadas no domiciliadas, evaluadas de manera conjunta, configuran una franquicia, la cual comprende licencia de uso de marcas, transmisión de conocimientos /know how) y prestación de servicios adicionales destinados a la comercialización de los productos, por lo que los pagos efectuados constituyen regalías, y en ese sentido, se debe aplicar la tasa de retención del 30%.

Por su parte, la recurrente sostuvo que no se ha producido una transmisión de conocimientos especializados a través de instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos, etc. (know how), componente indispensable para considerar la existencia de una franquicia. Que, por el contrario, los contratos con sus vinculadas corresponden a la licencia de uso de signos distintivos y diversos contratos de prestación de servicios (en total 9).

El Tribunal Fiscal señala que la nota distintiva entre el contrato de know how y el contrato de prestación de servicios radica en que en este último el locador presta los servicios, esto es, despliega una actividad en favor del prestatario o comitente, que pueden requerir que haga uso de conocimientos expertos, pero que no los transmite (cede) a la otra parte; mientras que el primero encierra la transmisión de conocimientos especializados (a través de instrucciones, fórmulas, planos, diseños, etc.) en el que el cedente no realiza nada más que no sea suministrar la información especializada.

Agrega que en un contrato de know how se configura una renta pasiva porque comprende solo una obligación de dar un determinado intangible (información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica) sin involucrar ningún tipo de asesoramiento o consejo.

Luego, el Tribunal Fiscal analiza cada una de las operaciones realizadas por la recurrente con sus vinculadas no domiciliadas:

- Respecto a la licencia de uso de signos distintivos: concluye (al igual que la recurrente) que las rentas por este concepto califican como regalías.
- Respecto al gerenciamiento, call center, reembolso de gastos por eventos, reembolso de pasajes aéreos, servicios publicitarios, asesoría y mantenimiento, asesoría y promoción comercial: señala que las operaciones tienen la naturaleza de prestaciones de hacer, y que no está probada la transmisión de conocimientos relativos a la experiencia comercial (know how) por parte del proveedor (prestación de dar), por lo que los pagos por este concepto no califican como regalías.

El Tribunal finaliza señalando que la franquicia es un contrato complejo dado que reúne elementos propios de varios contratos (licencia de uso de marca, know how, asistencia técnica, locación de servicios, entre otros), celebrado entre dos partes, las cuales suelen ser entidades independientes, toda vez que la idea del titular de la marca (en calidad de franquiciante) es desarrollar un sistema de distribución de

venta de bienes o prestación de servicios con la participación de terceros independientes (en calidad de franquiciados), los cuales son elegidos por su idoneidad y capacidad para mantener determinados estándares de negocio. No obstante, en el caso de autos, se han analizado 9 contratos celebrados entre la recurrente y 6 proveedores no domiciliados distintos, quienes tienen en común que son partes vinculadas; y en ese orden de ideas, las retribuciones pagadas se dirigieron a cada uno de los proveedores de acuerdo a lo pactado; debiéndose notar que la relación entre el Grupo titular de la marca y la recurrente es de la cada matriz y subsidiaria, respectivamente. Por tanto, concluye que no se evidencia la existencia de una franquicia, por lo que levanta el reparo de la SUNAT.

c) Dividendos: Se tratan como Dividendos la distribución de utilidades que exceden la participación accionarios (RTF Nro. 08764-1-2022)

En el presente caso, con fecha el 22 de diciembre de 2014, el administrado, a través de su Junta General de Accionistas, acordó distribuir utilidades en una proporción distinta a los aportes al capital social de acuerdo con las facultades previstas en su estatuto.

Así, la SUNAT consideró que los montos distribuidos correspondían a rentas sujetas a la tasa del 30%, a que se refiere el inciso j) del artículo 76 de la LIR por lo que efectuó un reparo a las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados. Por su parte, el administrado argumentó que los montos en controversia sí constituyeron dividendos porque los pagos efectuados a sus accionistas no domiciliados se consideran como rentas de capital. Agregó que estos pagos incluyeron dividendos, aunque distribuidos en una proporción diferente a los aportes iniciales de los accionistas, por los montos adicionales también debían considerarse dividendos para fines de impuestos.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal revocó la apelada debido a que consideró que los montos observados que provenían de utilidades de la sociedad sí constituyeron dividendos para efectos tributarios, según el criterio de la RTF Nro. 01173-9-2022. En esta última, se precisó que el concepto tributario de “dividendo” puede comprender supuestos que no necesariamente coinciden con el tratamiento previsto por la Ley General de Sociedades, por lo que no corresponde aplicar una interpretación estricta de las normas societarias para definir “dividendos” en términos fiscales. En ese sentido, señaló que no se puede desconocer automáticamente como dividendos los montos provenientes de las utilidades que una sociedad distribuye entre sus accionistas no domiciliados, sustentándose únicamente en que estos exceden la distribución de utilidades basada en su participación accionaria.

d) Servicios digitales en caso de servicios bancarios automatizados que suscribió los “Contratos de Miembros y Licencias de Marca Registrada” con las empresas no domiciliadas Visa Internacional Service Association y Mastercard Internacional (RTF Nro. 5129-4-2024)

El contribuyente (Scotiabank) es una entidad bancaria que suscribió los “Contratos de Miembros y Licencia de Marca Registrada” con las empresas no domiciliadas Visa International Service Association y Mastercard Internacional. Estas empresas administran diversos programas de servicios financieros para que las entidades bancarias emitan a sus clientes tarjetas de crédito y débito con el logo de las marcas de ambas empresas y les presten servicios de pago con tarjeta

Respecto de la operación económica, los bancos contratan con la plataforma o red de tarjetas para acceder a su infraestructura y procesar las transacciones entre consumidores y comerciantes. Al respecto, en el ciclo operativo se identifican tres etapas:

- 1) Autorización y compra: cuando un consumidor paga con su tarjeta en un comercio, la información es recibida por el adquirente a través del terminal y enviada al licenciario, quien la dirige al emisor de la tarjeta para su autorización. Luego, el comercio acepta el pago y al cierre del día remite al adquirente la información de todas las transacciones autorizadas.
- 2) Procesamiento: al adquirente procesa la información y determina los fondos que los emisores de las tarjetas deberán transferir al banco liquidador del adquirente para su posterior depósito en las cuentas de los comercios.
- 3) Liquidación: el banco liquidador del adquirente transfiere los fondos a los bancos de los comercios y posteriormente estos los trasladan a las cuentas de los comercios.

El contribuyente señala que los "fees" observados corresponden a gastos de distinta naturaleza, como servicios, penalidades, recuperación de inversiones, regalías, entre otros, según la Guía de Visa y el Manual de Mastercard.

La Administración Tributaria señala que las operaciones con MasterCard International y las operaciones con Visa califican como servicios digitales, puesto que se trata de servicios que se brindan a través de internet o mediante una red privada, son esencialmente automáticos, dependen de la tecnología de la información y son utilizados económicamente en el país. En ese sentido, se encontraban afectos a las Retenciones de Impuesto a la Renta y sujetos a la tasa del 30%.

El Tribunal Fiscal señaló que “es evidente que a fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como servicio digital cuya retribución constituya renta de fuente peruana es indispensable verificar en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos”. A continuación, se detalla una muestra del análisis del Tribunal Fiscal sobre cada uno de los servicios:

Respecto de los servicios prestados por Mastercard International:

| Servicio | Descripción | Posición del Tribunal Fiscal |
|-------------------------------------|--|--|
| <p>Issuer Authorization</p> | <p>El pago se realiza por el servicio de brindar autorizaciones a través de la red de procesamiento mundial de MasterCard International. Esta cuenta con una plataforma de autorización que aprueba o rechaza las transacciones con tarjeta en nombre de los emisores de MasterCard y tales autorizaciones se realizan mediante la red de telecomunicaciones de Banknet.</p> <p>“Banknet es una red de pagos global operada por MasterCard que facilita la autorización de transacciones con tarjeta de crédito desde casi cualquier punto del mundo, en segundos, y opera como una red privada virtual o VPN que utiliza la transferencia de datos asincrónica”. Esta es una plataforma de computación en la nube que permite optimizar las operaciones de los bancos y reducir la necesidad de infraestructura física.</p> | <p>Es un servicio digital</p> <p>“el servicio que brinda MasterCard corresponde a uno de autorización de transacciones operadas con tarjeta de crédito o de débito emitidas por la recurrente, que se realiza en segundos a través de una red virtual que permite la transferencia de información prescindiendo de servidores físicos para almacenar y procesar datos, a través de Banknet, de lo que resulta evidente que <u>este servicio se presta en línea</u>, esto es, de manera simultánea e instantánea; es <u>automático</u>, puesto que requiere mínima intervención humana, al realizarse las autorizaciones a través del sistema de Mastercard Banknet, y no puede ser viable en <u>ausencia de tecnología de la información</u>, dado que por la inmediatez de la transmisión de información del banco emisor al banco adquirente, no es posible de ser realizado sin utilizar la tecnología informática.”</p> |
| <p>Acquirer Cross Border</p> | <p>Pago que se realiza por la evaluación de transacciones internaciones realizadas mediante tarjeta de crédito o débito.</p> <p>Mastercard International lleva a cabo el procesamiento de tales transacciones a través del Sistema de Gestión de Compensación Global. Para ello, realiza un intercambio de información que permita establecer los importes a</p> | <p>No es servicio digital</p> <p>No es inmediato: el servicio se brinda una vez se hayan aprobado diferentes transacciones en el día. Asimismo, se brinda de forma continuada a efectos de establecer en un determinado momento cuales son los fondos que se debe transferir entre emisores y adquirentes.</p> |

| | | |
|--|--|---|
| | liquidar entre los bancos del emisor y adquirente. | No se presta mediante accesos en línea: no se genera un beneficio de forma inmediata |
|--|--|---|

Respecto de los servicios prestados por VISA International:

| Servicio | Descripción | Posición del Tribunal Fiscal |
|----------------------------------|--|---|
| IATM Excessive Denial Fee | <p>El pago se realiza por el exceso de rechazo en las operaciones cuando se utiliza un cajero automático. A efectos de calcular el exceso, se excluye aquellas operaciones rechazadas por motivos de retención de tarjeta en el cajero automático por problemas de pérdida, robo, transacciones no honradas, por fraude o insuficiencia de fondos, situaciones respecto de las cuales el contribuyente no tiene responsabilidad alguna por el rechazo de las operaciones.</p> <p>El cobro se efectúa siempre que el contribuyente tuviera menos de 65% de transacciones aprobadas, asimismo debía pagar \$5 por cada transacción denegada.</p> | <p>No es un servicio digital</p> <p>El Tribunal Fiscal advierte que el cobro tuvo como objetivo desincentivar el rechazo de autorizaciones de las transacciones por cualquier motivo, de tal forma que se garantice el buen financiamiento del sistema de pagos de VISA.</p> <p>Este cobro se asemeja al cobro de una penalidad en el cual <u>no existe una prestación de hacer por parte de VISA</u>, por tanto, no se configura un servicio digital.</p> |

e) Asistencia técnica: No es Asistencia técnica como servicios de ingeniería en la modalidad de ejecución y supervisión de la instalación, montaje y puesta en marcha; sino servicios de gerenciamiento (RTF Nro. 06527-4-2024)

En el caso de autos la recurrente contrató a un proveedor no domiciliado el servicio de supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de la planta productora Conga, el cual conforma una única prestación integral.

Ante la ausencia de una definición en las normas tributarias de la operación de “supervisión de la instalación, montaje y puesta en marcha” del artículo 4-A del Reglamento de la LIR relacionado al servicio de asistencia técnica, la recurrente recurrió a tesis e investigaciones de ingeniería y concluyó que comprende la ejecución de actividades previas como la elaboración de planos y estudios de suelos, así como la realización de actividades de construcción. En esa línea, la

recurrente efectuó la retención del 15% sobre la renta de fuente peruana (por asistencia técnica) pagada al proveedor no domiciliado.

Al respecto, la SUNAT consideró que el servicio prestado por el proveedor no domiciliado no calificaba como “asistencia técnica”, y efectuó la modificación de la tasa de retención al 30%.

El Tribunal Fiscal, citando la RTF Nro. 07474-3-2021, señala que en el caso de la “ejecución y supervisión de la instalación, montaje y puesta en marcha”, la legislación tributaria no los ha definido, por lo que recurre al Diccionario de la Real Academia Español, según el cual “ejecutar” significa poner por obra algo, “supervisar” significa ejercer la inspección superior en trabajos realizados por otros, el “montaje” es la combinación de las diversas partes de un todo, la “instalación” es la acción y efecto de instalar o instalarse, que significa colocar en un lugar o edificio los enseres y servicios que en él se hayan de utilizar, en tanto que la “puesta en marcha” alude a hacer que un proyecto comience a realizarse.

En ese contexto, el Tribunal concluye que de la documentación presentada por la recurrente no se verifica que las actividades efectuadas por el proveedor se encuentren referidas a la “ejecución y supervisión de la instalación, montaje y puesta en marcha”; dado que la documentación está relacionada con diversas actividades iniciales que se habrían ejecutado en el proyecto Conga, no advirtiéndose que el proveedor haya ejercido la inspección o supervisión de trabajos realizados respecto de actividades de montaje, instalación o puesta en marcha, siendo que más bien se verifica una amplitud de actividades relacionadas a servicios de gerenciamiento (infraestructura, ambiental, comercial, seguridad y salud).

Tampoco se evidencia la transmisión de conocimientos especializados que hiciera factible la ejecución posterior de estos conocimientos en los procesos de la recurrente a fin de que sean calificados como servicios de asistencia técnica; pues no se ha presentado documentación que permita apreciar que el personal de la recurrente haya recibido del proveedor instrucciones, reglas o procedimientos, de modo tal que hubiese estado en la capacidad de replicarlos sin la intervención de dicho proveedor en el desarrollo de su actividad generadora de renta.

Al no calificar como asistencia técnica, y en la medida que las actividades fueron prestadas en Perú, el Tribunal Fiscal concluye que califica como renta de fuente peruana en virtud del inciso e) del artículo 9 de la LIR, por lo que corresponde la tasa de retención del 30%, confirmando el reparo de SUNAT.

3.2 SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN

a) Devoluciones a no domiciliados: El sujeto no domiciliado es el único legitimado para solicitar la devolución del IR (RTF Nro. 02321-12-2023)

Una empresa domiciliada en Chile realizó préstamos a Entel Perú los cuales devengaron intereses en el 2016. Dicha empresa efectuó retenciones del Impuesto

a la Renta aplicando una tasa del 15%, conforme al CDI Perú - Chile. No obstante, al no haberse contado con el certificado de residencia al momento de efectuar la retención, procedió a presentar declaración jurada rectificatoria y aplicar la tasa de retención del 30%. Cabe precisar que Entel Perú asumió el importe retenido.

Posteriormente, el sujeto no domiciliado presentó la solicitud de devolución por pago en exceso adjuntando el certificado de residencia. Sin embargo, SUNAT declaró improcedente esta solicitud en razón a que Entel Perú fue quien asumió el pago de la retención del Impuesto a la Renta por tanto era la única legitimada para solicitar la devolución del impuesto.

El Tribunal Fiscal citó jurisprudencia para señalar lo siguiente (i) al agente de retención no tiene el derecho de presentar, por cuenta propia o en su calidad de agente de retención, la devolución del pago en exceso que le correspondía pagar al sujeto no domiciliado y (ii) dicha solicitud debe ser presentada por el sujeto no domiciliado en su calidad de contribuyente aun cuando el agente de retención haya asumido el impuesto. Asimismo, agregó que el agente de retención tiene derecho a repetición contra el sujeto no domiciliado. En consecuencia, revocó la resolución de SUNAT.

b) Certificados de residencia emitidos con posterioridad a la retención del impuesto-procedencia de la solicitud de devolución – CDI Perú-Chile (RTF Nro. 02829-9-2023)

Una empresa chilena prestó servicios tecnológicos y gerenciales a una empresa peruana. Esta última retuvo el 30% de la renta dado a que al momento de efectuar la retención no contaba con el certificado de residencia correspondiente.

La empresa no domiciliada presentó solicitud de devolución adjuntando el certificado de residencia argumentado que aun cuando el certificado de residencia presentado haya sido emitido con posterioridad a la retención, no debía desconocerse la aplicación de los beneficios del CDI (las rentas solo tributan en Chile por ser beneficios empresariales).

Para ello, se sustentó en el artículo 2 del Decreto Supremo Nro. 090-2008-EF

SUNAT declaró improcedente dicha solicitud, debido a que los certificados de residencia fueron emitidos con posterioridad a las fechas en que se realizaron las retenciones y que su período de vigencia no comprendió el momento en que se realizó el pago y la retención del impuesto.

El Tribunal Fiscal afirmó que, a fin de determinar la aplicación de un CDI al momento de efectuar la retención, lo importante es comprobar que el sujeto no domiciliado tenía la calidad de residente en el mes que prestó el servicio. Asimismo, señaló que conforme con el artículo 2 del Decreto Supremo Nro. 090-2008-EF es posible solicitar la devolución de los pagos indebidos o en exceso, siempre que se adjunte en la solicitud de devolución los certificados de residencia y que este

indique que (i) el contribuyente es residente de un Estado con el cual Perú celebró un CDI y (ii) este se encuentra sujeto a impuestos en dicho Estado.

Así, el órgano resolutor procedió a revocar la resolución de SUNAT al verificar que el sujeto no domiciliado cumplió con presentar la solicitud de devolución y adjuntó el certificado de residencia con la información señalada previamente.

3.3 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

a) Establecimiento permanente de empresa japonesa en modalidad de Agente – atribución de la calidad de EP – fiscalización al Agente como PJ y no al NO domiciliado para determinar la renta de fuente peruana (RTF Nro. 08193-2-2022)

En el presente caso, la Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización a una empresa que, durante el ejercicio fiscalizado, fue el agente general y agente marítimo representante en el Perú de una empresa japonesa no domiciliada en el país que se dedicaba al transporte de carga marítima. Como consecuencia de ello, la Administración Tributaria consideró que se había configurado un establecimiento permanente de la empresa japonesa no domiciliada, por lo que emitió resoluciones de determinación y multa atribuyéndole al administrado rentas de fuente peruana por los servicios de transporte marítimo internacional del ejercicio fiscalizado de acuerdo lo establecido en el inciso d) del artículo 48° de la LIR.

El contribuyente negó que se haya configurado un establecimiento permanente debido a que desarrolló actividades complementarias que coadyuvaron al cumplimiento de las obligaciones de la empresa japonesa no domiciliada. Agrega que no contaba con poderes para promover o concretar contratos a su nombre, generar clientes y mantener una relación contractual de intermediación siendo que tenía la representación de la empresa japonesa en términos latos.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal **CONFIRMÓ LA EXISTENCIA DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE LA EMPRESA NO DOMICILIADA PUES “LA RECURRENTE, COMO REPRESENTANTE, HABRÍA TENIDO EL MANEJO DE LA CARGA Y TODAS LAS EMBARCACIONES BAJO EL CONTROL O ADMINISTRACIÓN DE LA MENCIONADA EMPRESA**, conforme con lo establecido en el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta”.

Sin embargo, levantó el reparo debido a que las rentas fuente peruana que se había originado en las operaciones de transporte marítimo no debían ser comprendidas en la determinación del Impuesto a la Renta del contribuyente fiscalizado como persona jurídica (el agente marítimo), dado que se trata de un contribuyente distinto al establecimiento permanente de la empresa japonesa no domiciliada. Por el contrario, en este caso, la Administración “tenía la potestad, en ejercicio de su

facultada de fiscalización, de **iniciar un procedimiento de fiscalización a la empresa no domiciliada, teniendo en cuenta los hechos constatados y/o emitir una resolución de determinación a la citada empresa por las rentas detectadas**".

3.4 DOBLE IMPOSICIÓN

- a) El pago del IR por “distribución de dividendos” efectuado por las sucursales peruana a su matriz en Ecuador, no califican como pagos indebidos: se gravan en Perú de acuerdo al CDI y según reglas de la legislación doméstica (RTF Nro. 0217-12-2023)**

Un contribuyente, sucursal de una sociedad ecuatoriana, solicitó la devolución del pago indebido y/o en exceso que realizó por concepto de “distribución de dividendos”. En opinión del contribuyente, el referido pago resultaba incompatible con lo dispuesto por el artículo 11° de la Decisión Nro. 578 (que establece que los dividendos solo serán gravados en el país donde estuviera domiciliada la sociedad que los distribuye) ya que las sucursales no califican como personas jurídicas ni tienen la capacidad de decidir la distribución de dividendos, siendo esta última una competencia de la casa matriz.

Por su parte, la Administración Tributaria alegaba que, si bien era cierto que las sucursales no calificaban como personas jurídicas bajo las reglas societarias, la legislación tributaria si les había otorgado personería jurídica con la finalidad de gravar las rentas de fuente peruana que estas generen. Bajo este contexto, la legislación tributaria gravaba la “distribución de dividendos” que realizan las sucursales, considerando para tal hecho la fecha en que se efectúa la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, motivo por el cual no existía pago indebido alguno o incompatibilidad con la Decisión Nro. 578.

Al analizar la controversia, el Tribunal Fiscal advirtió que el artículo 6° de la Decisión Nro. 578 dispone que cuando una empresa efectúe actividades en dos o más países miembros, cada uno de ellos podría gravar las rentas que se generen en su territorio aplicando su legislación interna. Siendo esto así, el Tribunal determinó que la Administración Tributaria se encontraba facultada a gravar la “distribución de dividendos” efectuada por el contribuyente a su matriz ecuatoriana, en tanto que la Decisión Nro. 578 la facultaba a gravar las rentas producidas en su territorio, no existiendo pago indebido alguno.

- b) Las sucursales establecidas en el Perú de una sociedad extranjera, no pueden acceder a los beneficios de la Decisión Nro. 576 (RTF Nro. 2988-1-2017)**

El contribuyente es una sucursal de una empresa extranjera que deseaba acceder a los beneficios de la Decisión Nro. 578, por lo cual presentó una solicitud para obtener el certificado de residencia en Perú. Para ello, sostuvo, entre otros, que este convenio a diferencia de los otros CDIs, bajo el modelo OCDE, no excluye a

las personas que solo tributan por su renta de fuente local, por tanto, califica como una empresa sujeta a la Decisión Nro. 578.

En cambio, SUNAT afirmó que no corresponde otorgar el certificado de residencia, ya que los establecimientos permanentes al tributar solo por sus rentas de fuente peruana no pueden ser considerados como residentes conforme a la Decisión Nro. 578.

El Tribunal Fiscal sostuvo que, conforme al artículo 1 de la Decisión Nro. 578, este régimen es aplicable a aquellos que son domiciliados en cualquiera de los estados miembros con el objetivo de evitar la doble tributación a nivel comunitario. Ahora bien, dado a que el referido convenio tiene por objeto eliminar la doble imposición en los países de la CAN, sus disposiciones no serán aplicables a las sucursales que solo tributan por sus rentas de fuente peruana y no por las rentas provenientes de los países de la CAN. En consecuencia, no corresponde que se emita a la sucursal el certificado de residencia.

4. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

4.1 UTILIZACIÓN DE SERVICIOS

a) Utilización de servicios asociados a licencia para la cesión temporal de derechos de autor (RTF Nro. 05450-8-2022)

En el presente caso, la Administración Tributaria efectuó reparos al IGV de octubre de 2012, abril y octubre de 2013 por concepto de operaciones de utilización de servicios respecto de las regalías pagadas por el contribuyente a empresas no domiciliadas en virtud de los contratos maestros de licencia para la cesión temporal de intangibles que habían facultado al contribuyente a emplear propiedad intelectual para el diseño y fabricación, distribución y venta de productos, además de sublicenciar en el territorio peruano. La Administración Tributaria sustentó el reparo en que el aprovechamiento económico del uso de los mencionados intangibles cedidos temporalmente por las empresas no domiciliadas se dio en territorio nacional, por lo que se encontraba gravado con el IGV como una operación de utilización de servicio.

Por su parte, el contribuyente sostuvo que no se le debe considerar como cliente de los sujetos no domiciliados, ya que sus ingresos se originaron de las comisiones otorgadas a éste por los licenciantes no domiciliados. Estas comisiones fueron la compensación por su labor como agente intermediario entre los licenciantes y los licenciarios locales, gestionando el cobro de regalías y supervisando el uso adecuado de la propiedad intelectual. Afirmó que los contratos en cuestión no le otorgaban derechos de explotación sobre las creaciones licenciadas, siendo los licenciarios locales los únicos con derechos temporales sobre la propiedad intelectual.

El Tribunal Fiscal confirmó la apelada y concluyó que el reparo al IGV por la utilización de servicios prestados por no domiciliados está ajustado a la Ley. Argumentó que los contratos maestros de licencia entre el contribuyente y las empresas no domiciliadas establecieron claramente la cesión temporal de derechos sobre propiedad intelectual para diseñar, fabricar, distribuir, vender y sublicenciar productos en el territorio nacional, a cambio del pago de regalías. Además, señaló que la existencia de facturas por regalías pagadas y notas de operación que respaldaban las transferencias a bancos del exterior confirmaron el pago de la retribución correspondiente a la utilización de la propiedad intelectual. Mencionó que, según el artículo 4° de la Ley del IGV, la obligación tributaria se origina con el pago de la retribución, hecho que fue constatado por la Administración en el presente caso. Finalmente, rechazó el argumento del contribuyente referido a que se trataba de un mero agente intermediario, ya que los contratos de licencia evidenciaron la cesión de derechos sobre la propiedad intelectual y la utilización de servicios por parte del contribuyente en el país, siendo que el contribuyente no demostró que prestó servicio a las empresas no domiciliadas.

**Equipo tributario de Gálvez & Dolorier
Abogados:**

José Gálvez
Silvia Muñoz
Karina Arbulú
Martin Mantilla

Francis Gutiérrez
Eduardo Guerra
Karem Carrillo
Alejandra Frisancho
Edson Gómez
Valentina Rosas
Helen Jauregui

