

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No.
00570-9-2021

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogada
que presenta:

Camila Katherine Ramón Huamán

ASESOR:

Sandra Mariela Sevillano Chávez


Lima, 2025

Informe de Similitud

Yo, SEVILLANO CHAVEZ, SANDRA MARIELA, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021**", del autor(a) RAMÓN HUAMÁN, CAMILA KATHERINE, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 29%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 13/07/2025.
- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 16 de julio del 2025

SEVILLANO CHAVEZ, SANDRA MARIELA	
DNI: 18113261	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-9516-8794	

Dedicatoria

A mi familia, por creer en mí y no dejar que me rinda,
y porque sin ellos no sería lo que soy hoy en día.

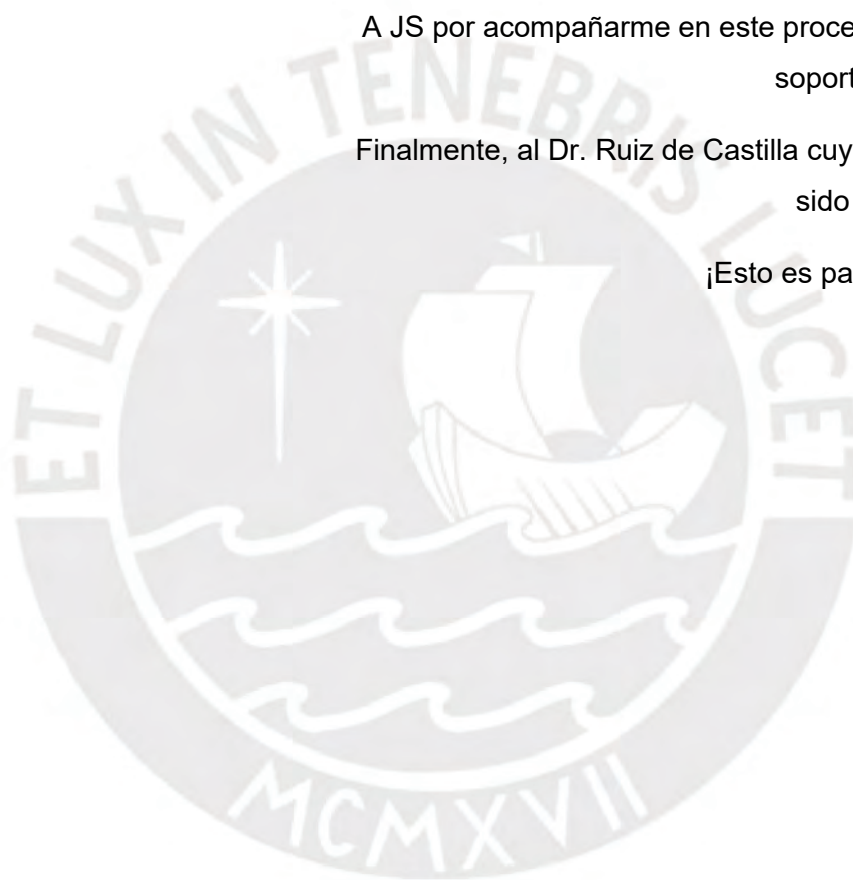
A mi Toti en el cielo, porque al fin pude cumplir mi
promesa.

A mi pequeña Daniela, por ser la luz en mi vida y mi
inspiración a ser cada día mejor.

A JS por acompañarme en este proceso y ser mi
soporte principal.

Finalmente, al Dr. Ruiz de Castilla cuyo apoyo ha
sido invaluable.

¡Esto es para ustedes!



RESUMEN

La finalidad del presente informe es elaborar un análisis técnico respecto a la determinación de renta de fuente peruana en los casos en los que se contratan servicios digitales en el extranjero de acuerdo al criterio de conexión de “utilización económica en el país”. Para lograr ello, se utilizará como base la Resolución del Tribunal Fiscal No. 0570-9-2021, en la cual se discute si ciertos servicios digitales contratados a favor de una sucursal ubicada en el exterior, cuya matriz está domiciliada en el Perú, deben ser considerados como utilizados económicamente en el país, generando de esa manera la obligación de retener el Impuesto a la Renta que se genere.

El enfoque de este análisis será identificar cuándo un servicio, aunque prestado en el exterior, puede o no considerarse como utilizado en beneficio del desarrollo de una actividad económica en el Perú, haciendo un mayor énfasis en el escenario donde existe una relación matriz-sucursal. En ese escenario se deberá analizar si el servicio a favor de una podría o no causar un beneficio en la otra. Asimismo, se examinará la aplicación de la presunción contenida en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y si esta puede o no admitir prueba en contrario.

En esa línea, se emplearán normas del sistema tributario, así como doctrina y jurisprudencia nacional. Finalmente, se contrastarán los argumentos elaborados por el contribuyente, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal a fin de evaluar si estos fueron o no adecuados.

Palabras clave

Servicios digitales - Criterio de conexión – Renta de fuente peruana – Utilización económica – Relación sucursal y matriz

ABSTRACT

The purpose of this legal report is to conduct a technical analysis regarding the determination of Peruvian-source income in cases involving the procurement of digital services from abroad, pursuant to the nexus criterion of “economic use within the country.” To that end, the analysis is based on Tax Court Resolution No. 0570-9-2021, which addresses whether certain digital services contracted in favor of a branch located outside of Peru, whose parent company is domiciled in Peru, should be deemed to have been economically utilized within the country, thereby triggering an obligation to withhold Income Tax.

This analysis focuses on identifying under what circumstances a service, though rendered abroad, may be considered as economically used for the benefit of business activities carried out in Peru, with particular emphasis on the parent–branch relationship. In such cases, it is necessary to assess whether a service rendered to one entity may produce an indirect benefit to the other. Additionally, the application of the rebuttable presumption established in Article 4-A of the Regulations of the Income Tax Law will be examined, particularly as to whether it may be challenged through contrary evidence.

In this context, the analysis will rely on domestic tax legislation as well as relevant doctrine and jurisprudence. Finally, the reasoning put forward by the taxpayer, the Tax Administration, and the Tax Court will be critically assessed in order to determine whether their interpretations were legally sound.

Keywords

Digital services – Nexus Criterion – Peruvian-source income – Economic Use – Branch–Parent Relationship

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	5
I. INTRODUCCIÓN	6
1.1. Justificación de la elección de la resolución	6
1.2. Presentación del caso y del análisis	7
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	9
2.1. Antecedentes	9
2.2. Hechos relevantes del caso	10
2.2.1. Servicios de pasarelas de pago y procesamiento de tarjetas de crédito	10
2.2.2. Servicios de telecomunicaciones de red corporativos	12
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	13
3.1. Problema principal	13
3.2. Problemas secundarios	13
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	14
4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	14
4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución	16
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	17
5.1. ¿Cómo debe entenderse el criterio de conexión de renta basado en la utilización económica?	17
5.1.1. Criterio de conexión de renta	17
5.1.2. Utilización económica en el país	19
5.1.2.1. Normativa tributaria	19
5.1.2.2. Doctrina	26
5.1.2.3. Jurisprudencia	32
5.1.3. Aplicación de la pregunta a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9- 2021 39	
5.1.3.1. Servicios de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas de crédito	43
5.1.3.2. Servicios de telecomunicaciones corporativas	50
5.2. ¿Los servicios aprovechados por una sucursal en el exterior de una empresa domiciliada pueden ser considerados también como aprovechados por dicha matriz de acuerdo al tratamiento tributario aplicable según la legislación peruana?	54
5.2.1. Sucursal como extensión de una matriz en el Perú de acuerdo a la doctrina ...	54
5.2.2. Sucursal como extensión de una matriz en el Perú de acuerdo a la normativa	55
5.2.3. Interpretación extensiva en el tratamiento de una matriz y una sucursal para las operaciones que esta última realice	60

5.2.4. Aplicación de la pregunta a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021	64
5.3. ¿La presunción establecida en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta puede admitir una prueba en contrario?	69
5.3.1. Naturaleza de la presunción y la aplicación de la prueba en contrario	69
5.3.2. Presunción de utilización económica	73
5.3.3. Análisis probatorio	76
5.3.4. Aplicación de la pregunta a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021	79
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	80
BIBLIOGRAFÍA	83



PRINCIPALES DATOS DEL CASO

N° EXPEDIENTE	Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	Resolución de Determinación Resolución de Intendencia
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Recurrente (agente de retención)
DEMANDADO/DENUNCIADO	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Administrativa
TERCEROS	Proveedores no domiciliados sujetos a retención
OTROS	Impuesto a la Renta de No Domiciliados Tratamiento tributario de las sucursales Criterios de conexión

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación de la elección de la resolución

En la Resolución del Tribunal Fiscal No. 000570-9-2021 se analiza si la recurrente, como matriz de una sucursal en el exterior, debió de realizar la retención a un proveedor no domiciliado por servicios digitales que fueron prestados a la mencionada sucursal. Cabe resaltar que el Tribunal Fiscal indicó que sí debería de considerarse como una utilidad obtenida en el territorio peruano al haber una utilización económica en el país de dichos servicios, entendida esta utilización como el aprovechamiento económico en el país de los servicios, así como también, al haber utilizado como gasto la contraprestación pagada por la prestación de estos.

Se considera que la Resolución es importante de analizar, ya que toca un tema controvertido que no ha sido analizado de manera previa en la doctrina nacional y a nivel jurisprudencial. En ese sentido, se hace necesario realizar el presente informe jurídico, ya que ello contribuiría a la creación de doctrina frente al tema en cuestión, así como también, a la delimitación de una postura.

En la actualidad, las empresas peruanas están adoptando una estrategia de internacionalización, lo cual las lleva a establecer sucursales en el exterior con el objetivo de expandir sus mercados. Este proceso no solo contribuye al incremento de su importancia en el ámbito global, sino también les permite generar mayores ingresos. De esa manera, se vuelve fundamental que la Administración Tributaria pueda determinar en qué casos nos encontraremos ante un servicio entre dos no domiciliados, considerando que uno de los no domiciliados configura una sucursal en el exterior de una persona jurídica domiciliada y el otro el proveedor que le presta los servicios, que ha sido prestado en el exterior, y no existe una renta de fuente peruana de por medio.

De igual forma, debemos tomar en consideración que hoy en día los servicios digitales se están volviendo cada vez más comunes. Este auge ha transformado la manera en que las empresas operan y ofrecen sus productos y servicios. En este contexto, la Administración Tributaria enfrenta la tarea de adaptar sus normativas a las nuevas realidades comerciales y tecnológicas. La tarea de identificar si los servicios digitales pueden generar renta de fuente peruana se vuelve crucial para asegurar una equitativa recaudación de impuestos, ello es que no haya una actitud abusiva frente al contribuyente, y evitar figuras que representen un supuesto de elusión o evasión fiscal.

1.2. Presentación del caso y del análisis

La Resolución del Tribunal Fiscal No. 000570-9-2021 analiza si un servicio digital prestado por un proveedor no domiciliado a una sucursal en el exterior de una persona jurídica domiciliada¹, genera renta de fuente peruana sujeta a retención si se verifica una utilización económica en el país de acuerdo con el criterio de conexión especificado en el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sobre los servicios digitales en análisis, la recurrente contrató al proveedor no domiciliado para que realice los siguientes servicios a favor de ella misma y al grupo de afiliadas y subsidiarias de esta², como lo es por ejemplo su sucursal ubicada en el exterior³: (i) pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas de crédito, el cual consiste en servicios de administración de tarjetas de crédito, que funciona como una plataforma o centralizadora de pagos, y que permite aceptar

¹ De acuerdo con lo indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal, la matriz se dedica a la actividad de transporte aéreo de pasajeros y carga internacional.

² De la Resolución del Tribunal Fiscal se puede entender que el Contrato por los mencionados servicios se realizó entre la recurrente, la matriz domiciliada en el Perú, y el proveedor no domiciliado, siendo beneficiaria de dicho Contrato la sucursal de la recurrente.

³ De la Resolución del Tribunal Fiscal no fluye en qué país se encuentra ubicada la sucursal en el exterior.

tarjetas de crédito emitidas por diferentes entidades sin la necesidad de contar con un sistema independiente para cada tipo de tarjeta, y (ii) servicios de telecomunicaciones corporativas, el cual consiste en un esquema de servicios que permiten el acceso a una plataforma para servicios de red de internet y acceso remoto a intranets y redes entre los diversos puntos de operaciones de vuelos internacionales.

Respecto del primer servicio, el Tribunal sostiene que existió utilización económica, al considerar que el servicio benefició económicamente a la recurrente, ello es la matriz de la sucursal que recibió el servicio, y fue útil para la actividad económica de esta en el Perú. En cuanto al segundo servicio, se concluye también que hubo utilización económica, pero con base en una presunción establecida por el artículo 4-A del Decreto Supremo No. 122-94-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, el “Reglamento”), basándose en que la contribuyente reconoció dicho desembolso como deducible.

En consecuencia, del análisis de la Resolución, se ha identificado como problema principal entender cuándo un servicio digital prestado por un proveedor no domiciliado a una sucursal en el exterior de una matriz domiciliada es considerado como utilizado económicamente en el país y por ende cuándo se genera una renta de fuente peruana bajo dicho criterio, incluso en el ámbito de una supuesta aplicación de la presunción de este criterio establecida en el Reglamento. Sumado a ello se tienen los siguientes problemas secundarios: (i) definición del criterio de conexión de renta basado en la utilización económica en el país, (ii) aprovechamiento económico de una matriz persona jurídica domiciliada de los servicios que fueron prestados a favor de su sucursal en el exterior, y (iii) admisión de la prueba en contrario para la presunción de utilización económica en el país por reconocimiento del gasto de acuerdo con el Reglamento.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1. Antecedentes

Con fecha 19 de noviembre de 2012, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, la "SUNAT") dio inicio a un procedimiento de fiscalización definitiva respecto de las retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados correspondientes al período comprendido entre enero y diciembre del Ejercicio 2008 a la recurrente.

En el marco de dicho procedimiento, la SUNAT formuló un reparo a la base imponible de las retenciones por pagos efectuados a favor de proveedores no domiciliados. Estos incluían, por un lado, servicios de pasarela de pagos prestados por American Express (AMEX) y Paymentech, y por otro lado, servicios de telecomunicaciones corporativas brindados por LAN Argentina, los cuales, de acuerdo con el criterio de la Administración, habrían sido utilizados económicamente por la recurrente.

La Administración sostuvo que tales servicios constituían renta de fuente peruana conforme al inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto cumplían con el criterio de conexión de utilización económica en el país. En consecuencia, consideró que se encontraban sujetos a una tasa de retención del 30% del Impuesto a la Renta.

Mediante Resolución de Determinación emitida en noviembre de 2014, se formalizó el reparo, frente al cual el contribuyente interpuso Recurso de Reclamación. Dicho recurso fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia en el mes de julio de 2015.

Posteriormente, el contribuyente interpuso Recurso de Apelación, siendo este resuelto mediante la Resolución del Tribunal Fiscal de fecha 19 de enero de 2021, la cual confirmó la resolución impugnada.

2.2. Hechos relevantes del caso

Previo a desarrollar los aspectos sustanciales del caso concreto, debemos indicar que, para efectos de la elaboración del análisis legal que se expone a continuación, únicamente se analizará el reparo respecto a la retención de Impuesto a la Renta por servicios digitales establecidos en la Resolución. Este reparo es analizado por el Tribunal considerando los siguientes conceptos: (i) pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas de crédito, y (ii) servicios de telecomunicaciones corporativas.

2.2.1. Servicios de pasarelas de pago y procesamiento de tarjetas de crédito

Mediante Requerimiento, la SUNAT solicitó a la recurrente la presentación de un análisis de las operaciones registradas en la cuenta 4103001002 – Comisiones Tarjeta de Crédito, durante el ejercicio 2008, cuyo saldo según Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2008 ascendía a S/9,944,921, debiendo indicar, entre otros, el proveedor no domiciliado, servicio prestado, cuándo se entregó la contraprestación por el servicio, la base imponible en soles, la tasa de retención aplicada y/o especificar los fundamentos para calificar el servicio como exonerado o inafecto, debiendo adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente.

La Compañía respondió que los servicios consistían en servicios de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas de crédito con proveedores no domiciliados, y que estos servicios fueron prestados y consumidos en el extranjero, por lo que no generaban renta de fuente peruana ni deberían encontrarse sujetos a retención.

Asimismo, la Compañía explicó que, aunque los gastos vinculados con la emisión de boletos le son facturados a ella, los vuelos relativos a dichos boletos no son necesariamente operados por ella misma, sino por otras aerolíneas con las que mantiene acuerdos comerciales o su sucursal. Sostuvo que las comisiones correspondían a transacciones realizadas fuera del Perú y que el primer acto de disposición del servicio ocurría en el extranjero, donde también se recibían los pagos.

La SUNAT, por su parte, calificó los servicios como servicios digitales utilizados económicamente en el país, ya que eran empleados por un sujeto domiciliado, siendo esta la matriz, para el desarrollo de su actividad empresarial en el Perú, sin que sea necesario que dicha actividad se realice físicamente en Perú. Además, indicó que la matriz domiciliada se encuentra gravado por la totalidad de sus rentas sin importar su origen, por lo tanto, debe consolidar ingresos y gastos de sus sucursales en el exterior, ello trae como consecuencia que sea finalmente la matriz quien tenga el aprovechamiento económico del servicio y por ende se configure la utilización económica en el país.

Finalmente, el Tribunal Fiscal respaldó la posición adoptada por SUNAT. En ese sentido, señaló que los servicios digitales eran utilizados para facilitar la venta de pasajes, incluso si las ventas se realizaban en el extranjero, ya que a través de estos servicios se optimizó el sistema de pagos realizados por los usuarios finales que adquirieron boletos aéreos emitidos por la matriz domiciliada, en el ejercicio de su actividad internacional de transporte aéreo. Por lo tanto, concluyó que esos servicios contribuyeron al desarrollo de la actividad económica global de la matriz domiciliada, lo que califica como utilización económica en el país, generando renta de fuente peruana sujeta a retención.

Asimismo, el Tribunal aclaró que la normativa no exige que el uso del servicio digital ocurra dentro del territorio peruano para que se configure la utilización económica en el país, ya que la definición de utilización no distingue si el servicio digital tenga que ser útil para que un perceptor de rentas de tercera categoría desarrolle actividades económicas en el Perú o en el extranjero, ni ha precisado o especificado que aquellas solo estén vinculadas con la generación de rentas de fuente peruana o rentas de fuente extranjera. Por tanto, rechazó los argumentos de la Compañía.

2.2.2. Servicios de telecomunicaciones de red corporativos

Mediante Requerimiento la SUNAT solicitó a la recurrente que presente documentación que acredite la naturaleza de los servicios de telecomunicaciones de red corporativos registrados como gasto, el cual tuvo como resultado que la SUNAT considerara que los servicios de acceso a plataformas de internet, intranets, redes, prestados por el proveedor no domiciliados calificaban como servicios digitales.

La SUNAT concluyó que se trataba de servicios digitales, y que existía utilización económica en el país, pues la factura fue registrada como gasto en la contabilidad. Por lo cual, apoyándose en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicó la presunción legal de utilización en el país, determinando que la retribución constituía renta de fuente peruana sujeta a retención del 30%.

Aunque la empresa aceptó inicialmente la observación e indicó que presentaría una declaración jurada rectificatoria, no incluyó el gasto en dicha declaración, por lo que la SUNAT mantuvo la observación.

El Tribunal Fiscal confirmó el criterio de la SUNAT y señaló que el servicio era efectivamente un servicio digital de telecomunicaciones, utilizado a través de una plataforma virtual para coordinar operaciones

internacionales. Asimismo, indicó que la empresa anotó contablemente el servicio como gasto, activando de esa manera la presunción de utilización económica en el país establecida en el Reglamento.

Finalmente agregó que, para la configuración de renta de fuente peruana en servicios digitales no se requiere que el uso ocurra físicamente en Perú, sino que basta con que el usuario sea un sujeto domiciliado que aprovecha económicamente el servicio en su actividad. Así como también que, no resulta aplicable la definición de “utilización económica” exployado en la norma del Impuesto General a las Ventas para efectos del criterio de conexión establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1. Problema principal

¿Cuándo un servicio digital prestado por un proveedor no domiciliado a una sucursal en el exterior de una matriz domiciliada debe ser considerado como utilizado económicamente en el país y por ende en qué supuesto se genera una renta de fuente peruana bajo dicho criterio, incluso considerando que se encuentre en el ámbito de aplicación de una presunción establecida en el Reglamento?

3.2. Problemas secundarios

- ¿Cómo debe entenderse el criterio de conexión de renta basado en la utilización económica en el país?
- ¿Los servicios aprovechados por una sucursal en el exterior de una empresa domiciliada pueden ser considerados también como

aprovechados por dicha matriz de acuerdo con el tratamiento tributario aplicable según la legislación peruana?

- ¿La presunción establecida en el artículo 4-A del Reglamento puede admitir una prueba en contrario?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1. Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

Respecto al primer problema secundario debemos indicar que, la definición del criterio de conexión de renta de utilización económica en el país tiene como principal objetivo considerar como renta de fuente peruana los servicios digitales que fueron prestados por un no domiciliado y que sirvieron para el desarrollo de la actividad económica de un receptor de renta de tercera categoría que pudo generar o generó un beneficio económico para este. En ese sentido, habrá utilización económica cuando el servicio digital contribuya a la realización de una actividad de un domiciliado y que en virtud a este sea capaz de generar rentas.

Respecto al segundo problema secundario, debemos indicar que los servicios aprovechados por una sucursal en el exterior de una empresa domiciliada no pueden ser considerados también como aprovechados por dicha matriz en todos los casos, siendo que será necesario se evalúe el caso en concreto.

Si bien la normativa tributaria y distinta jurisprudencia se ha inclinado a señalar que las sucursales son una extensión de la matriz domiciliada, dicha extensión es aplicable únicamente en el caso de acumulación de ingresos de la sucursal con los de la matriz en orden de poder realizar una determinación del Impuesto a la Renta, siendo que, si se utilizara para gravar a un no domiciliado tercero, como es el

caso del proveedor, cuando en efecto no hay una utilización económica, sería una violación al principio de reserva de ley.

Asimismo, en el caso del criterio de conexión de utilización económica en servicios digitales, se deberá evaluar si en efecto el domiciliado, matriz de la sucursal que recibió el servicio, aprovechó económicamente esos servicios, entendido como que el servicio digital debió ser útil para el desarrollo de la actividad económica de dicho domiciliado que pudo llevarlo a generar o generó beneficios directos a esta.

Finalmente, respecto al tercer problema secundario, consideramos que la presunción establecida en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta configura una relativa, la cual por su naturaleza puede admitir prueba en contrario. Ello debido a que esta parte de un hecho existente, el cual es el reconocimiento del gasto o costo, y no contiene una prohibición expresa respecto a la admisión de una prueba en sentido contrario. De esta forma se pronuncia la doctrina y la jurisprudencia.

Respecto al problema principal, somos de la opinión que, solo debería de haber una utilización económica en el país del servicio digital prestado en el exterior por un no domiciliado a otro no domiciliado (sucursal de una matriz domiciliada) en el supuesto en el que la matriz efectivamente aproveche el servicio para el desarrollo de sus actividades económicas y no solo la sucursal no domiciliada sea la beneficiada, siendo que solo así se configuraría el criterio de conexión para la generación de renta de fuente peruana.

Asimismo, aun cuando la matriz haya utilizado como gasto la contraprestación pagada por la prestación con motivo de la acumulación de ingresos y gastos con su sucursal o porque asumió ese gasto, al ser esta una presunción relativa reconocida en el Reglamento, la matriz se encuentra facultada a entregar un

instrumento probatorio que considere idóneo para desvirtuar dicha presunción. Siendo que, bajo nuestra consideración, el más acertado sería un análisis económico realizado por un profesional donde se ahonde respecto a quién fue el verdadero beneficiado por el servicio de pasarela de pagos y telecomunicaciones que le permitió el desarrollo de sus actividades económicas.

4.2. Posición individual sobre el fallo de la resolución

Nos encontramos en desacuerdo con la opinión del Tribunal Fiscal de considerar como renta de fuente peruana un servicio prestado entre no domiciliados, únicamente extendiendo el desarrollo de la actividad económica de una sucursal a una matriz y en aplicación de la presunción establecida en el Reglamento.

El Tribunal debió realizar un mejor análisis de la definición de utilización económica, no solo basándose en una interpretación literal de lo que se debe entender como tal. En ese sentido, debió recurrir a otras fuentes e interpretaciones que ayuden a entender de manera más clara la solución en la operación analizada.

En el caso en concreto, el Tribunal no valoró adecuadamente que el servicio digital fue prestado entre dos sujetos no domiciliados, en el extranjero, y que la operación económica principal se ejecutó fuera del Perú, por lo que aplicar automáticamente el criterio de renta de fuente peruana resulta forzado y poco coherente. Asimismo, el Tribunal no justificó adecuadamente por qué el beneficio económico recibido por una sucursal en el extranjero debe hacerse extensivo a la matriz domiciliada.

En ese sentido, partir únicamente de la premisa de que existe vinculación entre la matriz y la sucursal omite evaluar elementos clave como la autonomía de la sucursal (no aplicación de la extensión del carácter del domiciliado de la matriz a la sucursal), la naturaleza

específica del servicio contratado y el destino real de los beneficios obtenidos.

Adicionalmente, el Tribunal debió pronunciarse respecto a la presunción y no solo llegar a su conclusión partiendo de la premisa de que por haber sido considerado como gasto la contraprestación se considera que habrá una utilización económica. Si bien reconoce que la presunción es distinta de una ficción legal y que puede ser rebatida, no desarrolla ni analiza si la recurrente aportó prueba en contrario suficiente para desvirtuarla, lo que evidencia una aplicación irrestricta de la norma.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1. ¿Cómo debe entenderse el criterio de conexión de renta basado en la utilización económica?

5.1.1. Criterio de conexión de renta

Para que una renta pueda ser considerada de fuente peruana es necesario que exista un criterio de conexión que vincule la generación de esa renta ya sea por la prestación de un servicio o una venta con el territorio que pretende ejercer la potestad tributaria.

Sobre ello, Medrano (1991, p. 6) ha indicado que corresponde a cada Estado definir los criterios materiales que estime pertinentes para identificar a los sujetos pasivos dentro de su sistema tributario que se encontrarán obligados a tributar. En esa línea, es imprescindible que exista una relación suficiente entre el Estado que impone la obligación tributaria y la persona que realiza el hecho generador. Esta relación, indica el autor, se conoce como “criterio de vinculación”.

En la misma línea, Dino Jarach, citado en Castellanos (2023, p. 136), sostiene que los elementos de conexión se determinan en función de

la relación existente entre el hecho imponible definido por la normativa y el sujeto facultado para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Del mismo modo, García (1980, p. 35) ha señalado que los elementos que permiten establecer una vinculación entre una manifestación económica y la potestad tributaria estatal han sido denominados “puntos de conexión” o “momentos de vinculación”, los cuales constituyen aspectos específicos que enlazan ese hecho con la jurisdicción estatal.

Cabe resaltar que, los hechos generadores de obligación, según García (1980, p. 35), presentan dos aspectos relevantes. Por un lado, el criterio subjetivo, el cual el enfoque recae en los sujetos que ejecutan el acto o hecho que es gravado; mientras que, de otro lado, tenemos el criterio objetivo mediante el cual lo relevante es la ubicación espacial del hecho. Encontrándose en este último, la relevancia del criterio de conexión.

Como puede advertirse, la doctrina sostiene que, a través de los criterios de vinculación, cada Estado puede definir qué hechos económicos son susceptibles de ser gravados. No obstante, para que esta potestad resulte jurídicamente válida, debe existir una conexión razonable entre el Estado y el hecho económico que origina la obligación tributaria.

Dicha conexión se construye a partir de elementos objetivos o subjetivos que relacionan el fenómeno económico con el Estado, tales como el domicilio del contribuyente, el lugar de generación de la renta o el sitio donde se utiliza un servicio. Estos criterios son los que legitiman el ejercicio de la potestad tributaria, especialmente en contextos donde intervienen múltiples jurisdicciones.

Por tanto, para que una renta pueda ser calificada como de fuente peruana, es necesario que exista un criterio de conexión que justifique la imposición de un tributo bajo la legislación nacional.

5.1.2. Utilización económica en el país

5.1.2.1. Normativa tributaria

De acuerdo con el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la renta, se considera como renta 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.

Como se puede observar de la normativa antes citada, el criterio de conexión que maneja la prestación de servicios digitales es el de la “utilización económica, uso o consumo en el país”. Ello en tanto la norma indica que habrá renta de fuente peruana siempre que se compruebe dicho criterio.

Sobre ello debemos señalar que el artículo 9 antes señalado fue sustituido en el año 2003 mediante Decreto Legislativo No. 945 donde se incluyó el criterio de fuente de utilización económica. En ese sentido, la Exposición de Motivos del mencionado Decreto indica que la regla de atribución por fuente se vincula con el lugar donde se produce el beneficio económico asociado al ingreso. Además, este criterio ha sido extendido de forma específica a determinadas rentas derivadas de servicios transfronterizos, como aquellos relacionados con operaciones efectuadas mediante plataformas digitales.

Asimismo, la Exposición de Motivos a su vez se explaya acerca del nuevo criterio de “uso del mercado”. De acuerdo a la mencionada Exposición, este criterio es utilizado en aquellos casos donde se realizan actividades o explotaciones económicas sin mediación de un establecimiento permanente, es decir sin una presencia física como tal, y que sin embargo contribuyan al desarrollado de actividades en el país. En aquellos casos, la fuente se localizará en dicho país en tanto la explotación económica se ejercita en el mismo.

Dicho criterio, como se puede observar, busca principalmente reconocer la existencia de una renta de fuente peruana en los casos en los cuales no se cuente con un lugar físico, alineándose a las nuevas tecnologías donde no sería necesaria la presencia en un determinado lugar para asegurar que se genera una renta.

Por lo tanto, estamos ante un mecanismo que no requiere la existencia de un lugar físico para establecer la vinculación tributaria, lo cual resulta especialmente relevante en contextos donde los servicios son prestados de manera remota o digital. De esa manera, se garantiza que las actividades económicas que benefician a sujetos domiciliados o que se ejercen económicamente en el país queden comprendidas dentro del ámbito de imposición, permitiendo una aplicación más justa y efectiva de la potestad tributaria nacional.

En esa línea, el tercer párrafo del inciso b) del artículo 4-A de la Ley del Impuesto a la Renta indica que se entenderá que un servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando ocurre cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de fundaciones legales de una persona jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.

Se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad de gastos, utiliza económicamente el servicio en el país.

2. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de los sujetos intermediarios (establecimientos permanentes) con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.
3. Sirve para el desarrollo de las funciones de cualquier entidad del Sector Público Nacional.

Por lo cual, para la normativa tributaria, nos encontraremos ante un servicio digital que es utilizado económicamente en el país cuando (1) es empleado por un contribuyente domiciliado para sus actividades económicas o fines institucionales, presumiéndose dicha utilización si el servicio es registrado como gasto que cumple el principio de causalidad, (2) es usado por establecimientos permanentes para generar ingresos, o (3) es destinado al desarrollo de funciones de entidades del Sector Público Nacional.

Sin perjuicio de que la normativa del Impuesto a la Renta haya desarrollado la “utilización económica en el país”, debemos indicar que la Ley del Impuesto General a las Ventas también lo desarrolla bajo el concepto de “utilización en el país de servicios”.

Esto resulta pertinente de traer a colación, pues la Norma VIII del Código Tributario faculta el uso de cualquier método interpretativo reconocido por el ordenamiento, siempre que tal interpretación no implique crear tributos, imponer sanciones, otorgar exoneraciones ni ampliar la norma a sujetos o supuestos que la ley no contempla.

Ahora bien, Obregón (2015, p. 367) define al método de interpretación sistemática, como aquel método que “pretende encontrar el sentido de la norma, que no es clara, sobre la base de la atribución de principios y conceptos que son claros en otras normas del sistema tributario”.

En esa línea, Chávez (2021, p. 165) indica que la interpretación sistemática por comparación de normas se utilizada cuando el sentido de una norma no resulta evidente. En ese sentido, se recurre a otras disposiciones normativas que la contemplen y que compartan principios o porque aquella segunda norma recoge conceptos considerados equivalentes y que son expresados con mayor claridad.

Por lo cual, tomando en consideración el método de interpretación sistemática por comparación de normas, creemos necesario citar a su vez la definición de “utilización de servicios” de acuerdo con la normativa del Impuesto General a las Ventas, en orden de poder obtener mayor claridad respecto a que se debe entender por utilización económica en el país.

Ahora bien, de acuerdo con el segundo párrafo de inciso c) del artículo 3 del Decreto Supremo No. 055-99-EF, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, la “Ley del Impuesto General a las Ventas”), el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Respecto a qué se debe entender por la utilización de servicios, en los Informes No. 366-2003-SUNAT/2B0000 y 228-2004-SUNAT/2B0000, citando a la Resolución de Observancia Obligatoria No. 001-2-2000, han indicado respecto al término “utilizados económicamente” que “como el uso de la información brindada por la

recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior” nos encontramos ante una utilización económica.

Sobre ello debemos indicar que, el caso en análisis de la Resolución antes mencionada consistía en una retribución que era pagada a favor de la recurrente por el servicio de localizar posibles clientes en el territorio nacional e informar los resultados a su comitente en el extranjero. En ese sentido, el Tribunal sostiene que en tanto la información que fue obtenida por el comitente mediante la recurrente se utilizó en el extranjero, se reconoce que se prestó el servicio en el extranjero.

Asimismo, de acuerdo a la Resolución del Tribunal Fiscal 225-5-2000, el término “utilizado económicamente” hace referencia a “si es consumido o empleado en el territorio nacional, en función del lugar donde el usuario – el que contrató el servicio – llevará a cabo el primer acto de disposición del mismo”.

Ahora bien, al contrario de lo que sucede con el criterio de conexión de utilización económica en el Impuesto a la Renta, la jurisprudencia sí ha desarrollado a profundidad en concepto de “utilización económica” vinculado al Impuesto General a las Ventas. Siendo algunos ejemplos, además de los desarrollados, los siguientes.

Número de Resolución del Tribunal Fiscal	Definición
07855-11-2019	<u>Aprovechamiento del servicio</u> a través de la recepción de la señal televisiva hacia sus abonados, en un caso donde se discutía si la retransmisión de señal satelital en Huacho constituía un escenario que gatillaba el IGV.

	<p>[...] El <u>primer acto de disposición de aquel servicio fue efectuado en el país</u>, por tanto, conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones No. 00289-2-2001 y No. 03849-2-2003, aquél fue consumido y/o empleado en territorio nacional. En tal sentido, las <u>operaciones materia de análisis califican como la utilización en el país de un servicio prestado por un sujeto no domiciliado</u> y por ende se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas”.</p>
04973-1-2016	<p>“[*] la utilización económica está <u>vinculada al beneficio inmediato obtenido de la actividad ejecutada por el sujeto no domiciliado, para lo cual importa reconocer dónde se materializa el primer acto de disposición del servicio</u>, [*] en el caso del servicio de agenciamiento de compras, el servicio prestado por la empresa extranjera a la peruana se consideró no gravada pues el aprovechamiento de la actividad del comisionista ocurrió en el exterior”</p>
02330-2-2005	<p>“La utilización de servicios, como supuesto gravado con el Impuesto General a las Ventas, no está determinado por el beneficio que obtiene el sujeto domiciliado y por el cual paga una retribución al no domiciliado que le presta el servicio, sino <u>por el lugar en el que ocurre el primer acto de aprovechamiento o disposición.</u>”</p>
13707-3-2008	<p>“Para determinar si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en el territorio nacional, se debe <u>considerar el</u></p>

	<p><u>lugar donde el usuario del servicio realiza el primer acto de disposición de éste. [...] de conformidad con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 2330-2-2005, la utilización de servicios como supuesto gravado con el Impuesto General a las Ventas, no está determinado por el beneficio que obtiene el sujeto domiciliado y por el cual paga una retribución al no domiciliado que le presta el servicio, sino <u>por el lugar en el que ocurre el primer acto de aprovechamiento o disposición del servicio.</u>”</u></p>
--	---

Cuadro 1. Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar, al tratar la ‘utilización económica’ de los servicios frente al Impuesto General a las Ventas, el Tribunal Fiscal ha resaltado que lo relevante no es únicamente quien contrata o paga el servicio, sino dónde se ejecuta su aprovechamiento real. Así pues, para determinar si un servicio digital es considerado como utilizado en el país, se debe identificar el primer acto mediante el cual el usuario empieza a beneficiarse o disponer del mismo.

Si ese uso inicial ocurre dentro del territorio nacional, se activa la obligación tributaria correspondiente, como en el caso del Impuesto General a las Ventas. Por lo cual, incluso si el servicio es prestado desde el exterior, será considerado como utilizado en Perú si su efecto práctico se materializa en el país. Así, el foco ya no está solo en la relación contractual, sino en la localización del consumo efectivo, siendo indispensable que este ocurra en el ámbito nacional para que se configure el hecho imponible de utilización económica.

En base al desarrollo normativo y jurisprudencial expuesto, resulta válido concluir que el criterio de “utilización económica en el país” puede ser interpretado de forma armoniosa entre la Ley del Impuesto

a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas, conforme al principio de interpretación sistemática. Ello pues, ambos cuerpos normativos, aunque mantienen enfoques distintos del concepto, comparten el objetivo de gravar las actividades que generan valor económico en el territorio, incluso en ausencia de una presencia física tradicional del prestador del servicio.

En ese sentido, mientras que el Impuesto a la Renta enfatiza la existencia de una utilización económica cuando el servicio sea útil para la actividad económica de un sujeto domiciliado, presumiendo su utilización en el país cuando el servicio es deducido como gasto, el Impuesto General a las Ventas se centra en identificar el primer acto de disposición o aprovechamiento real del servicio en el país, lo que activa la obligación tributaria correspondiente.

Como podemos observar, lejos de ser criterios que se contradicen entre sí, estos enfoques pueden complementarse bajo el entendimiento de que ambos coinciden en que lo determinante es la materialización del beneficio en territorio peruano, ya sea como gasto que contribuye al desarrollo de una actividad empresarial o como consumo efectivo del servicio.

Por lo tanto, bajo una interpretación sistemática por comparación de normas, puede sostenerse que la utilización económica en el país se configura cuando un servicio, aunque contratado y ejecutado desde el exterior, es efectivamente empleado, dispuesto o aprovechado por un sujeto domiciliado en territorio nacional para sus fines, contribuyendo al desarrollo de su propia actividad.

5.1.2.2. Doctrina

De acuerdo con Polo (2024, p. 245), con motivo de los constantes cambios y desarrollos tecnológicos que han ocurrido progresivamente a lo largo de los años, la normativa tributaria

peruana quedó desfasada, siendo obligada finalmente a incorporar un cambio relevante como fue la inclusión del criterio de conexión de “uso o aprovechamiento económico”. De acuerdo con el autor, dicho criterio supera el que en su momento era el criterio admisible por costumbre, criterio de territorialidad, necesariamente requerido para que una actividad económica en la modalidad de prestación de servicios de lugar a una renta calificada como de fuente peruana.

En ese sentido, el nuevo criterio de “uso de mercado” implica que se deberá considerar como renta de fuente nacional aquella obtenida por una empresa sin un establecimiento permanente, siempre que “la actividad se proyecte y se obtengan ventajas económicas por tal actividad en el territorio”. Dicho criterio marcó un nuevo hito en el país en tanto da a entender que un servicio puede ser brindado desde el extranjero, sin una presencia física en el país, y generar una renta que sea gravable (Ibid., p. 246).

Como se puede observar, lo indicado por el autor refuerza la idea de que el derecho tributario en nuestro país tuvo que abandonar un esquema tradicional como el criterio de conexión territorial que solicitaba la presencia física para la generación de renta, en orden de poder migrar a la nueva tendencia de la digitalización que incluye un criterio de conexión donde la presencia física resulta irrelevante y lo determinante es dónde se desarrolla la actividad que genera una renta, o en general un aprovechamiento económico.

Este enfoque de cambio se encuentra alineado con lo indicado por Reyes (2021, p. 176), el cual ha analizado el criterio de conexión de utilización económica basado en los “Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía” desarrollados por la OCDE. Para el año 2022, la OCDE (2021, pp. 3-4) estableció dos pilares en orden de poder hacer frente a los desafíos que han surgido con motivo del impacto en las economías y en la vida provocados por la digitalización y la globalización.

De esa manera, indica que (Ibid., pp. 172-177) la OCDE propuso el Pilar I “Enfoque Unificado”, el más importante para nuestro estudio, que se centra en establecer un nuevo criterio de sujeción o nexo y de asignación de utilidades. Mediante este pilar, se trata de esclarecer que el derecho que tiene un país de gravar las utilidades que sean generados por una empresa no deberán encontrarse ligados a la presencia física, sino donde se genera la renta del negocio digital.

En conclusión, el enfoque propuesto por el autor, basado en el Pilar I de la OCDE, permite repensar el criterio de conexión en el contexto de la economía digital. Este nuevo paradigma reconoce que la potestad tributaria de un Estado no debe depender de la presencia física del prestador del servicio, sino del lugar donde efectivamente se genera el valor económico y se produce la renta con motivo de dicho servicio.

De esa manera, el criterio de “utilización económica” agregado en la normativa peruana se alinea con los estándares internacionales que siguen el principio de “uso del mercado”, entendiéndose que el derecho a gravar surge en el territorio donde el servicio digital es aprovechado por el usuario y donde se concreta la interacción económica, independientemente del lugar donde se ubique la empresa que lo presta. De esa manera la tributación se adecúa a la realidad no solo digital sino también económica que trae como consecuencia una nueva forma de generar rentas.

En esa misma línea se desarrolla Zegarra (2024, p. 329) con los autores antes citados en tanto ha indicado que, la reforma que incorporó el criterio de conexión de utilización económica permitió gravar servicios como los digitales, es decir, aquellos servicios que se desarrollaron con motivo de la llegada del internet a nuestro país. Es así que el legislador peruano se adaptó al nuevo mundo e

incorporó el concepto de “servicios digitales” sobre la base de las propuestas de la OCDE.

De acuerdo con el autor (Ibid.), el añadir el concepto de servicio digital a nuestra legislación tuvo como principal objetivo el hacer extensivo el criterio de conexión de fuente para permitir gravar las nuevas transacciones digitales, por tratarse de una nueva forma de hacer negocios en un entorno exclusivamente digital.

Ahora bien, de acuerdo con Muñoz (2008, p. 185) los principales elementos del concepto de utilización económica, uso o consumo en el país serían los siguientes:

- (i) Se considera que un servicio digital se utiliza económicamente, usa o consume en el Perú cuando es útil para que un contribuyente domiciliado (perceptor de rentas de tercera categoría) desarrolle su actividad o cumpla sus fines. Este criterio se aplica solo a relaciones de tipo B2B o B2G, esto es a otras entidades, excluyendo a consumidores finales (B2C), siendo estos personas naturales.
- (ii) De acuerdo con Muñoz, la normativa no establece de manera expresa que el servicio digital sirva exclusivamente para actividades dentro del país. Para la autora, bastaría con que tenga utilidad para la actividad económica del usuario, ya sea en el Perú o en el exterior. El uso se considera localizado en Perú si el servicio aporta valor, aunque ese valor se traduzca en ingresos fuera del país.

La autora indica que existe una interpretación distinta a la antes proporcionada la cual llevaría a sostener que, para que el servicio digital en efecto se utilice económicamente, use o consuma en el país, se requerirá que ese servicio sea útil para el desarrollo de la actividad económica del usuario, la que necesariamente lo será

cuando se circunscriba en el territorio peruano. Esta interpretación va de la mano con el criterio de conexión “uso del mercado”.

- (iii) No es indispensable que el servicio digital genere ingresos. Es suficiente que haya contribuido a las operaciones del usuario, aunque no se haya producido un resultado económico inmediato.
- (iv) Cuando el servicio digital se deduce como gasto en la declaración del contribuyente, se presume su uso en Perú. Sin embargo, incluso si el gasto no es deducible (por ejemplo, si proviene de un paraíso fiscal), igual puede considerarse que hubo uso económico en el país si el servicio fue útil para la actividad local.
- (v) Aun cuando la disposición no lo establezca de forma explícita, se infiere que el destinatario del servicio debe tener domicilio en el Perú. Las normas buscan evitar estructuras artificiales en las que un tercero aparente recibir el servicio, ocultando al verdadero usuario. Si se detecta que una persona natural actúa como intermediaria para encubrir al verdadero beneficiario domiciliado, se considerará que el servicio fue efectivamente prestado a este último. Esto refuerza que el criterio clave no es quién paga, sino quién realmente usa el servicio digital en el país.

Sobre lo indicado es necesario resaltar que lo importante en la determinación de una utilización económica es quién es el verdadero usuario del servicio. Ello se sostiene incluso en el sentido que el Reglamento no señala de manera expresa la necesidad de que se de un reconocimiento inmediato de ingresos, sino que contribuya al desarrollo de actividades, dando a entender que basta con que haya una posibilidad de que estos se generen.

De otro lado, Bravo (2004, p. 350) indica que el criterio de utilización económica puede ser entendido como un criterio de conexión territorial. En virtud a este, no importará el lugar de ubicación de la

fuente productora de la renta, sino el lugar donde se emplee, aproveche o utilice el servicio, siendo que, de producirse la utilización en el país, se configuraría el supuesto de hecho previsto para el criterio de conexión. Asimismo, el autor señala que, la precisión de que la utilización sea considerada “económica” pareciera estar dirigida a que el beneficio se aproveche en el territorio nacional, siendo irrelevante si el servicio fue prestado en el extranjero.

Esta perspectiva refuerza la idea de que el análisis debe ser sustancial. Es decir, no es relevante el domicilio del prestador o el lugar donde se ejecute el servicio, sino si hubo en efecto una ganancia o un aporte para una empresa que se encuentre domiciliada en el país con motivo del servicio que recibió.

Finalmente, Villanueva (2024, p. 15) ha indicado que el cambio de criterio de conexión en los servicios digitales es fundamental porque las rentas de fuente local suelen guiarse por el criterio territorial, y con el paradigma digital se cambia dicho criterio.

Este ya no se da en función al uso de los factores productivos para generar la renta, ello es por ejemplo que el Estado presta las condiciones al no domiciliado para que brinde los servicios, sino del Estado fuente que aporta a los usuarios o clientes cuyo gasto produce rentas para las empresas que prestan servicios digitales, de manera que el valor surge desde el mercado del consumidor.

De esa manera, indica que en nuestra normativa la calificación de los servicios digitales con renta de fuente peruana se analiza en función al uso de tales servicios como necesarios para la empresa domiciliada o entidades estatales (Ibid., p. 16).

En definitiva, el elemento central para considerar que existe renta de fuente peruana en materia de servicios digitales es que estos sean efectivamente utilizados, consumidos o aprovechados dentro del

territorio nacional. Lo importante entonces no es quién realiza el pago ni si se generan ingresos directos, sino que el servicio sea útil para el desarrollo de actividades económicas que ocurren en el país y que estas tengan la posibilidad de generar una renta en el país. Es en esa línea que se desarrolla incluso la doctrina respecto a los antecedentes de la inclusión de este criterio de conexión.

En ese sentido, los autores analizados coinciden en destacar que el criterio de utilización económica marca una ruptura necesaria con los modelos tradicionales de tributación. El eje ya no es la presencia física del proveedor en el país, sino la generación de un valor económico en territorio nacional por parte de una empresa domiciliada.

5.1.2.3. Jurisprudencia

La jurisprudencia no ha desarrollado la definición de “utilización económica” de acuerdo al inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta que regula la generación de renta peruana por servicios digitales. Sin embargo, en otros supuestos dentro del mencionado artículo que utilizan como criterio de conexión la utilización económica, como por ejemplo el de asistencia técnica (inciso j) y producidas por bienes o derechos (inciso b), sí ha habido un desarrollo.

El Tribunal Fiscal en la Resolución No. 06235-9-2021 ha evaluado el concepto de utilización económica como criterio de conexión para la generación de renta de fuente peruana en los servicios de asistencia técnica definiéndolo como lo siguiente:

“Que en cuanto a la anotada utilización económica, se tiene que específicamente, para el caso de usuarios domiciliados en el país, la asistencia técnica se utiliza económicamente cuando sea de provecho o de utilidad en el desarrollo de sus actividades

económicas, dirigidas a generar ingresos gravados o no con el Impuesto a la Renta (primer párrafo del numeral 1 del inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta)”.

Como se puede observar, a pesar de que se analiza un inciso diferente del artículo 9, la definición de utilización económica sigue estando en la misma línea, ya que el Tribunal indica que existirá una utilización cuando el servicio sea de utilidad o de provecho para el desarrollo de las actividades de una empresa domiciliada.

De otro lado, la Corte Suprema en distintos casos se ha pronunciado respecto a la definición de utilización económica. En ese sentido, tenemos el caso de la Casación No. 13159-2016-LIMA donde se analiza la aplicación del inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, por renta de fuente peruana proveniente de capitales (supuesto eliminado), derechos y capitales, al supuesto de servicios de capacidad satelital prestados por Entel Chile Sociedad Anónima a favor de Americatel Perú Sociedad Anónima.

En dicha Casación la Corte indica lo siguiente respecto a la utilización económica. Definición que, como se puede observar, se encuentra alineada a las antes ya mencionadas.

“Al respecto, se aprecia que cuando la norma se refiere a capitales, bienes o derechos emplea como criterio de vinculación la fuente de renta. Asimismo, cuando hace alusión a la utilización económica en el país también considera el criterio de vinculación de la fuente de la renta, ello en la medida que se requiere que el beneficio o el aprovechamiento económico ocurran en el territorio del país.” (el énfasis es nuestro)

Ahora bien, la Corte no llega a analizar la aplicación del criterio de conexión al caso en concreto, pues determina que los servicios de capacidad satelital no son capitales ni bienes ni derechos y por ende

no se encuentra en el supuesto de hecho del inciso b). Sin perjuicio de ello, la Jueza Rueda Fernández en su voto singular señala lo siguiente, lo cual consideramos importante para el entendimiento del criterio en mención.

“2.8 La norma estudiada (literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta) presenta como supuestos que el bien o derecho se encuentre en el país o que éste sea utilizado económicamente en el territorio nacional. Analizando el caso de autos, se advierte que el reparo efectuado consiste en la renta percibida por Entel Chile Sociedad Anónima (no domiciliado), la misma que no fue retenida por Americatel Sociedad Anónima (recurrente) y que provenía de la cesión en uso de bien intangible (capacidad satelital), que es consumido o utilizado en el Perú; empero, el contrato materia de reparo únicamente está circunscrito a Entel Chile Sociedad Anónima y a la empresa recurrente, respecto a la provisión de capacidad satelital, situación que solo se ciñó al servicio que se brindaba y que estaba en el espacio extraterritorial.

2.9 Más allá de dilucidar si la capacidad satelital es un servicio como afirma Americatel Sociedad Anónima, o si es una cesión en uso de un bien, como sostiene la Sunat, corresponde corroborar si tal capacidad satelital se utilizó en el Perú o no, y la respuesta es que la mencionada capacidad satelital fue exclusiva de las partes contratantes, no empleándose entre la empresa recurrente y los usuarios en el Perú; por ende, no consumidos en el territorio.

2.10 En efecto, el contrato tuvo como objeto la capacidad satelital entre Entel Chile Sociedad Anónima para Americatel Sociedad Anónima, mas no entre éste y los usuarios. Entonces, con lo manifestado anteriormente, se desprende que no existiría en principio utilización de la capacidad satelital en el país, sino en el espacio extraterritorial.” (el énfasis es nuestro)

De la cita planteada podemos intuir que la interpretación que se tenía por utilización económica era restringida en tanto se sostiene que esta se configuraba únicamente cuando el bien o servicio es efectivamente empleado o consumido en territorio peruano por el contribuyente domiciliado.

De esa manera, considera que la sola contratación del servicio desde el Perú no basta para calificar la renta de fuente nacional, más aún si dicho servicio no produce efectos económicos en el país. En ese marco, concluye que la capacidad satelital contratada entre Entel Chile S.A. y Americatel S.A. no fue utilizada económicamente en Perú, dado que el contrato se limitaba a las partes y no existía una conexión directa entre el servicio y los usuarios finales ubicados en territorio nacional.

De otro lado, en la misma Casación, tenemos el voto discordante del Juez Cartolin Pastor, que indica lo siguiente respecto a la utilización económica en el país:

“En consecuencia, se evidencia que los bienes, entendidos como cosas materiales o inmateriales susceptibles de adquisición o transmisión, que para tal efecto constituyen el espectro radioeléctrico, la estación terrena y las señales satelitales, dado que constituyen cosas materiales (estación terrena) e inmaterial (espectro radioeléctrico y señales satelitales), fueron utilizados económicamente en el país para que se lleve a cabo la actividad económica que realizó Americatel Perú con la empresa no domiciliada, Entel Chile. Por “actividad económica” se entiende, en el presente caso, al servicio de “capacidad de transporte satelital” recibido por la empresa de telefonía, que ha implicado la configuración de diversas actividades destinadas a satisfacer la necesidad de telecomunicaciones.” (el énfasis es nuestro)

De lo indicado en la cita se llega a entender que existirá utilización económica cuando el servicio contratado genere un ingreso para las operaciones del sujeto domiciliado en Perú, permitiéndole realizar actividades que satisfacen necesidades locales, como es el caso de las telecomunicaciones. Bajo esta perspectiva, el análisis recae en el efecto práctico del servicio dentro del país y no en su lugar de ejecución técnica o contractual.

De manera previa a continuar con los comentarios respecto a ambos votos, debemos mencionar que el ejercicio observado corresponde al del año 2002, el cual es anterior al cambio introducido en el artículo 9 por medio del Decreto Legislativo No. 945, ya que esta última se dio en el año 2003. En ese sentido, se debe tomar en consideración que el criterio de conexión respecto a servicios digitales o asistencia técnica no habían sido incorporados aún a la norma.

En base a ello se puede observar que, incluso antes de la incorporación expresa del criterio de conexión de “utilización económica” mediante el Decreto Legislativo No. 945, existía una marcada tensión interpretativa en torno a su alcance. Mientras que el voto mayoritario y el voto singular que lo acompaña, adoptan una visión restringida que vincula la utilización económica exclusivamente a la existencia de un consumo directo del servicio dentro del territorio nacional por parte del sujeto domiciliado, el voto discordante desarrolla una concepción más amplia. Esta última considera que basta con que el servicio contratado genere una utilidad concreta para las operaciones del contribuyente domiciliado, sin que sea necesario un vínculo técnico con el usuario final ni una ejecución física del servicio dentro del país.

Ambas posturas sirven como demostración para entender que aún en ausencia de una regulación expresa, ya se discutía si la fuente de renta debía definirse en función de criterios formales, como el lugar de

ejecución contractual o técnica, o en función de criterios sustanciales, como el beneficio económico efectivo producido en el Perú.

La perspectiva de la utilización económica como aprovechamiento económico del domiciliado se puede ver aún más claro en la Casación No. 9575-2017-Lima, donde en el análisis se indica lo siguiente:

“5.12.- Dicho acuerdo nos permite visualizar que la operación satelital o sistema satelital no termina o concluye en el espacio exterior, de ahí se ha pactado la existencia de estaciones terrenas, las cuales constituyen o forma el enlace entre el satélite y la red terrestre conectada al sistema; por ende, la conclusión arribada por la Sala Superior, expuesta en el décimo considerando de la sentencia de vista, referida a que el servicio que presta la empresa domiciliada (Intelsat) se desarrolla en el espacio ultraterrestre, es decir fuera del territorio peruano, resulta errada; por el contrario, es manifiestamente claro, que a través de la estación terrena se produce un aprovechamiento del espacio radioeléctrico, mediante la confluencia de enlaces ascendentes y descendentes que solo es posible a través de dichas estaciones terrestres, estaciones que son de propiedad de Telefónica del Perú y desde donde esta emite las señales a sus clientes peruanos, con lo cual queda demostrado que la operación satelital empleada por Telefónica del Perú, sí utiliza económicamente el territorio peruano, obteniendo además, un aprovechamiento económico; supuesto que se encuentra previsto precisamente en el literal b) del artículo 9° de la Ley de Impuesto a la Renta.

5.13.- A mayor abundamiento, el contrato de novación de servicios de Intelsat, obrante a fojas ochocientos ochenta y cinco a ochocientos noventa y uno del expediente principal, donde se lee que el contrato celebrado es uno denominado “alquiler de segmento satelital” por el cual “El cliente puede usar la Capacidad Satelital asignada para cualquier aplicación de servicios, siempre

que el uso de dicha capacidad coincida en todo momento con el uso aprobado de la Capacidad Satelital y las condiciones técnicas y de funcionamiento consignadas en las Normas Técnicas de INTELSAT, y cuente con la aprobación de la sociedad” (ver numeral 4.4. del contrato, obrante a fojas ochocientos noventa y seis del expediente principal); transcripción de la que se desprende que si bien el contrato ha sido denominado “alquiler”, su finalidad intrínseca es el aprovechamiento económico por parte de Telefónica del Perú de tal capacidad satelital, para lo cual hace uso de su estación terrena en el Perú.” (el énfasis es nuestro)

De esa manera, del análisis jurisprudencial realizado se desprende que el concepto de “utilización económica” ha sido interpretado por los tribunales peruanos como un criterio de conexión sustancial, cuyo eje central es el aprovechamiento efectivo del servicio o desarrollo de actividades económicas dentro del país.

Aunque no se ha logrado encontrar interpretación de dicho concepto de acuerdo al inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a servicios digitales, su interpretación ha sido delineada a través de pronunciamientos en otros supuestos normativos, como la asistencia técnica (inciso j) y la cesión de derechos o bienes (inciso b).

Tanto el Tribunal Fiscal como la Corte Suprema han coincidido en que lo determinante para configurar una utilización económica no es el lugar donde se presta técnicamente el servicio ni la suscripción del contrato desde el país, sino si dicho servicio genera una utilidad real en el Perú. Esto se ha traducido en una interpretación que exige que el servicio contribuya de forma directa al desarrollo de las actividades del contribuyente domiciliado.

En ese sentido, en base a lo antes analizado se puede concluir que la utilización económica debe entenderse como la existencia de un

beneficio que se materializa dentro del territorio nacional a través del uso del bien o servicio contratado, y que está vinculado con la capacidad del contribuyente domiciliado para generar o desarrollar actividad económica dentro del país.

5.1.3. Aplicación de la pregunta a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021

El inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los servicios digitales prestados por sujetos no domiciliados solo generan renta de fuente peruana cuando son utilizados económicamente, usados o consumidos en el país. Esta fórmula legal, incorporada mediante el Decreto Legislativo No. 975, constituye el criterio de conexión territorial indispensable para determinar si corresponde o no el sometimiento a imposición bajo el esquema de retención por rentas de fuente peruana. Este criterio no opera automáticamente por el hecho de que el servicio sea digital o el proveedor sea no domiciliado, sino se deberá necesariamente identificar el lugar donde efectivamente se produce el aprovechamiento del servicio.

En el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021, la controversia gira en torno a los servicios de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas de crédito y servicios de telecomunicaciones de red corporativa que fueron prestados por proveedores no domiciliados a favor de una sucursal en el extranjero que tiene como matriz una persona jurídica domiciliada en el Perú.

La SUNAT calificó tales servicios como rentas de fuente peruana por aplicación del criterio de utilización económica, señalando que, aun cuando fueron contratados y ejecutados fuera del país, resultaban finalmente funcionales para la matriz domiciliada. El Tribunal Fiscal, en concordancia con la posición de la SUNAT, consideró que los servicios digitales fueron “empleados por un sujeto domiciliado en el

país”, lo que bastaba para considerar la existencia del criterio de utilización económica.

Sobre ello, consideramos que dicho análisis realizado por el Tribunal carece de sustento pues el Tribunal omite entrar a detalle de lo que se debe considerar como utilización económica en el país, más aún porque su argumentación se sustenta principalmente en enfatizar en la relación de la sucursal y la matriz.

Antes de examinar si en los hechos contenidos en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021 se configura o no una “utilización económica en el país”, resulta necesario delimitar en qué consiste dicho criterio de conexión.

De acuerdo a la doctrina y jurisprudencia antes desarrollada, la “utilización económica” supone que un servicio sea aprovechado funcionalmente en el desarrollo de una actividad económica desplegada en territorio nacional por un sujeto domiciliado. Por lo cual nos encontramos ante un criterio material que exige constatar que el servicio contratado genere un beneficio directo en una operación que se realiza en el país, permitiendo la producción de rentas o la mejora de procesos productivos o comerciales en el mercado peruano.

Por tanto, podemos observar que en orden de que exista una utilización económica como criterio de conexión de renta fuente peruana, aplicable al caso en concreto, se debe cumplir principalmente con lo siguiente:

- a) Que el servicio sea efectivamente utilizado, usado o consumido en el desarrollo de una actividad económica.
- b) Que tal utilización, uso o consumo sea realizada por un sujeto domiciliado receptor de tercera categoría.

- c) Que el sujeto domiciliado genere o pueda generar renta con motivo de la actividad que desarrolle.

Solo en la medida que dichos elementos se acrediten dentro de los servicios prestados por proveedores no domiciliados, se configurará la utilización económica en el país, habilitando así la calificación de la renta como fuente peruana gravable.

En ese sentido, antes de ir al caso en concreto, el cual es el uso de los servicios digitales para el desarrollo de actividad de venta de pasajes aéreos, consideramos pertinente agregar los siguientes ejemplos básicos donde se puede observar que los servicios hayan sido utilizados económicamente en el país.

- i. Servicios de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas de crédito:

El ejemplo más puro respecto a la prestación de un servicio de pasarela de pagos es el cual un Banco domiciliado en nuestro país contrata los servicios de Visa y Mastercard, proveedores no domiciliados conocidos por el procesamiento de pagos y tarjetas de operaciones, un servicio que se dedica a autorizar, liquidar y conciliar las operaciones que hayan sido efectuadas en comercios ubicados en el Perú y que se encuentren afiliados a su red con las tarjetas emitidas por dicho Banco.

El uso de la pasarela permite en ese caso que cada pago se procese en línea, se registre en las cuentas del banco y en ese orden se genere comisiones para el proveedor del servicio. Al emplearse el servicio para sostener transacciones locales y producir ingresos gravados en territorio nacional, se configura utilización económica en el país, por tanto, la contraprestación pagada al proveedor extranjero constituye de manera indubitable una renta de fuente peruana.

Ahora, supongamos que el mismo Banco, como parte del contrato que firmó con estos proveedores no domiciliados, adquiere un tipo de servicio que funciona exclusivamente para una sucursal que esta tiene en Colombia. De esa manera, estos proveedores únicamente procesan pagos de comercios ubicados en dicho país, liquida los fondos en las cuentas en ese país y no interviene en operaciones que sean realizadas por clientes en el Perú o establecimientos peruanos.

En el primer escenario, se cumplen los tres requisitos: (a) el servicio se consume efectivamente en el desarrollo de una actividad en el país, debido a que cada transacción local depende de esa plataforma, (b) la utilización la realiza el propio banco, persona jurídica domiciliada, y (c) el procesamiento de las operaciones por parte de las pasarelas ayuda al banco en la generación de sus rentas y el desarrollo de su actividad.

De otro lado, en el segundo escenario, el beneficio se aprovecha íntegramente para el desarrollo de la actividad en el exterior para un no perceptor de tercera categoría, por lo que, aun siendo el contratante peruano, no hay utilización económica en el país y la renta del prestador sigue siendo de fuente extranjera.

ii. Servicios de telecomunicaciones corporativas

El ejemplo más claro de servicios de telecomunicaciones corporativas es el de una empresa de telecomunicaciones domiciliada en el Perú que contrata a un carrier internacional no domiciliado con el fin de interconectar sus oficinas en Lima con su centro de datos local y con los call-centers que atienden a clientes dentro del país. Este servicio de red permite realizar llamadas, grabarlas y enrutar datos críticos indispensables para la venta y soporte de productos ofrecidos a usuarios peruanos. Si bien la

data pasa por la infraestructura del proveedor no domiciliado, el servicio es consumido en los locales peruanos.

Bajo este esquema se cumplen los tres requisitos: (a) el servicio se utiliza efectivamente en la actividad local (soporte y venta a clientes nacionales); (b) lo emplea un sujeto domiciliado de tercera categoría; y (c) dicho uso genera ingresos gravados en el Perú.

Ahora bien, si dentro del mismo contrato la empresa contrata un segundo circuito dedicado exclusivamente a su sucursal en Chile, enlazando oficinas y servidores ubicados solo en Chile, sin ser ofrecidos o utilizados para clientes peruanos ni alimentar sistemas instalados en el país, el beneficio se aprovecha íntegramente en el exterior.

Bajo este escenario la utilización se circunscribe a las operaciones que son exclusivamente realizadas en Chile, y no hay con ello generación de renta en el Perú ni aporte a la base imponible local de la matriz domiciliada. Por tanto, aunque el contratante siga siendo un contribuyente peruano, no existe utilización económica en el país y la renta del proveedor extranjero conserva carácter de fuente extranjera.

Habiendo dicho ello, procederemos al análisis de los servicios, tomando en consideración el caso en concreto.

5.1.3.1. Servicios de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas de crédito

a) ¿El servicio fue efectivamente utilizado en el desarrollo de una actividad económica?

El servicio materia de controversia consiste en una plataforma tecnológica operada por un proveedor no domiciliado, que permite procesar pagos mediante tarjetas de crédito cuando un cliente adquiere pasajes de transporte aéreo. Según la recurrente, los vuelos vendidos mediante la pasarela podían ser operados por diferentes aerolíneas que podían no estar domiciliadas, ello en el marco de un acuerdo interlineal, así como también por su sucursal en el extranjero.

Ello se debió principalmente a que la recurrente participó en una institución que funcionaba como cámara de compensación entre aerolíneas y agencias de viaje en el extranjero, la cual se encargaba de liquidar, conciliar y compensar las ventas de pasajes realizadas por dichas agencias. Las comisiones pagadas a los proveedores se originaban en el procesamiento de tarjetas utilizadas en dichas ventas.

En ese sentido, como se puede observar de lo antes descrito, podemos determinar que el servicio digital de pasarela de pago y procesamiento de tarjeta de crédito sí fue utilizado para el desarrollo de actividad económica de la venta de pasajes por parte de la sucursal en el extranjero y no de la matriz.

b) ¿La utilización fue realizada por un sujeto domiciliado perceptor de tercera categoría?

La recurrente sostuvo que los servicios de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas de crédito fueron contratados con motivo de que sean utilizados para las operaciones de su sucursal en el extranjero, que es quien realizaba las transacciones, procesaba los pagos

y gestionaba las ventas de boletos de transporte aéreo fuera del Perú.

Es decir, la interacción con el servicio digital no se producía en el Perú ni por parte de la matriz domiciliada, sino por la sucursal ubicada en el extranjero. Asimismo, indicó que las comisiones derivadas de estas transacciones correspondían a operaciones comerciales ejecutadas por la sucursal, y no por la matriz domiciliada.

El órgano colegiado, sin embargo, afirmó que el uso debe atribuirse a la matriz domiciliada por el solo hecho de que esta consolidaba gastos e ingresos de la sucursal, y porque era finalmente quien registraba los servicios.

Empero, este razonamiento no prueba una utilización directa por parte de un sujeto domiciliado en Perú. El solo hecho de que el sujeto domiciliado asuma contractualmente una posición o registre el gasto no prueba que haya sido quien realmente utilizó el servicio, en los términos exigidos por la dogmática jurídica y la jurisprudencia.

El Tribunal Fiscal no ha logrado sustentar que la matriz domiciliada haya sido el beneficiario del servicio, sino más bien que la utilización se circunscribía a la sucursal extranjera, quien interactuaba directamente con los sistemas de pagos internacionales, mantenía los montos procesados y ejecutaba las operaciones.

Esto es relevante debido a que, como señaló el Tribunal, la normativa no exige que el servicio sea

usado físicamente en el Perú, pero sí que el sujeto que lo emplea esté domiciliado. Por tanto, si quien efectúa el uso real es una sucursal ubicada en el extranjero no se cumpliría con este criterio

Este análisis se refuerza si se considera un escenario hipotético en el que sí se configuraría la utilización económica en el Perú, como por ejemplo que la matriz domiciliada en el país fuese la que administra los sistemas de pago en línea, gestiona los cobros a clientes ubicados en el Perú, monitorea fallas del sistema, y si los servicios procesados estuvieran directamente vinculados a pasajes vendidos a clientes peruanos. En ese supuesto, no habría duda de que el sujeto domiciliado está haciendo uso del servicio digital como parte de su actividad económica local, cumpliendo con el criterio de conexión de la fuente.

Adicionalmente, cabe destacar que de la Resolución no se verifica que los pasajes vendidos mediante la pasarela de pago hayan estado disponibles o vinculados al mercado peruano, ni que fueran ofrecidos desde plataformas controladas o supervisadas por la matriz domiciliada.

De otro lado, si las ventas realizadas a través del sistema estuvieran circunscritas a rutas fuera del Perú (por ejemplo, vuelos dentro de Asia o Europa), resultaría aún más evidente que la interacción con el servicio digital y el desarrollo de una actividad económica derivado de este se ubican fuera del territorio nacional, siendo incompatible con una atribución de renta de fuente peruana bajo el criterio de utilización económica.

Asimismo, tampoco se sustrae de la Resolución que la razón por la cual es la sucursal quien utiliza el procesamiento de pagos se encuentra circunscrita a que la matriz se encuentra impedida a hacerlo, ello por ejemplo también denotaría el cumplimiento de este requisito. Pues en dicho caso, aun cuando la sucursal sea la encargada del procesamiento, solo lo realizaría en nombre de la matriz y para el beneficio de esta.

c) ¿El sujeto domiciliado generó o puede generar renta de tercera categoría en el país con motivo de la actividad que realiza?

Este tercer requisito apunta a establecer una vinculación entre el servicio digital prestado por el proveedor no considerado como domiciliado y la capacidad del sujeto domiciliado de generar rentas en el Perú. En otras palabras, se requiere que, como resultado de su uso, el sujeto domiciliado esté en condiciones de producir rentas o, al menos, de sustentar una actividad económica vinculada con la obtención de tales rentas dentro del país.

Sobre ello, la doctrina ha coincidido en que el criterio de fuente basado en la utilización económica debe darse en el territorio donde se genera el aprovechamiento económico resultante del servicio prestado, desde el punto de vista de quien lo emplea. En ese sentido, la renta se considerará peruana cuando el sujeto domiciliado use el servicio digital para desarrollar en el Perú actividades que generan ingresos, o que lo hagan capaz de generarlos.

Ahora bien, en el caso de este servicio, como se ha señalado de manera previa, los servicios de pasarela de pago y procesamiento de tarjetas de crédito fueron contratados para la realización de las operaciones comerciales de una sucursal en el extranjero, la cual fue la que realizó la emisión de boletos, la atención a los clientes, el procesamiento de los pagos y la gestión de las ventas. Las comisiones generadas estaban relacionadas con transacciones efectuadas fuera del territorio peruano y no con ingresos atribuibles a la matriz domiciliada por operaciones realizadas en Perú.

Pese a ello, el Tribunal Fiscal sostiene que la matriz domiciliada sí se beneficia de manera indirecta de dichos servicios, al consolidar los ingresos y gastos de la sucursal, y que por lo tanto puede generar renta como consecuencia de su uso. Sin embargo, esta argumentación no distingue adecuadamente entre la renta de fuente extranjera y la renta de fuente peruana.

La renta atribuible a las operaciones de la sucursal extranjera no puede automáticamente considerarse generada en el Perú o de tercera categoría solo porque sea consolidada en los estados financieros de la matriz. La renta considerada como de fuente peruana requiere el cumplimiento de un criterio de conexión específico, especialmente cuando se pretende justificar una retención por renta de fuente peruana derivada del servicio recibido.

El Tribunal no ha entrado a analizar que la matriz haya obtenido ingresos en el Perú como consecuencia directa del servicio, ni que su actividad local dependa funcionalmente de dicho sistema de pagos, por el

contrario, únicamente ha sustentado que ello debe ser entendido así por la naturaleza de la matriz y sucursal.

Tomando en consideración ello, un ejemplo claro en el que sí se cumpliría este requisito sería una empresa peruana dedicada a la venta mediante plataformas digitales que contrata un sistema de pagos digitales para procesar compras en su tienda online desde Perú. En ese caso, los clientes peruanos pueden pagar con tarjetas locales, lo cual permite a la empresa generar renta que sea considerada como gravada por ventas nacionales que realice. En este supuesto podemos notar claramente que el servicio digital no solo es utilizado por el sujeto domiciliado, sino que constituye un medio indispensable para que este pueda generar rentas de fuente peruana de tercera categoría.

En el caso bajo análisis, por el contrario, las ventas procesadas se realizaban en el extranjero, para clientes ubicados fuera del Perú, por la sucursal, y no se ha demostrado que las operaciones guarden relación con la generación de ingresos en el país, ni que la matriz realice alguna actividad específica en el Perú que dependa económicamente del servicio digital en cuestión, más allá de su sucursal.

En ese sentido, no se acredita que un sujeto domiciliado haya generado o esté en capacidad de generar renta de fuente peruana como consecuencia del uso del servicio de pasarela de pago, así como tampoco se concluye que las actividades las realice un perceptor de tercera categoría. En consecuencia, no se configura este tercer elemento del criterio de utilización económica.

De otro lado, si bien la empresa domiciliada efectivamente desarrolla una actividad económica sujeta al Impuesto a la Renta como lo es el transporte aéreo, no se ha probado que los servicios de pasarela de pagos incidan directamente en la generación de rentas en el país. Más aún cuando la misma recurrente ha indicado que la mayor parte de las transacciones cuestionadas fueron realizadas en el extranjero, ello es vuelos no operados desde o hacia el país, y cuya materialización no dependía exclusivamente de operaciones desarrolladas en territorio nacional.

Por ejemplo, si la empresa ofreciera vuelos nacionales vendidos mediante esta plataforma y la emisión de boletos estuviera directamente vinculada a oficinas peruanas, sí podría inferirse que la pasarela está siendo utilizada en una actividad generadora de renta local. Sin embargo, no se acreditó tal escenario en el caso concreto.

5.1.3.2. Servicios de telecomunicaciones corporativas

a) ¿El servicio fue efectivamente utilizado en el desarrollo de una actividad económica?

El servicio digital consistió en una serie de servicios de telecomunicaciones digitales entre los diversos puntos de operaciones de vuelos internacionales de la matriz domiciliada, siendo estos servicios brindados a través de una plataforma virtual tanto de la red pública como privada mediante acceso en línea.

Aunque no se menciona de manera expresa, sí se desprende de la evaluación y análisis que realiza el

Tribunal Fiscal que los servicios fueron prestados a favor de la sucursal.

Habiendo dicho ello, sí se cumpliría con el presente requisito ya que el servicio de telecomunicaciones fue utilizado para lograr la comunicación entre diversos puntos de operaciones de vuelos internacionales.

b) ¿La utilización fue realizada por un sujeto domiciliado perceptor de tercera categoría?

La SUNAT y el Tribunal Fiscal han sostenido que el servicio de telecomunicaciones fue utilizado por un sujeto domiciliado, al haber sido registrado como gasto dentro de la contabilidad de la matriz domiciliada. Este razonamiento se apoya en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece una presunción legal de utilización económica en el país cuando un servicio digital prestado por un no domiciliado es registrado como gasto por un sujeto domiciliado. Sin embargo, más allá de que se haya registrado como gasto dicho servicio, es importante analizar si la utilización efectiva del servicio fue realizada por un sujeto domiciliado, es decir, si el beneficiario funcional del servicio fue la empresa ubicada en el Perú, así como también que esta sea un perceptor de tercera categoría.

Sobre este punto, no se ha logrado sustentar adecuadamente dentro de la Resolución que la matriz domiciliada haya sido la que efectivamente gestionó o administró el servicio desde el país. Por el contrario, el Tribunal únicamente afirma que el servicio fue empleado para coordinar operaciones internacionales,

sin precisar desde qué sede, unidad o ubicación se realizaba dicho uso operativo. Ello incluso podría dar a entender que la actividad en efecto era realizada por la sucursal en el extranjero y no por la matriz.

En ese sentido, en el supuesto que el acceso a la plataforma se efectuaba principalmente desde las oficinas internacionales, y que la red se utilizaba para interconectar a personal y sistemas informáticos ubicados fuera del Perú, no sería posible considerar que la matriz domiciliada haya sido quien realizó la utilización del servicio.

Un ejemplo en el que sí se configuraría el uso por parte de un sujeto domiciliado sería el de una empresa peruana que contrata un servicio de telecomunicaciones para operar una central de atención al cliente en el Perú. En dicho caso, la interacción directa del personal local con la clientela peruana y con el sistema constituiría una evidencia clara del uso por parte de un sujeto domiciliado perceptor de tercera categoría como la matriz. Este supuesto, sin embargo, no se logra desprender del presente caso.

c) ¿El sujeto domiciliado generó o puede generar renta de tercera categoría en el país con motivo de la actividad?

Al igual que en el anterior punto, el Tribunal Fiscal no identifica de manera concreta que el uso del servicio haya permitido al sujeto domiciliado generar ingresos en el Perú. Por el contrario, se limita a señalar únicamente para qué sirvió el servicio.

Cabe resaltar que, la matriz domiciliada no fundamentó tampoco de manera correcta por qué no habría una generación de renta peruana vinculada al servicio prestado por el proveedor no domiciliado.

En ese sentido, respecto a este requisito, no se contaría con la información suficiente para sustentar si hubo o no utilización económica.

Sin perjuicio de ello, nos parece adecuado presentar el siguiente ejemplo el cual sí demuestra el cumplimiento del requisito en análisis. Por ejemplo, si dichos servicios fueran empleados por el personal de la sede peruana para contactar a clientes locales, prestar servicios desde el país o ejecutar actividades que generen ingresos con fuente peruana, o se hubiera identificado algún vínculo entre el uso de la red corporativa y una línea de negocio desplegada dentro del Perú que dependa del acceso a esa plataforma, sí hubiera una clara generación de renta de fuente peruana.

En ese sentido, del análisis antes realizado podemos observar que el Tribunal Fiscal, así como también la SUNAT, no realizó un adecuado análisis de los servicios prestados en orden de poder entender si, más allá de los hechos formales presentados, nos encontrábamos ante servicios digitales que cumplieron con el criterio de conexión de utilización económica y por ende generaron rentas de fuente peruana.

Siendo que de lo antes exployado podemos observar que, respecto al servicio de pasarela de pago y procesamiento de tarjetas de créditos y del servicio de telecomunicaciones corporativos, no se cumplen con

la totalidad de elementos para considerar que existe una utilización económica en el país.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, debemos indicar que el análisis respecto a los servicios de telecomunicaciones tendrá un mayor énfasis en la sección 5.3, en tanto el principal argumento que tuvo el Tribunal Fiscal para considerar que se cumplió con el criterio de conexión de utilización económica para la generación de renta de fuente peruana es que la matriz domiciliada reconoció como gasto el servicio digital.

5.2. ¿Los servicios aprovechados por una sucursal en el exterior de una empresa domiciliada pueden ser considerados también como aprovechados por dicha matriz de acuerdo al tratamiento tributario aplicable según la legislación peruana?

5.2.1. Sucursal como extensión de una matriz en el Perú de acuerdo a la doctrina

De acuerdo con Ramírez-Gastón (2010, p. 413), la legislación tributaria establece que la sociedad domiciliada y la sucursal que aquella constituya en el extranjero conservan la misma condición de residencia, vale decir, ambas se consideran domiciliadas en el Perú.

En línea a ello, el autor añade que, esta regla responde a la ausencia de personalidad tributaria propia de la sucursal frente de su matriz, por lo cual esta última debe incluir en su base imponible del Impuesto a la Renta todas las rentas gravables generadas por las actividades que realice la sucursal.

Por su parte, Pérez (2009, pp. 2-3) indica que, para efectos societarios, la sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal, lo cual tiene como consecuencia que la sucursal (a) permanece sujeta a la dirección de la casa matriz, al compartir un

mismo centro de administración, (b) dispone de cierta autonomía operativa, aunque debe ajustarse a la línea de negocios de la matriz, (c) carece de patrimonio separado del de la casa matriz, y (d) lleva registros contables descentralizados, cuyos resultados se consolidan posteriormente en los estados financieros de la matriz.

En consecuencia, de todo lo dicho, la autora señala que para efectos tributarios las sucursales de empresas domiciliadas no tienen una personería jurídica independiente de esta última, ya que ambas conforman una sola unidad jurídica, considerándose lo mismo.

Como se puede observar, la doctrina coincide en que, para efectos tributarios y societarios, la sucursal en el extranjero de una empresa domiciliada en Perú no posee personería jurídica independiente. Esto implica que tanto la matriz como la sucursal comparten la condición de domiciliadas en el país, y por tanto, la matriz debe incorporar en su base imponible las rentas obtenidas por su sucursal.

Aunque la sucursal puede gozar de cierta autonomía operativa, no tiene un patrimonio ni administración completamente separados, y sus resultados deben consolidarse con los de la casa matriz. En consecuencia, ambas forman una unidad jurídica única a efectos fiscales.

5.2.2. Sucursal como extensión de una matriz en el Perú de acuerdo a la normativa

La norma tributaria no define de manera expresa lo que debe entenderse por sucursal, por lo cual, en base a la Norma IX del Decreto Supremo No. 133-2013-EF, Texto Único del Código Tributario (en adelante, el “Código Tributario”), se puede recurrir a normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni la desnaturalicen.

De acuerdo con el artículo 396 de la Ley No. 26887, Ley General de Sociedades, la sucursal es todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en lugar distinto al cual se encuentra domiciliado, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. Asimismo, la normativa indica que la sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal.

En base al artículo en mención, la sucursal se encontrará dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de actividades que la sociedad principal le asigna, conforme a los poderes que sus representantes obtengan.

De lo antes mencionado tenemos que, desde la perspectiva societaria, las sucursales no contarían con una personería jurídica propia, en tanto se encuentran circunscritas a la sociedad principal domiciliada. Ello se rescata del hecho de que, si bien las sucursales gozarían de una autonomía de gestión en el ámbito en el cual se les asigne, las sucursales seguirían siendo consideradas como un establecimiento secundario de una empresa domiciliada que desarrolle su objeto social en el extranjero.

En esa misma línea se ha pronunciado la Administración Tributaria en el Informe No. 180-2001-SUNAT/K0000, en tanto ha señalado que la casa matriz y su sucursal constituyen legal y societariamente una sola persona jurídica, siendo ello reconocido por la misma Ley General de Sociedades. Por lo cual, una sucursal no es una empresa en sí misma, por el contrario, forma parte de la empresa misma denominada principal.

Ahora bien, el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que se encontrarán sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que sean obtenidas por los contribuyentes que se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta, entre otros, el lugar de constitución de las jurídicas.

Bajo esa misma línea, el inciso a) del numeral 3 del artículo 4 del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta, señala que la condición de domiciliado de la principal será extensiva, entre otros, a las sucursales en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país. No siendo aplicable esta regla a los establecimientos permanentes.

En ese sentido, la totalidad de rentas gravadas que obtengan las sucursales establecidas en el extranjero por personas domiciliadas en el país, al obtener de manera extensiva la condición de domiciliado, se encontrarán sujetas al Impuesto a la Renta.

Ahora bien, en orden de poder obtener un mejor entendimiento del mencionado artículo que pretende incorporar las rentas de la sucursal en la determinación del Impuesto a la Renta de la matriz, debemos recurrir a los métodos interpretativos de la norma.

De acuerdo con Obregón (2015, p. 367), mediante el método lógico se busca encontrar el verdadero sentido de una norma analizando la razón de ser de esta. Para ello se debe considerar dos elementos: (i) la ratio legis, es decir, el objeto y la finalidad de la norma, y (ii) la realidad de las cosas, ello es la realidad económica.

Por lo cual, en orden de poder entender bajo qué supuesto se debe aplicar la personería jurídica única y la extensión de la condición de domiciliado de la matriz a la sucursal, será necesario evaluar cuál es el objeto de dicha norma y la realidad detrás de la aplicación de esta.

Bajo una hipótesis inicial, tenemos que, la razón de ser de esta norma tiene como principal motivación que la totalidad de rentas que obtengan las sucursales establecidas en el extranjero por personas domiciliadas en el país se encuentren sujetas al Impuesto a la Renta.

Ello se debería principalmente a que, de no hacerse extensiva la condición de domiciliado a la sucursal, y por ende no juntar su determinación con la de la matriz, la sucursal podría ser considerada como una no domiciliada, y en ese sentido, al operar únicamente en el extranjero y recibir renta de fuente extranjera, no se encontraría obligada a tributar en el Perú.

Tomando en consideración ello, vemos entonces que, en orden de poder incorporar la normativa, se encontró razón para extender la condición del domiciliado a la sucursal únicamente para efectos del cálculo del Impuesto en el país en el hecho de que, de no ser así, el Estado no podría gravar las fuentes producidas en el extranjero por las sucursales de personas jurídicas domiciliadas.

Dicha hipótesis incluso se desprende del Ministerio de Economía y Finanzas en los Informes No. 178-2010-EF/66.01 y No. 2441-2008-EF/60.01, pues este ha indicado que la calificación de las sucursales como domiciliados se da en orden de que las rentas que se obtengan en el exterior por estas se incorporen en los resultados de la casa matriz que es domiciliada en el país para su determinación del Impuesto a la Renta peruana.

“Debe indicarse que la calificación de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país como sujetos domiciliados, tal como se desprende del numeral 3 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento tiene como única finalidad que las rentas que se obtengan en el exterior sean incorporadas en los resultados de la casa matriz domiciliada en el país, para efecto de determinar el Impuesto a la Renta de esta última.” (Informe No. 178-2010-EF/66.01)

“Al respecto, consideramos que la referencia que hace la norma reglamentaria en relación a sucursales y otros debe interpretarse

teniendo como base la premisa que el objetivo principal es generar el efecto de que los ingresos de la sucursal sean incorporados en los resultados de la casa matriz que es domiciliada en el país, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta peruano.” (Informe No. 2441-2008-EF/60.01)

Ahora bien, estos informes no solo plantean el criterio ya antes citado, sino también analizan un supuesto donde la condición de domiciliado no se hace extensiva a la sucursal. En dichos Informes se evalúa la aplicación de renta de fuente peruana por intereses, cuyo criterio de conexión no solo incluye la utilización económica en el país sino el domicilio del pagador.

En el caso analizado en los informes, se tienen intereses que son pagados por una sucursal extranjera de un banco domiciliado en el Perú a personas no domiciliadas, por lo cual, se consultó si las sucursales deberán realizar la retención de fuente peruana al ser pagadoras consideradas como domiciliadas en el Perú.

Sobre ello, los informes señalan que, para efectos del criterio de domicilio, la extensión de la condición de domiciliado no es aplicable para la sucursal, este únicamente es aplicable para generar el efecto de que los ingresos de las sucursales sean incorporados en los resultados de la matriz domiciliada.

Por lo tanto, se concluye que no existirá renta de fuente peruana por intereses cuando estos sean pagados por una sucursal en el exterior por personas domiciliadas en el país y cuando dichos capitales se encuentran directamente vinculados con sus actividades en el exterior.

Ello solo resalta nuevamente la razón de ser de la norma e incorpora un aspecto aún más importante que es que la extensión de la condición de domiciliado de la matriz a la sucursal como una única

persona jurídica, no puede ser aplicada como una norma general, sino que se deberá evaluar el caso en concreto.

5.2.3. Interpretación extensiva en el tratamiento de una matriz y una sucursal para las operaciones que esta última realice

La Norma VIII del Código Tributario establece expresamente que en vía de interpretación no se podrá extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Esta norma limita claramente a la Administración y al Tribunal Fiscal, impidiéndoles construir efectos tributarios sobre la base de extensiones no previstas por el legislador.

Respecto al sentido de esta norma, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema con fecha 24 de marzo de 2015, mediante Sentencia de Casación No. 4392-2013-Lima, emitió el siguiente precedente vinculante:

“5.2.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía, tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar.”

5.2.2 No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones, como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral a) del artículo 85 del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario.” (el énfasis es nuestro)

Por su parte Chávez (2003, p.210) ha indicado que la interpretación excesiva de la normativa tributaria se encuentra prohibida de manera expresa por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en tanto supone forzar los términos del sentido que establece la ley, extendiendo más allá del propósito y ámbito de la misma. En ese sentido, mediante este tipo de interpretación, el hecho imponible, la infracción o sanción, y las exoneraciones previstas en una norma, se extienden a supuestos para los que no han sido contemplados o incluidos en ella, ya que se utiliza un razonamiento forzoso.

Como se puede observar, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario contiene un límite taxativo, ello es que, la interpretación de las normas tributarias no puede extenderse a supuestos ajenos a los que han sido previstos por el legislador. Ello ha sido afirmado por la Corte suprema quien indicó que, sí es correcto el uso de la interpretación extensiva, pero solo cuando esta no colisione con la prohibición contenida en la Norma antes mencionada. En ese sentido, se debe descartar cualquier interpretación de una disposición que lleve a la creación de una obligación.

Ahora bien, en esa misma línea, en materia tributaria, uno de los principios constitucionales más relevantes es el principio de reserva de ley, el cual se encuentra regulado dentro del artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Este establece que solo por ley, o por decreto legislativo, se puede establecer, modificar o suprimir tributos, así como determinarse los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Por lo cual, mediante este principio se constituye una garantía para los contribuyentes, al asegurar que la carga tributaria que le sean impuesta debe derivar de una disposición legal expresa, y que ninguna obligación puede surgir de interpretaciones extensivas, analógicas o por integración de normas.

La Corte Suprema ha reconocido la interacción entre la Norma VIII y el principio de reserva de ley en tanto, mediante precedente vinculante en la Casación No. 6619-2021-Lima, ha indicado lo siguiente respecto al uso de los métodos de interpretación.

“5.4.5. Respecto de la interpretación de las normas tributarias se debe observar en estricto las reglas contenidas en la Norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica” (el énfasis es nuestro)

Habiendo aclarado ello, procederemos a evaluar el caso en concreto, en síntesis, la normativa peruana estipula que las sucursales establecidas en el exterior por personas jurídicas domiciliadas carecen de personería jurídica independiente, sin embargo, esto no implica que en todos los casos deban considerarse como una simple prolongación de la matriz. La extensión de la condición de domiciliado que establece el Reglamento responde a una finalidad específica la cual es permitir que las rentas generadas en el extranjero por dichas sucursales se integren a la base imponible global de la casa matriz, para efectos de la liquidación del Impuesto a la Renta peruano.

Esta interpretación es consistente respecto a la razón de ser de la norma, y respaldada tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal, los cuales han subrayado que dicha extensión no constituye una regla absoluta, sino que debe aplicarse únicamente cuando resulte necesaria para cumplir con la finalidad tributaria concreta que la

justifica. De esa manera, no puede utilizarse esta figura para alterar otras disposiciones del ordenamiento tributario.

El análisis antes realizado pone en evidencia entonces que la relación entre la matriz y la sucursal debe ser evaluada bajo el caso en concreto, considerando no solo la conexión jurídica entre ambas, sino también la autonomía que la sucursal pueda ejercer en el extranjero, así como la naturaleza de las rentas que genera.

En ese sentido, extender la interpretación del numeral 3 del inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que hace extensiva la condición de domiciliado a las sucursales en el exterior de empresas peruanas, más allá de su finalidad original, constituye una transgresión directa al principio de reserva de ley, de acuerdo con lo indicado por la Corte Suprema.

Por lo cual, pretender aplicar esta ficción para otros fines, como lo es imputar aprovechamiento económico de servicios en Perú a un no domiciliado cuando sus servicios no fueron útiles para el desarrollo de una actividad económica de un perceptor de renta de tercera categoría domiciliado, y aún más considerando que esa finalidad no se encuentra vinculada con la acumulación de ingresos de la sucursal con la matriz, sería ir más allá de lo previsto por la normativa tributaria.

Este mismo razonamiento se puede observar a su vez en la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal. En la Resolución No. 016644-10-2011, el Tribunal concluyó lo siguiente:

“Que respecto de lo sostenido por la recurrente cuando señala que según lo previsto en el numeral 3 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta -en concordancia con los artículo 6° y 7° de dicha Ley-, la condición de domiciliado es extensiva a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior establecidos por personas domiciliadas en el país,

corresponde mencionar que dicha normativa regula una ficción que tiene como objeto atribuir la totalidad de las rentas gravadas de fuente mundial que genere una persona domiciliada mas no inaplicar la restricción de deducibilidad del gasto financiero por préstamos obtenidos de una entidad residente en un país de baja o nula imposición, a que se refiere el inciso m) del artículo 37° antes mencionado -considerando que no lo establece expresamente-, por lo que lo alegado por la recurrente no resulta atendible; señalar lo contrario implicaría restar contenido a una norma especial sobre deducibilidad del gasto, ampliando indebidamente los alcances de la anotada ficción legal e infringiendo lo previsto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual en vía de interpretación no cabe extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley, por lo que el reparo materia de análisis debe ser confirmado." (el énfasis es nuestro)

En la Resolución citada la recurrente había obtenido un préstamo por parte de la sucursal del Banco de Crédito del Perú en Nassau por lo cual tuvo que desembolsar intereses a favor de esta. La recurrente argumentó que los intereses debían ser considerados como gastos financieros, aun cuando la sucursal se encontraba ubicada en un país no cooperante, debido a que la sucursal era la extensión de la matriz ubicada en el Perú y por ende se entendía que los intereses habían sido pagados a la matriz.

Sin embargo, el Tribunal fue claro en indicar que la extensión tiene como motivación detrás el incorporar los ingresos de la sucursal a la matriz, por lo cual, pretender utilizar esta figura bajo otra motivación no era posible y no se encontraba de acuerdo a la normativa.

5.2.4. Aplicación de la pregunta a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021

La legislación tributaria peruana, en efecto, extiende la condición de domiciliado a las sucursales en el extranjero de sociedades domiciliadas en el país. No obstante, esta extensión tiene una finalidad precisa y delimitada, según lo ha señalado la SUNAT y el Ministerio de Economía en sus pronunciamientos, ello es incorporar las rentas extranjeras generadas por la sucursal en la base imponible de la matriz domiciliada para efectos del Impuesto a la Renta.

Ello significa que, la extensión de la condición de domiciliado no aplicará bajo todos los supuestos, por lo cual, en esa misma línea, no sería posible partir de una premisa considerada como cierta que permita entender de manera automática que todo lo que recibe la sucursal en el exterior puede reputarse como aprovechado por la matriz en el país.

En ese sentido, trayendo el análisis al criterio de conexión de utilización económica, si nos encontramos ante un servicio que ha sido contratado y utilizado directamente por la sucursal en el exterior para el desarrollo de su propia actividad económica, no resulta razonable presumir que dicho servicio haya generado un beneficio económico a la matriz domiciliada, ni mucho menos que haya sido utilizado económicamente en el país. Esta conclusión es especialmente válida cuando la sucursal generó renta de fuente extranjera, y no estamos ante un supuesto de sujeto domiciliado receptor de renta de tercera categoría obtenida íntegramente en Perú.

Como se desarrolló en el punto 5.1, el criterio de conexión de utilización económica fue incorporado a la normativa tributaria en orden de poder gravar las nuevas tecnologías que son prestadas por los no domiciliados. De esa forma, se vuelve relevante considerar que habrá renta de fuente peruana sujeta a retención por parte de un no domiciliado, siempre que este servicio sea útil para el desarrollo de la actividad económica de un receptor de renta de tercera categoría domiciliado en el país.

En ese sentido, la extensión de domicilio y de personería jurídica de una matriz a una sucursal no sería relevante para efectos de determinar si se cumple o no con el criterio de conexión de utilización económica, pues esta no se encuentra vinculada a un reconocimiento de ingresos para la determinación del Impuesto a la Renta que pueda tener la sucursal y la matriz, por el contrario, se encuentra vinculada a la determinación del Impuesto para un proveedor no domiciliado que prestó el servicio.

Sin perjuicio de ello, debemos recalcar a su vez lo desarrollado en el punto 5.1.3. El tercer elemento para la generación de una utilización económica consiste en determinar si hubo un sujeto domiciliado receptor de tercera categoría que generó o pudo generar renta con motivo de la actividad económica que pudo desarrollar gracias al servicio digital que recibió.

En ambos servicios digitales, pasarela de pagos y servicio de telecomunicaciones, no se advierte que el servicio haya favorecido al desarrollo de actividades económica de un receptor de renta de tercera categoría. Por el contrario, ambos servicios fueron útiles para el desarrollo de las actividades económicas de la sucursal establecida fuera del país. Asimismo, de acuerdo con lo indicado por la recurrente, las actividades fueron desarrolladas en su totalidad en el extranjero no teniendo incidencia en el país, por lo cual esta únicamente generó renta considerada de fuente extranjera, siendo que la sucursal no sería una receptora de renta de tercera categoría.

En orden de poder demostrar ello, más allá de la explicación brindada por la recurrente, esta presentó un listado de pasajes aéreos vendidos en el exterior, que contenía el detalle del precio total y el porcentaje de comisión pagada al proveedor no domiciliado por los servicios de procesamiento de tarjetas. Así como también, una muestra de cinco pasajes aéreos, emitidos por la recurrente, que figuran en el referido

listado en los cuales se consignan los códigos de Oficina a través de la cual se había producido la venta de dichos pasajes aéreos.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, es preciso recalcar que, bajo nuestro criterio, la matriz domiciliada pudo presentar documentación que demostrara aún más que la utilización económica fue realmente de la sucursal y no de la matriz. Por ejemplo, pudo brindar la nacionalidad de la clientela que compró los pasajes cuya venta fue procesada mediante el procesamiento de pago, nombre del personal de la sucursal que manejaba la pasarela y el procesamiento, flujo de ingresos de la sucursal respecto a la venta de pasajes, registros de tráfico aéreo vinculado a los pasajes vendidos, estadísticas respecto a que la venta de los pasajes no fue relevante ni material para la matriz, entre otros.

Ahora bien, siendo que estamos analizando la extensión de la condición de domiciliado a la sucursal, es menester nuestro el indicar que el Tribunal Fiscal sí se pronunció respecto a este de la siguiente forma:

“Que como se aprecia del anotado Informe No. 178-2010-EF/66.01, este examina un caso distinto al de autos, relacionado a rentas calificadas como de fuente peruana en base al criterio de conexión del domicilio del pagador, concluyéndose que para dicho efecto no debe considerarse como "domiciliado" a la sucursal de una empresa peruana en el exterior. Al respecto, cabe recalcar que se ha interpretado que conforme con lo dispuesto por el primer párrafo del numeral 1 del tercer párrafo del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, si se verifica que el servicio digital es útil para que el usuario, un perceptor de rentas de tercera categoría, como es la recurrente, genere rentas de fuente peruana o rentas de fuente extranjera, igualmente existirá utilización económica en el país, advirtiéndose que a través de dicha interpretación no se está extendiendo a las sucursales u oficinas ubicadas en el exterior

de la recurrente la calificación de domiciliada, como si había ocurrido en el caso recogido en el informe señalado, sino que se está efectuando la verificación de las operaciones y actividades realizadas por la recurrente fuera del país a través de ellas (mediante las cuales esta habría generado renta de fuente extranjera), por lo que el reparo acotado respecto de los servicios prestados por los proveedores AMEX y Paymentech y el análisis”

De esa manera, el Tribunal indica que al forzar la figura no hay una extensión de la condición del domiciliado, por el contrario, se estaría realizando una verificación de las transacciones y laborales realizadas por la matriz domiciliada fuera del país a través de su sucursal. Sobre ello debemos señalar que, a lo largo del análisis elaborado por el Tribunal, no se observa que este se haya fundamentado de manera adecuada el por qué se entiende que los servicios fueron indispensables para la realización de actividades de la matriz domiciliada, así como tampoco desvirtúa de manera adecuada por qué no habría un aprovechamiento económico único de la sucursal.

Por lo cual, si bien coincidimos con el Tribunal respecto a que se debe realizar la verificación de las consecuencias del servicio, ello únicamente queda redactado más no aplicado en la realidad, pues, como ya se indicó, el Tribunal obvia realizar un análisis adecuado con un sustento mayor donde sostenga de manera clara el porqué de su decisión.

Por lo tanto, no resulta pertinente sostener que, por el solo hecho de compartir la misma residencia fiscal a efectos de la acumulación de ingresos para la determinación del Impuesto, la utilización de los servicios por parte de la sucursal pueda trasladarse extensivamente al territorio nacional. El análisis correcto exige determinar si hubo o no utilización real en nuestro país, el cual ya fue desarrollado en puntos anteriores, habiendo concluido que la beneficiada finalmente era la sucursal y no la matriz domiciliada.

En el caso analizado, la evidencia presentada por el contribuyente demuestra que los servicios contratados fueron consumidos íntegramente por la sucursal en el exterior, sin impacto operativo ni de ingresos para la matriz peruana. El Tribunal Fiscal, al basarse solo en el registro contable de la matriz que incluye los ingresos de la sucursal, soslayó evaluar la materialidad del aprovechamiento, es decir quien fue el beneficiario efectivo, y la ausencia de beneficio para la matriz, vulnerando la Norma VIII y con ello el principio de reserva de ley. Concluir lo contrario implicaría extender indebidamente la ficción de domicilio más allá de su finalidad específica y gravar un supuesto no contemplado por la ley.

5.3. ¿La presunción establecida en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta puede admitir una prueba en contrario?

5.3.1. Naturaleza de la presunción y la aplicación de la prueba en contrario

De acuerdo con Hernández (1985, p. 32), la doctrina define las presunciones como aquella inferencia que permite, a partir de un hecho probado, deducir otro no demostrado, ya sea por mandato del legislador o por valoración judicial

En esa línea Jossierand en Hernández (Ibid.) indica que las presunciones son las deducciones que la ley o el magistrado pueden efectuar de un hecho cierto para llegar a un hecho que se desconoce.

Existen dos tipos de presunciones legales, las conocidas como relativas y aquellas conocidas como absolutas. Ambas tienen en común que no solamente deben estar plasmadas en la normativa sino también una exoneración de carga probatoria. De otro lado, una distinción clave entre ambas es que en las primeras es posible desvirtuar la existencia del hecho que se desconoce y quien debe

asumir la carga de la prueba es aquella persona que es afectada. En cambio, las segundas, como su propia denominación lo sugiere, no admiten prueba en contrario de modo que producen efectos de pleno derecho (Ibid.).

De otro lado, Coraggio (2000, p. 1) indica que las presunciones se caracterizan principalmente en materia fiscal en cuanto a un hecho desconocido, presuntamente considerado subsistente en presencia de ciertos requisitos, representa el supuesto concreto para la que activa una obligación tributaria.

Asimismo, señala (Ibid.) que son dos las circunstancias en las cuales el legislador en materia tributaria puede utilizar las presunciones: (i) como instrumento de técnica normativa, donde la imposición presume su existencia cada vez que se cuenta con requisitos en un caso concreto, y (ii) en términos de prueba, en tanto en la determinación del presupuesto impositivo se facilita el peso presuntivo a los hechos.

En esa línea, es necesario mencionar que, las presunciones de tipo absolutas pueden ser confundidas a su vez con el término "ficción", en tanto como se señalará a continuación ambos provienen de hechos que, aun cuando no se tiene una certeza de su existencia, se considera que tienen consecuencias jurídicas.

De acuerdo con Arana (2006, p. 316), a diferencia de la ficción jurídica, que se basa en hechos conscientemente inexistentes creados por el legislador con fines normativos, la presunción absoluta parte de un hecho comprobado para derivar una consecuencia jurídica respecto de otro hecho probable, aunque no probado. Mientras la primera impone una "verdad jurídica" ajena a la realidad fáctica, la segunda opera como una herramienta para suplir la falta de probanza directa.

Como se puede intuir de las citas proporcionadas, en el ámbito jurídico, las presunciones operan como herramientas que permiten

derivar la existencia de un hecho no probado a partir de otro que sí ha sido verificado. Esta lógica inductiva habilita tanto al legislador como al juzgador a suplir la ausencia de prueba directa cuando existen indicios objetivos que justifican tal inferencia.

Dentro de este esquema, las presunciones legales pueden clasificarse en relativas y absolutas. Ambas tienen como punto común que deben estar expresamente establecidas por ley y que liberan a quien las invoca de la carga probatoria, pero se distinguen en que las primeras admiten prueba para desvirtuarlas, mientras que las absolutas se imponen de pleno derecho, sin posibilidad de refutación.

Es importante, sin embargo, no confundir a las presunciones absolutas con las ficciones jurídicas. Aunque ambas crean efectos legales sin certeza total, la ficción parte de un hecho conscientemente inexistente, mientras que la presunción absoluta se basa en la probabilidad razonable de un hecho derivado de otro real.

Ahora bien, respecto a la aplicación de la prueba en contrario, Eseverri (1995, p. 49) ha indicado que las presunciones relativas, si bien mantienen una estructura similar a las presunciones absolutas, se diferencian en cuanto la primera de ellas sí permite la prueba en contrario para descomponer el razonamiento detrás de la aplicación de una norma. Ello debido a que, mantiene abierta la posibilidad de la presentación de una prueba suficiente de que la deducción lógica impuesta en la normativa no ha tenido lugar en el plano real.

Las presunciones absolutas, desarrolla el autor (Ibid, p. 42), por otra parte, suponen la negación absoluta de cualquier actividad que pueda presentar una prueba para el contribuyente. Siendo que, si bien estas no permiten la presentación de pruebas, no impide a la Administración el poder valorarlas.

Ahora bien, si bien la doctrina hace una diferenciación entre los tipos de presunciones, la normativa tributaria no señala de manera expresa cuándo nos encontramos ante una presunción legal relativa y cuándo estaremos ante una absoluta. Sin perjuicio de ello, el Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 004549-1-1995, ha indicado lo siguiente:

“Que, según la doctrina jurídica las presunciones legales son las establecidas por la ley, para dar existente un hecho, aun cuando en la realidad no pudiera haber sido cierta; en este sentido, las presunciones se califican de pleno y absoluto derecho (iuris et de iure) y relativas (iuris tantum) debiendo las absolutas precisadas como tales en la ley, en tanto que las relativas ser no necesariamente”

En ese sentido, para efectos de que una presunción sea considerada como absoluta dentro de nuestra normativa tributaria, esta necesariamente deberá ser expresada de esa forma en la norma, siendo que, se deberá indicar que esta presunción no admitirá prueba en contrario.

Para un mejor entendimiento, podemos observar que, este reconocimiento expreso de la no aplicación de una prueba en contrario sí ha sido establecido de manera expresa en otros artículos dentro de la Ley del Impuesto a la Renta. Un ejemplo sería las presunciones reguladas por el artículo 105 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- (i) Son presunciones debido a que parten de un hecho en concreto, como lo son los numerales 1, 2 y 3, para atribuir una consecuencia jurídica, la que sería la distribución de la ganancia.
- (ii) Son absolutas porque indican que no admiten prueba en contrario.

En ese sentido, como se puede observar, una presunción que se encuentre comprendida en la normativa tributaria y no indique la no aceptación de una prueba en contrario, no puede ser considerada como una presunción absoluta. Siendo que, de ser ello así, deberá ser considerada como una presunción relativa capaz de ser rebatida mediante una prueba en contrario.

5.3.2. Presunción de utilización económica

El artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta reconoce como presunción para la aplicación del criterio de conexión de utilización económica cuando un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad de gastos.

En ese sentido, en orden de poder analizar si esta presunción admite o no una prueba en contrario, se deberá analizar si puede ser considerado como una presunción relativa, absoluta o una ficción.

a) Ficción

Como se desarrolló en el punto 5.3.1, en una ficción la norma parte de un hecho que no es real para establecer una consecuencia jurídica determinada como cierta en todos los casos. Ello implica que no admitirá prueba en contrario.

Ahora bien, el artículo en análisis no parte de un hecho que sea considerado como inexistente, pues la norma parte de un hecho concreto, el cual es el reconocimiento como gasto o costo del servicio prestado por el no domiciliado. Asimismo, no se establece que ello sea irrefutable en todos los supuestos ni que se excluya la presentación de una prueba.

En ese sentido, podemos concluir que la presunción establecida en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no establece una ficción que no admita prueba en contrario.

b) Presunción absoluta

Como ya se indicó en el punto 5.3.1, en la presunción absoluta se parte de un hecho existente en orden de poder determinar una consecuencia jurídica que es muy probable de darse. En ese sentido, la materialización del hecho existente produce automáticamente las consecuencias jurídicas establecidas en la norma. Este tipo de presunciones no admiten prueba en contrario.

En el artículo en análisis, vemos que en efecto se parte de un hecho existente, como lo es la utilización como gasto o costo el servicio digital recibido, para presumir una consecuencia jurídica, como lo es la utilización económica. Sin perjuicio de ello, debemos señalar que en la redacción del cuerpo normativo no podemos encontrar la prohibición de admitir una prueba en contrario, ni siquiera de la misma interpretación de esta.

Por lo cual, podemos concluir que el artículo 4-A no establece una presunción absoluta que no admite prueba en contra.

c) Presunción relativa

Finalmente, en una presunción relativa se parte de un hecho existente en orden de determinar una consecuencia jurídica. Sin embargo, la diferencia se sostiene en que esta presunción admite la presentación de una prueba que pueda desmeritar que el hecho jurídico necesariamente tuvo como consecuencia aquella que está establecida dentro de la norma.

El artículo en análisis no impide al contribuyente presentar alguna prueba en contrario, por el contrario, únicamente menciona la existencia de una presunción. Ello se debe entender de esa manera pues, para poder estar en una presunción absoluta, necesariamente este deberá indicar que no se admitirá una prueba en contrario, de ahí la razón de por qué se consideran absolutas.

En ese sentido, como se puede observar, la presunción dentro del artículo 4-A deberá ser considerado como relativa y por ende se aplicará una prueba en contrario.

Ahora bien, sin perjuicio del análisis antes realizado debemos indicar que el Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 06325-9-2021, sí se pronunció respecto a la naturaleza de la presunción de utilización económica. Cabe resaltar que, el caso evaluado en la mencionada Resolución evalúa servicios por asistencia técnica y no servicios digitales.

“Que cabe anotar que la citada presunción no califica como una ficción legal ni tampoco como una presunción *iure et de iure* o absoluta, sino como una presunción *iuris tantum* o relativa, esto es, que admite prueba en contrario, advirtiéndose que, en el presente caso, la configuración de la citada presunción le fue comunicada a la recurrente mediante los Requerimientos emitidos en los procedimientos de fiscalización de autos, a fin de que esta la desvirtúe, tal como se describió líneas arriba. No obstante, aquella no presentó documentación probatoria que acredite que los servicios de mantenimiento de aeronaves recibidos no le sirvieron para el desarrollo de sus actividades, desvirtuando así la aludida presunción, apreciándose más bien que lo que se desprende de lo actuado es que tales servicios le fueron útiles e indispensables a la recurrente para el desarrollo de su particular actividad económica, como así lo dejó anotado la Administración en los resultados de los anotados requerimientos.” (el énfasis es nuestro)

Como se puede observar, el Tribunal en esta Resolución sí reconoce que la presunción admite prueba en contrario, siendo que incluso señala que en caso la recurrente hubiera presentado pruebas contundentes de que en efecto no haya una utilización económica de los servicios, la SUNAT pudo haberlas evaluado.

Finalmente, debemos señalar que en la Resolución⁴, el Tribunal incluso ha indicado que se debe tener en cuenta que, en el caso de presunciones delegadas, ellas son las presunciones con fuerza de ley que son consagradas mediante Reglamento por el Poder Ejecutivo, estas deben ser necesariamente relativas, pues, en base al principio de legalidad, las absolutas solo pueden ser aclaradas por Ley.

5.3.3. Análisis probatorio

El artículo 125 del Código Tributario delimita los medios probatorios que pueden presentarse en la vía administrativa, como lo son los documentos, pericias e inspecciones, y ordena que la autoridad competente valore esos elementos junto con las manifestaciones que hayan sido obtenidas por la SUNAT.

En esa misma línea, el artículo 126 del Código Tributario señala que para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

Esta doble previsión en el Código da a entender que incluso en materia tributaria el análisis de un caso en concreto no se agota con los medios probatorios que son presentados por los administrados, sino que incluso la SUNAT y el Tribunal Fiscal cuenta con la potestad y el deber

⁴ Ello se sustrae de la nota al pie número 30, donde se cita a la autora Hernández Martínez.

de impulsar actuaciones adicionales de ser necesario cuando el caso así lo requiera.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo I del Título Preliminar del Decreto Supremo No. 004-2019-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, la "LPAG"), dicha Ley será de aplicación para todas las entidades de la Administración Pública. Por lo tanto, la actuación de la SUNAT y el Tribunal Fiscal se debe regir por dicha Ley, y por ende le será de aplicación los principios y garantías del procedimiento administrativo que se lleve a cabo.

De esta manera, como se desarrolló en el punto anterior, la presunción establecida en el Reglamento puede admitir prueba en contrario, por lo que la recurrente estaba facultada a exhibir los medios probatorios que considerase idóneos para defender su postura y presentarlos a la autoridad administrativa.

Ello se ve apoyado por el numeral 1.2 del artículo IV de la LPAG el cual indica que los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo, como, por ejemplo, a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios, a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda, y a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Asimismo, el artículo 68.1 de la LPAG indica que los administrados están facultados para proporcionar a las entidades la información y documentos vinculados a sus peticiones o reclamos que estimen necesarios para obtener el pronunciamiento.

Tomando en consideración ello, bajo nuestra opinión, la prueba adecuada para demostrar un aprovechamiento real por parte de una de una de las partes sería la elaboración de un informe de gestión de

negocios, donde un especialista en el rubro de transporte aéreo internacional, hubiese tenido que explicar, paso a paso, desde el punto de vista operativo, cómo es que el servicio digital generó rentas a la matriz o a la sucursal y cómo así el servicio digital fue objeto de aprovechamiento económico en el Perú por parte de la matriz o de la sucursal.

Ello debido a que únicamente un informe de tal naturaleza⁵ podría en efecto demostrar en el aspecto económico quién se benefició de los servicios prestados por lo no domiciliados al utilizarlos para el desarrollo de sus actividades económicas.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, debe tomarse en consideración que, conforme al principio de verdad material previsto en el artículo IV de la LPAG, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal están obligados a analizar los hechos sustanciales del caso, más allá de las formas. Esta obligación implica que debieron considerar con mayor precisión la realidad operativa de la empresa, es decir, el lugar donde efectivamente se utilizaron los servicios y se derivaron los beneficios.

En esa misma línea, el artículo 156 de la LPAG indica que la autoridad competente, aun sin pedido de una de las partes, debe actuar de forma necesaria para su tramitación, y en ese orden superar cualquier obstáculo que se oponga a regular tramitación del procedimiento. Siendo que, el artículo 173.1 de la misma norma señala que la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio⁶ establecido en la presente Ley.

⁵ Cabe resaltar que, de no haber sido esta prueba suficiente para el Tribunal Fiscal, consideramos nos podríamos encontrar ante una prueba conocida como diabólica. Dicha prueba ha sido definida por el Tribunal Constitucional, en los Expediente No. 06135-2006-PA/TC, Expediente No. 00968-2022-PHC/TC, Expediente No. 06135-2006-PA/TC, como una prueba difícil e incluso imposible de acreditar, no por su inexistencia, sino por el considerable grado de dificultad que implica obtenerla.

⁶ De acuerdo con el numeral 1.3 del Artículo IV de la LPAG, el principio de impulso de oficio solicita que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la

Por lo cual, en caso la SUNAT y el Tribunal Fiscal consideren no tener la información suficiente para el análisis de una operación como en el caso en concreto, debieron haber realizado sus propias investigaciones y/o solicitar directamente al administrado la presentación de información adecuada tanto mas si el objeto de análisis no ha sido discutido a nivel jurisprudencial y doctrinario.

5.3.4. Aplicación de la pregunta a la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021

Como hemos podido determinar entonces, la presunción establecida en el artículo 4-A tiene carácter de ser relativa, por tanto, se puede presentar una prueba en contrario en orden de determinar si en el plano de realidad hubo o no una utilización económica de los servicios.

Ahora bien, en el caso de actividades de telecomunicaciones corporativos brindados por el proveedor no domiciliado, el Tribunal Fiscal indicó que, en tanto este fue considerado como gasto dentro de la determinación de la matriz domiciliado, se debía entender que habría una utilización económica en el país. Sin embargo, somos de la opinión que el Tribunal omitió evaluar correctamente la presunción al considerarla como absoluta, pues su principal argumento recae en el reconocimiento del gasto y no la evaluación exhaustiva de pruebas⁷.

realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

⁷ El Tribunal da a entender en la Resolución que únicamente consideró la apreciación que tuvo la Administración de las pruebas de acuerdo a lo siguiente:

“Que además, debe mencionarse que en los párrafos de la resolución apelada transcritos por la recurrente en su escrito de alegatos, la Administración solo hace una descripción de los hechos en el sentido que la recurrente aceptó la calificación de servicio digital, y que esta alegó que el servicio no fue utilizado económicamente en el país, adjuntando documentación a fin de sustentar tal aspecto, en el procedimiento de fiscalización, por lo que no se aprecia que la Administración haya reconocido que la documentación presentada ampare la posición de la recurrente sobre que los servicios

Sin perjuicio de ello, sí debemos reconocer que, tal como hemos desarrollado en el punto 5.1.3.2, la recurrente pudo presentar otras pruebas con carácter suficiente para desmeritar si en efecto hubo una utilización económica. Así pues, si el Tribunal Fiscal hubiera motivado de manera correcta su decisión, basándose en el análisis de cada instrumento probatorio puesto a disposición por la recurrente y no solo la presunción, sí hubiera podido llegado a la conclusión de que hubo una utilización económica en el país, al menos por la parte de este servicio que fue utilizado como gasto.

Sin embargo, esta decisión se basaría únicamente en que la matriz domiciliada no presentó pruebas que esta considere suficientes, como por ejemplo, demostrar que el acceso a la plataforma se efectuaba principalmente desde su sucursal, o si la red se utilizaba para interconectar a personal y sistemas informáticos ubicados fuera del Perú, o si el uso de este servicio mejoró la venta de pasajes solo para la sucursal, y no en el hecho de que la recurrente no se encontraba permitida de presentar pruebas para contradecir la presunción.

El mismo análisis aplicaría para el servicio de pasarela de pagos. Si bien el Tribunal Fiscal no utiliza la presunción como argumento principal, sí es mencionado por este, por ende, se debe hacer hincapié en que la conclusión antes desarrollada se aplica a su vez para este servicio.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- (i) El criterio de conexión de utilización económica en el país solicita para la generación de renta de fuente peruana que un servicio, aunque contratado y ejecutado desde el exterior, sea efectivamente empleado, dispuesto o aprovechado por un sujeto domiciliado en el

prestados por los proveedores antes indicados fueron utilizados económicamente fuera del Perú, como esta afirma.” (el énfasis es nuestro)

Perú para sus fines, contribuyendo al desarrollo de su propia actividad.

- (ii) Bajo este criterio deja de ser relevante la presencia física, quién realiza el pago o si se generan ingresos directos, tomando mayor importancia entonces que el servicio sea útil para el desarrollo de actividades económicas que ocurren en el país y que estas tengan la posibilidad de generar una renta también en el país.
- (iii) La decisión del Tribunal Fiscal respecto a que sí se observa una utilización económica de los servicios de pasarela de pago y procesamiento de tarjeta de crédito por parte de la matriz domiciliada no es correcta. Ello debido a que es la sucursal quien finalmente aprovecha el servicio para el desarrollo de su actividad económica en el exterior. Asimismo, no ha logrado sustentar que de manera indirecta los servicios que se presenten a una sucursal favorecen a su vez a la matriz. Lo mismo se debe tomar en consideración respecto a los servicios de telecomunicaciones corporativas. Sin embargo, será relevante para este último servicio mencionar que la matriz domiciliada tampoco presentó documentación suficiente que demostrar como innegable la no utilización económica de los servicios por parte de esta.
- (iv) La extensión de la condición de domiciliado no debe aplicarse bajo todos los supuestos, por lo cual, en esa misma línea, no sería posible partir de una premisa considerada como cierta que permita entender de manera automática que todo lo que recibe la sucursal en el exterior puede reputarse como aprovechado por la matriz en el país.
- (v) En ambos servicios digitales, pasarela de pagos y servicio de telecomunicaciones, no se observa que el servicio haya sido en beneficio del desarrollo de actividades económica de la matriz domiciliada, pues de acuerdo a lo desarrollado ambos servicios fueron relevantes para el desarrollo de las actividades económicas

de la sucursal ubicada en el extranjero. Asimismo, de acuerdo con lo indicado por la recurrente, las actividades fueron desarrolladas en su totalidad en el extranjero no teniendo incidencia en el país, por lo cual esta únicamente generó renta considerada de fuente extranjera. En ese sentido, en el caso en concreto, no existe un aprovechamiento por parte de la matriz de los servicios que recibió su sucursal en el extranjero.

- (vi) La presunción establecida en el artículo 4-A, respecto a que se considerará que hubo utilización económica de un servicio digital cuando este sea reconocido como gasto o costo, tiene carácter de ser relativa, por tanto, se puede presentar una prueba en contrario en orden de determinar si en el plano de realidad hubo o no una utilización económica de los servicios.
- (vii) Aun cuando la presunción es considerada como relativa, el Tribunal omitió evaluar correctamente la presunción al considerarla como absoluta, pues su principal argumento recae en el reconocimiento del gasto y no la evaluación exhaustiva de pruebas. A pesar de ello, si el Tribunal Fiscal hubiera motivado de manera correcta su decisión, basándose en el análisis de cada prueba y no solo la presunción, sí hubiera podido llegar a la conclusión de que hubo una utilización económica en el país, al menos por la parte de este servicio que fue utilizado como gasto.
- (viii) A efectos del inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, un servicio digital prestado por un proveedor no domiciliado generará renta de fuente peruana cuando se acredita su utilización económica en el país. En ese sentido, no es relevante la ubicación técnica del prestador, el lugar donde se ejecuta físicamente la prestación ni quién realiza el pago lo determinante es que el servicio contribuya a la obtención de la renta generada por un perceptor de tercera categoría. En una relación sucursal-matriz, ello solo ocurrirá si el servicio se aprovecha efectivamente en las operaciones que la

matriz domiciliada desarrolla en el Perú y, por tanto, contribuye directa o indirectamente a la generación de su renta.

- (ix) Asimismo, aun cuando la matriz pueda utilizar como gasto la contraprestación pagada por el servicio, la presunción relativa de utilización económica bajo dicho supuesto, puede desvirtuarse si el contribuyente demuestra, con prueba idónea, como registros de servidores, facturación a clientes exclusivamente del exterior, localización del personal y equipos fuera del país, o principalmente un informe elaborado por un experto económico que demuestre que la prestación se consumió íntegramente en el extranjero contribuyendo al desarrollo de actividades y generando únicamente renta a favor de la sucursal.

BIBLIOGRAFÍA

Arana, D. (2006). ¿La intención es lo que cuenta? : acerca de la determinación de la obligación tributaria bajo métodos presuntivos. *IUS ET VERITAS*, 16(33), 315-321. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12360>

Bravo, J. (2004). Asistencia técnica e impuesto a la renta: A propósito de la reciente modificación a la Ley del Impuesto a la Renta. *Derecho & Sociedad*, (22), 347-351. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16790>

Casación 4392-2013-LIMA (2015, 24 de marzo). Corte Suprema de Justicia de la República. Recuperado a partir de <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013+-+Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>

Casación 13159-2016-LIMA (2018, 14 de junio). Corte Suprema de Justicia de la República. Recuperado a partir de <https://lcqconsultores.com/wp-content/uploads/2022/08/Casacion-13159-2016-LIMA.pdf>

Casación 9575-2017-LIMA (2019, 16 de mayo). Corte Suprema de Justicia de la República. Recuperado a partir de <https://aplicativo.pj.gob.pe/cejsupremo/Expediente/ExpedienteVerPDF.aspx?data=EFR9cl3TyF8h3EZM3FgpaJNgaB/QemcX3WQuSAIXHyw+ZCoZyuxr3nAf2zmvoTC9aC6yR1YdFnRITlbsj2PObEV4ipVRlZ/qO7b5TzSB5NfSYkrRe/INrkoACc6+PTZr4CqJGzHi6nt8vaNKC77EC+arOfRGRUpla/E6Nzhsuf9qtoLzVDWTGL3STPophgj3lstdnD2oVbcs/EJfAEzR2NXsBu1TWmqzXV/vWEPBpDw11Pvcl4wuVOdEjwThrv9svqgFJK/dntZt5MTZ6/74QtqYr/1bPKcmVPuQIBzxQ8WLIFQVpiNwWhfZqxe6mSn3RA==>

Casación 6619-2021-LIMA (2023, 12 de enero). Corte Suprema de Justicia de la República. Recuperado a partir de <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/515cce004b0a0732b5deb5daba021149/CASACI%C3%93N+N%C2%BA+6619-2021.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=515cce004b0a0732b5deb5daba021149>

Castellanos, J. (2023). Criterios de vinculación impositiva y tratados para la eliminación de la doble o múltiple imposición internacional. *Derecho Global. Estudios Sobre Derecho Y Justicia*, 8(23), 133–157. Recuperado a partir de <https://doi.org/10.32870/dgedj.v8i23.535>

Chávez, A. (2003). La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Derecho & Sociedad*, (20), 204-211. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17306>

Chávez, A. (2021). La interpretación en el derecho tributario. *Giuristi: Revista De Derecho Corporativo*, 2(4), 151–180. Recuperado a partir de <https://doi.org/10.46631/Giuristi.2021.v2n4.03>

Congreso de la República (1997, 09 de diciembre). *Ley 26887. Ley General de Sociedades*. Diario Oficial El Peruano. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H777285>

Coraggio, P. (2000). El uso de las presunciones para la determinación de las obligaciones tributarias. En CIAT, *Capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la administración fiscal*, 1-10. Recuperado a partir de https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2000/Espanol/Taormina_i talia_2000_tema_3_3_coraggio.pdf

Eseverri, C. (1995). *Presunciones legales y derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A.

García, R. (1980). Impuesto Sobre la Renta - Teoría y Técnica del Impuesto. CIAT.

Hernández, L. (1985). Las presunciones legales en el sistema tributario peruano. En *IPDT, XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* (pp. 31-47). https://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev09_LHB.pdf

Informe 180-2002-SUNAT/K00000 (2001, 19 de setiembre). Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i1802001.htm>

Informe 366-2003-SUNAT/2B0000 (2003, 30 de diciembre). Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i3662003.htm>

Informe 228-2004-SUNAT/2B0000 (2004, 25 de noviembre). Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i2282004.htm>

Informe 2441-2008-EF/60.01 (2008, 26 de noviembre). Ministerio de Economía y Finanzas.

Informe 178-2010-EF/66.01 (2010, 10 de junio). Ministerio de Economía y Finanzas.

Medrano, H. (1991). Los criterios de vinculación en el Impuesto a la Renta. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (20), 5-44. https://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev20_HMC.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas (1994, 21 de setiembre). *Decreto Supremo 122-94-EF. Aprueban el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Diario Oficial El Peruano. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H764581>

Ministerio de Economía y Finanzas (1999, 15 de abril). *Decreto Supremo 055-99-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo*. Diario Oficial El Peruano. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H784217>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2004, 08 de diciembre). *Decreto Supremo 179-2004-EF. Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Diario Oficial El Peruano. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428>

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (2019, 25 de enero). *Decreto Supremo 004-2019-JUS. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único de la Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General*. Diario Oficial El Peruano. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1226958>

Muñoz, S. (2008). Los servicios digitales como supuestos de renta de fuente peruana. En *IPDT, X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* (pp . 165-193). Recuperado a partir de https://www.ipdt.org/uploads/docs/12_XJorIPDT_SMS.pdf.

Obregón-Sevillano, T. (2011). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, (025), 361-375. Recuperado a partir de <https://doi.org/10.26439/advocatus2011.n025.404>

OCDE (2022). *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. Recuperado a partir de <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

Pérez, K. (2009). Tratamiento Tributario y Tratamiento Societario de las Sucursales en la Legislación Peruana ¿Convivencia pacífica o diferencias irreconciliables entre ambas regulaciones? - Primera Parte. *Derecho & Sociedad*, (33), 97-105. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17461>

Polo, R. (2024). Criterios de Conexión en el Impuesto a la Renta peruano: Evaluación y retos en el contexto actual. En M. Puga de la Rocha (Coord.), *Libro Conmemorativo por el 40 Aniversario de IFA Perú* (pp. 241-264). Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

Ramirez-Gastón, A. (2008). Algunos aspectos vinculados al Tratamiento Tributario aplicable a las Sucursales Establecidas en el Extranjero de Empresas Constituidas en el País: Panorama Internacional y Local. En *IPDT, X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* (pp . 399-428). Recuperado a partir de https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1629_15_ct30_args.pdf

Reyes, J. (2021). Fiscalidad directa de la economía digital. *Advocatus*, (040), 171-180. <https://doi.org/10.26439/advocatus2021.n040.5291>

Resolución 004540-1-1995 (1995, 31 de agosto). Tribunal Fiscal. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1995/1/1995-004540-1.PDF

Resolución 02255-5-2000 (2000, 28 de marzo). Tribunal Fiscal. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/5/2000_5_0225.pdf

Resolución 02330-2-2005 (2005, 15 de abril). Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/2/2005_2_02330.pdf

Resolución 13707-3-2008 (2008, 05 de diciembre). Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/3/2008_3_13707.pdf

Resolución 016644-10-2011 (2011, 03 de octubre). Tribunal Fiscal.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/10/2011_10_16644.pdf

Resolución 04973-1-2016 (2016, 25 de mayo). Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/1/2016_1_04973.pdf

Resolución 07855-11-2019 (2019, 03 de setiembre). Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/11/2019_11_07855.pdf

Resolución 06235-9-2021 (2021, 16 de julio). Tribunal Fiscal.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/9/2021_9_06235.pdf

Villanueva, W. (2024). *Relatoría. Ponencia general sobre economía digital y tributación*. En K. Luyo (Ed.), *V Foro Internacional de Tributación y Contabilidad* (Tomo II, pp. 13–36). IPIDET.

Zegarra, J. (2024). *Servicios digitales en el Perú: A 20 años de su vigencia*. En M. Puga de la Rocha (Coord.), *Libro conmemorativo por el 40 aniversario de IFA Perú* (pp. 325–354). Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

CONSIDERANDO:

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

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

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

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

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



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

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

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



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

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

en el procedimiento de fiscalización, a través del Resultado del Requerimiento Nº la propia Administración determinó que las cuentas contables en las que se había registrado a correspondían a la empresa

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

S.A.º, los cuales no fueron incluidos por la recurrente en sus declaraciones presentadas por los periodos fiscalizados.

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

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

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

Que de autos se tiene que mediante la Carta Nº y el Requerimiento Nº (folios 2157 y 2169), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de

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

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 00570-9-2021

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

Resoluciones de Determinación N°

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

✓ *Servicios digitales prestados por*

Que de los Anexos N° 2 y 9 y de los acápites I⁶ y III del Anexo N° 10 de las resoluciones de determinación impugnadas (folios 2460 a 2462, 2482, 2483, 2486 a 2494 y 2510), se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, en respuesta al Requerimiento N° la recurrente aceptó las observaciones a la base imponible de las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos enero a diciembre de 2008, por los servicios digitales prestados por parte de sus proveedores y presentó declaraciones rectificatorias; no obstante, por los periodos enero a junio de 2008, esta no efectuó pago alguno por las omisiones determinadas, y más bien realizó deducciones adicionales, indicando que había declarado originalmente a un proveedor inexistente, el cual procedió a excluir en sus declaraciones rectificatorias, siendo que esta no sustentó documentariamente sus afirmaciones, motivo por el cual no se aceptaron las declaraciones rectificatorias que presentó por los periodos enero a junio de 2008, procediendo la Administración a determinar las omisiones correspondientes por dichos periodos.

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

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 6 de agosto de 2014⁸ (folios 1888 a 1892), en el que señaló que aceptaba los reparos correspondientes a los servicios digitales prestados por los proveedores no domiciliados y que en la misma fecha procedería a presentar las declaraciones juradas rectificatorias por los periodos involucrados, no obstante, precisó que por los periodos enero a junio de 2008, había declarado y pagado oportunamente el impuesto correspondiente a dichos proveedores, y que por un error manual en el llenado del PDT original, se generó la inclusión de un proveedor y rentas inexistentes y en consecuencia, la declaración de una razón social distinta a la que correspondía, error que fue rectificado a través de las declaraciones rectificatorias de enero a junio de 2008, por lo que procedió sólo a pagar las omisiones determinadas por los meses de julio a diciembre de 2008, y las multas respectivas.

⁶ Puntos 1.1 a 1.3.

⁷ Emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

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

4



Tribunal Fiscal

N° 00570-9-2021

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

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

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

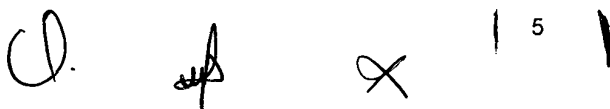
Que de lo actuado se aprecia que la recurrente no discute la naturaleza de servicios digitales utilizados económicamente en el país, respecto de los servicios prestados por parte de sus proveedores, siendo que, por el contrario, se observa que aquella acepta tal calificación.

Que la divergencia se centra en que la recurrente cuestiona que la Administración haya decidido no aceptar sus declaraciones rectificatorias presentadas en el transcurso de la fiscalización, por los periodos enero a junio de 2008, mediante las cuales habría subsanado el error en el que incurrió en sus declaraciones originales, al haber incluido en estas últimas a un proveedor de servicios que no correspondía

y no a los proveedores correctos, error que originó la determinación de las omisiones al pago de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de dichos periodos. Por su parte, la Administración sostiene que no aceptó las declaraciones rectificatorias de los periodos enero a junio de 2008 presentadas por la recurrente, pues esta no ofreció documentación que sustentara sus afirmaciones relacionadas al error que habría cometido en sus declaraciones originales. En ese sentido, corresponde a este Tribunal dirimir al respecto.

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

⁹ Notificado a la recurrente el 29 de setiembre de 2014 (folio 1956).

 5



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

Que consta en el expediente el documento denominado "Detalle de Liquidación del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de Enero a Diciembre 2008" (folios 990 a 998), el cual fue proporcionado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° (folio 2122), de cuya revisión se observa el detalle de la siguiente información: periodo tributario, razón social, cuenta contable, registro contable, fecha de pago, naturaleza del servicio, base legal, Factura/Invoice, base imponible, tasa y retención en soles de los servicios prestados por sujetos no domiciliados, apreciándose que dicho documento incluye información referida a los servicios digitales prestados por el proveedor no domiciliado

siendo así declarada en el Formulario PDT 617 de los periodos de enero a junio de 2008 (folios 2638, 2640, 2646, 2654 y 2658), siendo además que, de acuerdo con lo sostenido por la Administración, se efectuó el cruce de la citada información brindada por la recurrente con los medios magnéticos de su Libro Diario del ejercicio 2008. En ese sentido, de autos se aprecia que las retenciones correspondientes a los servicios digitales que habrían sido prestados por el proveedor no domiciliado fueron registradas contablemente y declaradas como gasto en las declaraciones originales presentadas por la recurrente por los periodos enero a junio de 2008.

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

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

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

Q. *[Firma]* X 6 |



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el impuesto asociado a los servicios prestados por sus proveedores fue declarado y pagado en sus declaraciones originales presentadas por los periodos de enero a junio de 2008, cabe señalar que de la revisión de dichas declaraciones originales (folios 2638, 2640, 2646, 2654 y 2658), no se aprecia que haya declarado la retención por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados respecto de los mencionados proveedores, razón por la cual, tal circunstancia fue observada por la Administración. Cabe señalar que, incluso la afirmación de la recurrente en el sentido que cometió un error en sus declaraciones originales, al consignar la razón social de cuando debía incluir la razón social de , pero que sí había consignado en dichas declaraciones la determinación del impuesto que corresponde a , resultaría carente de sustento, pues como se ha verificado de autos, la exclusión de la determinación del impuesto respecto del proveedor que había sido considerado en sus declaraciones originales, provocó que en sus declaraciones rectificatorias se determinara una menor base imponible a la declarada originalmente así como una menor retención, e importes por deducciones adicionales, advirtiéndose así que no se trataría de un error circunscrito a la razón social del proveedor, consignada en sus declaraciones originales, como alega la recurrente.

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

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

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

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

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

✓ **Servicios digitales prestados por**

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

Que el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que están sujetas a dicho impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de dicha ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que conforme con el inciso i) del artículo 9 de la misma Ley, modificado por el Decreto Legislativo 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.** (El resaltado es nuestro).

 8 |



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

Que como se observa, mediante el aludido decreto se introdujo, como uno de los criterios de conexión¹³ objetivos del Impuesto a la Renta, a un nuevo criterio denominado “uso del mercado”, cuya adopción se plasmó en dicho texto normativo, cuando aquel hace referencia a la “utilización económica, uso o consumo en el país”. En efecto, se aprecia de la citada Exposición de Motivos, que este nuevo factor de conexión surgió a raíz de las operaciones de comercio electrónico, en las cuales ya no era pertinente el uso de los

¹⁰ Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 23 de diciembre de 2003.

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

¹² Establecimiento Permanente.

¹³ “Los criterios de vinculación son como aquellos aspectos o características plasmadas en la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta que grava un supuesto de hecho, que determinan la vinculación entre el hecho generador de la obligación tributaria y la potestad tributaria del Estado; igualmente se puede decir, que los criterios de vinculación relacionan a los sujetos pasivos y los hechos imposables con la soberanía del Estado, debiendo tenerse en cuenta que la soberanía se manifiesta en la potestad tributaria”. Texto extraído de Informativo Caballero Bustamante - Criterios de vinculación y su aplicación para calificar rentas de fuente peruana, según documento visto en el sitio web del Congreso de la República del Perú en el siguiente Link: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/4957CE4EC13DDE6B0525816800777D2A/\\$FILE/2NIR_N001_15_16_Impuesto_a_la_renta.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/4957CE4EC13DDE6B0525816800777D2A/$FILE/2NIR_N001_15_16_Impuesto_a_la_renta.pdf) (Visto el 14 de enero de 2021).

9



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

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

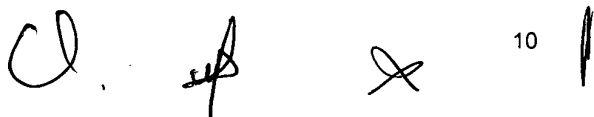
1. Sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría o para el cumplimiento de los fines a que se refiere el inciso c) del primer párrafo del artículo 18 de la ley de una persona jurídica inafecta al impuesto, ambos domiciliados, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto.

Se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

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

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

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





Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

Que así, específicamente, para el caso de usuarios domiciliados en el país que perciben rentas de tercera categoría, se advierte que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume, cuando sea de provecho o de utilidad¹⁴ en el desarrollo de sus actividades económicas, dirigidas a generar ingresos gravados o no con el Impuesto a la Renta (primer párrafo del numeral 1 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta). Siendo que además la norma ha previsto que, para este tipo de contribuyentes, opera la presunción de utilización económica del servicio digital en el país cuando se considera la retribución del servicio como gasto o costo, el que debe cumplir con el principio de causalidad establecido en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (segundo párrafo del numeral 1 del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta).

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

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

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

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

¹⁴ De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, una de las acepciones de "servir" es aprovechar, valer, ser de utilidad. En: www.rae.es.

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

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

Que de igual manera, Luis Hernández Berenguel¹⁷, citando a José Luis Pérez de Ayala, señala que la ficción es una creación del legislador que pertenece a la categoría de las proposiciones normativas incompletas constituyendo una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuyen efectos jurídicos a uno o más supuestos de hecho, violentando o ignorando su naturaleza real, y que de esta manera el legislador atribuye a ciertos hechos o realidades sociales, efectos jurídicos que no serían posibles en ausencia de la ficción, creando una verdad jurídica distinta de la real.

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

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

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

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

¹⁶ NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario. Ediciones Depalma, Buenos aires, 195, pág. 6 y 7.

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

CL. up x



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

Que de acuerdo con el punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 2055 a 2066), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente tales como los contratos de procesamiento de datos, reportes, asientos contables, comprobantes de pago, entre otros, a partir de las cuales concluyó que los servicios prestados por las empresas no domiciliadas califican como servicios digitales, ya que configuran un servicio a favor del cliente domiciliado que se brinda a través de una red, en forma automática y depende de la tecnología de información; asimismo, refirió que los mencionados servicios digitales son utilizados económicamente en el país por la recurrente, sujetos a la tasa de retención de 30% por Impuesto a la Renta de No Domiciliados, en virtud de lo establecido en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

Que mediante escrito de descargo de 6 de agosto de 2014 (folios 1888 a 1892), la recurrente sostuvo que, si bien coincide con la Administración en que los servicios prestados por califican como servicios digitales, la renta generada por dichos proveedores deviene del procesamiento de ventas de sus servicios, realizadas en el exterior, a través de su sucursal ubicada en y oficina ubicada en Al respecto, explicó que durante el ejercicio 2008 formó parte del institución que opera como una cámara de compensación entre las aerolíneas participantes y agencias de viaje en los a efectos de determinar los ingresos y créditos provenientes de la emisión de tickets por parte de los operadores mencionados y, en ese sentido, liquida, concilia y compensa todas sus ventas realizadas por dichas agencias de viaje, siendo que toda vez que ella tenía una oficina en mediante la cual realizaba la venta de pasajes aéreos, a través de las agencias de viaje miembros de la las comisiones pagadas a correspondían al procesamiento de las tarjetas utilizadas en dichas operaciones, es decir, en las ventas de pasajes realizadas por ella -la recurrente-, a través de su oficina en los Abundó que los servicios prestados por tales proveedores no domiciliados coadyuvan a la generación de una renta cuya fuente generadora se encuentra ubicada en siendo dichos servicios utilizados económicamente y consumidos por sus oficinas en tales países, al encontrarse relacionados a la venta de pasajes en esas jurisdicciones y no en el Perú, por lo que no califican como rentas de fuente peruana sujetas a retención del Impuesto a la Renta. Asimismo, refirió que el primer acto de disposición del servicio en comentario, se verifica cuando la oficina del exterior concreta la venta y el pago llega a su cuenta bancaria también del exterior, por lo que el primer acto de disposición y todos los actos del servicio son aprovechados en el exterior.

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

Q. up X 13 |



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

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

- Contrato de Procesamiento de Tarjetas de Pago para Comerciantes Seleccionados de 4 de diciembre de 2006 entre S.A. (folios 1077 a 1133), y el documento denominado "Términos y condiciones para la aceptación mundial de la S.A. y de 1 de mayo de 1996 (folios 1188 a 1204), de cuya revisión se aprecia que a través de ellos se permite el uso de las tarjetas por sus titulares a fin que estos puedan realizar compras de servicios de transporte aéreo en todos los lugares donde se ofrezca los servicios alrededor del mundo, siendo aplicables dichos contratos al grupo de afiliadas y subsidiarias de S.A.¹⁸ y ¹⁹, entre las cuales se encontraba la recurrente.
- Documento denominado Requerimiento N° - Punto N° 3 Muestra de Tarjetas de Crédito (folios 1205 a 1214), elaborado por la recurrente, que contiene información de detalle sobre las comisiones pagadas a los proveedores y su contabilización en la cuenta 4103001002. Así también se aprecian copias de asientos contables, estados de cuentas bancarias y comprobantes de pago emitidos por dichos proveedores no domiciliados, a nivel de muestra (folios 999 a 1076 y 1134 a 1187).
- Carta emitida por la de 1 de agosto de 2014, que certifica que la recurrente formaba parte de dicha asociación en el ejercicio 2008 (folio 1835), indicándose que, durante ese período, brindó servicios a la recurrente para incluir el pago de boletos en efectivo y tarjetas de crédito emitidos a través de agentes de viajes acreditados por ubicados en los

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

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

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

(Visto el 15 de enero de 2021).



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

Que, del análisis de la documentación antes detallada, se tiene que los servicios prestados por los proveedores no domiciliados _____ durante el ejercicio 2008, corresponden al procesamiento de tarjetas utilizadas por consumidores finales para la compra de pasajes aéreos emitidos por la recurrente. Así pues, se aprecia que el servicio digital brindado por dichos proveedores no domiciliados consistió en un sistema de pagos en línea, utilizado a fin de automatizar los pagos realizados por los clientes finales de la recurrente, por la adquisición de tickets o pasajes de transporte aéreo²² que esta emitía, a fin de optimizar el ahorro de tiempo y agilizar el flujo de efectivo en sus operaciones, advirtiéndose que a través de este sistema se viabilizan los pagos por la venta de pasajes aéreos a través del uso de tarjetas de débito y crédito por parte de los sujetos que adquirirían los boletos aéreos emitidos por la recurrente, muchos de los cuales habrían sido adquiridos a través de sus oficinas ubicadas en el exterior.

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

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

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

²¹ Esta documentación también obra en los folios 1808 a 1813 y 1820 a 1827.

²² Tal como se explica en los documentos denominados Gestión de Cobranza Automática de Medidas de Seguridad de _____ los cuales fueron extraídos de los sitios web de dichas empresas (folios 1216 a 1224).



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

Que en ese sentido, incluso si los servicios digitales de pasarela de pagos y procesamiento de tarjetas, hayan servido para que la recurrente efectúe la venta de sus boletos de transporte aéreo a través de sus oficinas, sucursales o agencias ubicadas en el exterior²³, esta continuaría siendo la usuaria domiciliada en el país de dichos servicios, pues los mismos han servido para el desarrollo de sus actividades económicas, no apreciándose que la norma reglamentaria en comentario restrinja o circunscriba el uso del servicio digital a las actividades económicas realizadas por el usuario domiciliado en el territorio peruano para que se configure la utilización económica, uso o consumo en el país, careciendo de sustento lo argumentado en contrario por la recurrente.

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

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

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

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

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 00570-9-2021

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

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

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

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

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

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

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

Que en ese sentido, toda vez que la recurrente, quien se dedica al transporte aéreo de pasajeros y carga internacional, ha considerado como gasto, que cumple con el principio de causalidad²⁴, la contraprestación por el servicio digital prestado por resultaba aplicable la presunción establecida en el

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



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

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

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

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

Que asimismo, es menester precisar que según el inciso b) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas²⁵, se encuentra gravado con dicho impuesto la utilización de servicios en el país, siendo que, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada ley, dispone que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado es consumido o empleado en el territorio nacional, asimismo, sobre el particular este Tribunal ha interpretado²⁶ que para determinar si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en el territorio nacional, se debe considerar el lugar donde el usuario, esto es, el que contrató el servicio, llevará a cabo el primer acto de disposición del mismo. Como se observa de las normas y criterio citados, relacionados al supuesto de utilización de servicios, gravado por el Impuesto a General a las Ventas, dicho gravamen se sustenta en el criterio de conexión referido al "lugar de utilización, uso o consumo del servicio", el cual debe verificarse en el territorio nacional partiendo de la premisa que el Impuesto General a las Ventas es un tributo indirecto que grava la riqueza expresada a través del consumo, por lo que es entendible que el Estado habilitado para percibir el importe del gravamen deba ser aquel en el cual tiene ocurrencia el acontecimiento de consumo; en cambio, en el caso del gravamen del Impuesto a la Renta sobre los servicios digitales prestados por no domiciliados el criterio de conexión empleado es el de "uso de mercado", que se encuentra plasmado en la norma tributaria bajo los términos de "utilización económica, uso o consumo en el país", a través del cual la actividad económica del no residente se valora por su

²⁵ Aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF.

²⁶ Tal como se indicó en las Resoluciones Nº 03849-2-2003 y 17723-8-2013, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

naturaleza y alcance preexistente, antes de la realización de la misma en el territorio²⁷, promoviéndose que la fuente se fije en el lugar de residencia del usuario del servicio digital. Por consiguiente, carece de sustento lo sostenido por la recurrente en cuanto a que la Administración debió tomar como criterio las definiciones desarrolladas por la jurisprudencia en relación con el Impuesto General a las Ventas, ya que como se aprecia el criterio de conexión seleccionado para cada supuesto no es coincidente.

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

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

Resoluciones de Multa N°

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

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

19



Tribunal Fiscal

Nº 00570-9-2021

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

Que de conformidad con el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, constituye infracción relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma: No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa Nº _____ se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº _____, los cuales se han mantenido en la presente instancia, corresponde resolver en igual sentido respecto de las aludidas resoluciones de multa, en ese sentido, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de las partes, conforme se observa de la Constancia de Informe Oral Nº _____ que obra en autos.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº _____ de 19 de junio de 2015.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
BVDT/AR/Impe.