

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe Jurídico sobre la Resolución del Tribunal Fiscal N.º
06435-12-2024: Deducibilidad del gasto por Asistencia
Técnica y configuración del Establecimiento Permanente
bajo el CDI Perú - Brasil

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

Arnorld Amadeuz Abdul De la Torre Cachay

ASESOR:

Luis Alberto Duran Rojo


Lima, 2025

Informe de Similitud

Yo, DURAN ROJO, LUIS ALBERTO, 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 N° 06435-12-2024: Deducibilidad del gasto por Asistencia Técnica y configuración del Establecimiento Permanente bajo el CDI Perú - Brasil”**, del autor(a) DE LA TORRE CACHAY, ARNORLD AMADEUZ ABDUL, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 16%. 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

DURAN ROJO, LUIS ALBERTO	
DNI: 09552537	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6200-6887	

RESUMEN

La Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06435-12-2024 resolvió la apelación de un concesionario del Proyecto Chavimochic contra el repara formulado por SUNAT al desconocer el costo de S/ 993 814 pagado a la empresa brasileña Intertechne por la elaboración del expediente técnico y la ingeniería de detalle del proyecto. SUNAT alegó que el proveedor había configurado un establecimiento permanente (EP) en el Perú y, por tanto, debía emitir comprobantes de pago locales. El análisis revisa, en primer lugar, la correcta calificación de la renta: los pagos constituyen regalías por asistencia técnica conforme al artículo 12 del Convenio para Evitar la Doble Imposición Perú-Brasil, lo que desplaza la aplicación de los artículos 5 y 7 sobre EP y beneficios empresariales. En segundo término, se demuestra que, bajo la normativa interna vigente en 2014, el proveedor no configuraba EP porque la Ley del Impuesto a la Renta aún no contenía la figura del “EP de servicios”, y la retención del 15 % practicada bastaba para sustentar la deducción conforme al artículo 76 LIR. En consecuencia, la exigencia de comprobante peruano carecía de base legal, vulneraba el principio de jerarquía normativa y resultaba desproporcionada. Aunque el Tribunal Fiscal revocó el repara, lo hizo por ausencia de EP sin reconocer la prevalencia del artículo 12 del CDI. Finalmente, el informe propone lineamientos de política tributaria y reformas normativas que armonicen las obligaciones formales con los estándares del MLI y el artículo 14-B LIR introducido en 2019.

Palabras clave

Asistencia técnica — Establecimiento permanente — CDI Perú-Brasil — Deducción de gastos — Obligaciones formales

ABSTRACT

Tax Court Resolution No. 06435-12-2024 addressed the appeal filed by a concessionaire of the Chavimochic Project against a tax adjustment made by SUNAT, which denied the deduction of S/ 993,814 paid to the Brazilian company Intertechne for the preparation of the technical file and detailed engineering of the project. SUNAT argued that the service provider had constituted a permanent establishment (PE) in Peru and was therefore required to issue local payment vouchers. This analysis first assesses the proper characterization of the income: the payments qualify as royalties for technical assistance under Article 12 of the Peru–Brazil Agreement to avoid double taxation (DTA), which overrides the application of Articles 5 and 7 on PEs and business profits. Secondly, it is demonstrated that, under domestic law in force in 2014, the provider did not constitute a PE, as the Income Tax Law had not yet introduced the figure of a “service PE,” and the 15% withholding applied was sufficient to support the deduction under Article 76. Consequently, the requirement to issue a Peruvian payment voucher lacked legal basis, violated the principle of normative hierarchy, and was disproportionate. Although the Tax Court revoked the adjustment, it did so based on the absence of a PE, without acknowledging the primacy of Article 12 of the DTA. Lastly, the report proposes tax policy guidelines and regulatory reforms to align formal requirements with the standards of the Multilateral Instrument (MLI) and Article 14-B of the Income Tax Law, introduced in 2019.

Keywords

Technical assistance — Permanent establishment — Peru–Brazil DTA — Expense deduction — Formal obligations

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	3
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1 Justificación de la elección de la resolución	5
1.2 Presentación del caso y del análisis	7
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	10
2.1 Antecedentes Fácticos	10
2.2 Antecedentes normativos relevantes	11
2.3 Hechos relevantes del caso	18
2.4 Principales Argumentos	20
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	28
3.1 Problema principal	28
3.2 Problemas secundarios	29
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	31
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	31
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	36
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	38
5.1 Problemas Secundarios	38
5.2 Problema Principal	60
VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	65
BIBLIOGRAFÍA	68

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

No. RESOLUCIÓN	06435-12-2024
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario Internacional Derecho Tributario Formal y Sustancial Interpretación de convenios para evitar la doble imposición (CDI)
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	06435-12-2024
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Contribuyente (Domiciliado)
DEMANDADO/DENUNCIADO	SUNAT
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Segunda Instancia Administrativa (final)
TERCEROS	No se identifican terceros con intervención relevante en el caso
OTROS	Se requiere una lectura cuidadosa de la interacción entre normas internas y tratados internacionales suscritos por el Perú, lo cual representa una complejidad adicional en el análisis del caso.

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

He elegido la presente Resolución porque representa un caso único y complejo de notable relevancia dentro del Derecho Tributario Internacional, y plantea un conjunto de interrogantes jurídicos sobre la postura de la Administración Tributaria, el contribuyente y el Tribunal Fiscal, que requieren una revisión cuidadosa de la interacción entre los convenios internacionales suscritos por el Perú y la normativa tributaria interna.

La resolución aborda cinco puntos de discusión centrales en relación con el impuesto 2014: (1) se niega la deducción por servicios gerenciales a una vinculada por considerarlos simulados; (2) se rechaza el costo de un servicio técnico por falta de sustento; (3) se niega el gasto por servicio de ingeniería de detalle al considerar que la matriz brasileña del proveedor constituyó establecimiento permanente en Perú, debiendo emitir comprobantes locales; (4) se descarta la nulidad por plazo de fiscalización al probarse suspensiones válidas; y (5) se mantiene la multa por declarar datos inexactos y se rechaza aplicar intereses de la Ley 31962.

Sin perjuicio de los puntos de discusión antes mencionados, considero que el debate central más importante gira en torno al tercer reparo sobre el desconocimiento del costo de servicio prestado por un No Domiciliado. Se evalúa la interpretación del concepto de establecimiento permanente (EP) en el marco del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) entre Perú y Brasil, y su relación con el cumplimiento de obligaciones formales bajo el Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP). La SUNAT sostuvo que un proveedor brasileño calificaba como EP y, en consecuencia, debía emitir comprobantes conforme al RCP.

La argumentación del Tribunal Fiscal para resolver el caso plantea una serie de preguntas jurídicas complejas: ¿que herramienta debe presentar un domiciliado para sustentar el costo de un servicio

prestado por un no domiciliado en caso este haya constituido un EP? ¿Qué herramienta utiliza cuando no se constituye un EP, y se presta solo servicios (como AT)? ¿Puede un tratado internacional por sí solo imponer obligaciones de facturación? ¿hasta qué punto prevalece sobre la ley interna cuando se trata de requisitos formales? ¿qué estándar probatorio se exige para afirmar la existencia de un EP en contextos de servicios digitales o remotos?. Además, esta resolución es una oportunidad para examinar cómo el Tribunal Fiscal interpreta y aplica el derecho internacional tributario, y si esta interpretación se encuentra alineada con la doctrina internacional y la finalidad de los CDI.

Otro aspecto que motivó la elección de este caso es que ha sido objeto de crítica doctrinaria especializada, donde se evidencia una discrepancia con el criterio del Tribunal Fiscal y de SUNAT. Pues, se considera que el Tribunal podría estaría confundiendo conceptos y niveles de aplicación, al considerar que un EP definido conforme al CDI puede equipararse a un contribuyente domiciliado a efectos del cumplimiento de obligaciones formales bajo la legislación interna.

Así, el criterio asumido por el Tribunal Fiscal y la SUNAT podría desconocer la finalidad del tratado internacional e incluso afectar la seguridad jurídica en el ámbito de la fiscalidad internacional. Esta línea crítica permite abrir un espacio de análisis contrastado que enriquece el debate jurídico y ofrece distintas aproximaciones interpretativas al conflicto normativo en cuestión.

La Resolución, además, permite analizar cuestiones procesales relevantes: la validez de actos emitidos fuera del plazo anual del artículo 62-A CT, la vinculación entre la base del tributo omitido y la multa del artículo 178.1 CT, y la inaplicabilidad retroactiva de la Ley 31962 sobre intereses.

Todo ello convierte a la resolución en un pronunciamiento idóneo para un examen crítico: permite cuestionar la técnica argumentativa de

SUNAT y del propio Tribunal, proponer lineamientos que den coherencia al tratamiento de los EP digitales y, en definitiva, aporta un valor académico singular al abordar la intersección entre derecho interno, tratados y principios de motivación administrativa.

Por estas razones, considero que este caso no solo ofrece un escenario adecuado para desarrollar un análisis jurídico riguroso y actual, sino que también permite adoptar una postura crítica frente a la jurisprudencia administrativa, lo cual aporta valor académico a mi examen de grado.

1.2 Presentación del caso y del análisis

En la resolución Nro. 06435- 12- 2024, el tribunal resuelve la apelación de un consorcio concesionario de la III Etapa del Proyecto Chavimochic contra la Resolución de Determinación y la multa giradas por SUNAT al Impuesto a la Renta 2014. La Administración formuló tres reparos: (i) no deducibilidad del pago a la vinculada OPIC por el “Servicio de Gerenciamiento y Administración” (S/ 4,45 M) por simulación y falta de fehaciencia; (ii) improcedencia del costo de SPFE por “Asesoría técnica y análisis crítico” (S/ 18,77 M) por contradicción entre fehaciencia y causalidad; **(iii) rechazo del costo por servicios de ingeniería de Intertechne (S/ 0,99 M) alegando que la matriz brasileña configuró un Establecimiento Permanente (EP) y, por ende, debía emitir comprobantes peruanos.** El contribuyente invocó la nulidad por vencimiento del plazo anual de fiscalización (art. 62- A CT) y, consecuentemente, la improcedencia de la multa del art. 178.1 CT.

Según señalamos, en este informe jurídico nos centraremos en el análisis del tercer reparo acerca del desconocimiento de costo por servicios de ingeniería prestados desde el extranjero. En esa línea, presentamos los siguientes problemas:

Problema principal:

- ¿Qué documento o instrumento formal constituye requisito suficiente para que un contribuyente domiciliado sustente la deducción del gasto por servicios de asistencia técnica prestados en 2014 por un proveedor brasileño, en un contexto donde, si bien el contribuyente sostiene que tales servicios califican como “regalía” según el art. 12 del CDI Perú-Brasil, la Administración Tributaria centró su reparo en la supuesta configuración de un EP bajo dicho CDI y la legislación interna para exigir comprobantes de pago locales, y la Tribunal Fiscal concluyó que el proveedor no constituyó EP bajo el CDI para fines de esa exigencia formal?

Problemas secundarios:

- Calificación de la renta: ¿El contrato de ingeniería de detalle califica como asistencia técnica sujeta al artículo 12 del CDI Perú–Brasil (regalía), o como beneficio empresarial conforme a los artículos 5 y 7 del mismo convenio?
- Exigencia de comprobante peruano: ¿Puede la SUNAT invocar el artículo 5 del CDI y el inciso j) del artículo 44 de la LIR para exigir comprobante de pago peruano cuando no hay EP y la renta califica como regalía?
- Sustento formal del gasto: ¿Basta con la constancia de pago y la boleta de retención para deducir el gasto en 2014, cuando no hay EP y no se emitió comprobante peruano?
- Legitimidad para la devolución: ¿Quién ostenta la legitimidad activa para solicitar la devolución de retenciones indebidas o excesivas, y qué requisitos formales son constitucionalmente exigibles?
- Régimen actual (post-2019) y efectos del MLI: ¿Cómo cambiaría el análisis si el caso ocurriera hoy bajo el artículo 14-B LIR y el MLI, y qué obligaciones formales se generarían?

Posición preliminar del candidato: No estoy de acuerdo con el fallo del Tribunal Fiscal. Aunque revoca el reparo, mantiene un enfoque metodológicamente errado al centrar su análisis en el artículo 5 del

CDI y no en el artículo 12, lo cual desnaturaliza la calificación de la renta y perpetúa exigencias formales no previstas ni en el tratado ni en la legislación interna aplicable a 2014.

Conclusiones más relevantes arribadas en el análisis:

- La renta califica como regalía por asistencia técnica según el artículo 12 del CDI Perú–Brasil, lo cual desplaza la aplicación de los artículos 5 y 7 sobre EP y beneficios empresariales.
- No se configura un establecimiento permanente (EP) ni conforme al CDI ni a la legislación peruana vigente en 2014, que aún no incluía la figura del “EP de servicios”.
- La deducción del gasto era procedente con la constancia de pago y la boleta de retención del 15 % conforme al artículo 76 de la LIR. No era exigible el comprobante de pago peruano.
- La exigencia de SUNAT vulneró principios constitucionales como la jerarquía normativa (art. 55 Const.), legalidad, razonabilidad y no discriminación.

El fallo del Tribunal Fiscal es insuficiente: aunque revoca el reparo, no fundamenta adecuadamente la inaplicabilidad del artículo 5 del CDI ni la improcedencia de la exigencia de comprobantes peruanos.

- La normativa vigente desde 2019 y el MLI no alteran la conclusión para 2014, pero confirman que el régimen aplicable dependía de la existencia o no de un EP según ley, no según criterios abiertos.
- Se proponen reformas normativas y procedimientos simplificados, incluyendo mecanismos de devolución para proveedores no domiciliados y la armonización entre derecho interno y CDI.

Instrumentos normativos principales:

- **Legislación Nacional:** Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta (Decreto Supremo Nro. 179-2004-EF); Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N.º 122-94-EF); Texto único Ordenado del Código Tributario

(Decreto Supremo Nro. 133-2013-EF); Reglamento de Comprobantes de Pago (Resolución de Superintendencia Nro. 007- 99- SUNAT); Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo Nro. 1424), Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo 1369) y la Constitución Política del Perú de 1993.

- **Legislación Internacional:** Convenio entre el gobierno de la República del Perú y el gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta¹ (Resolución Suprema Nro. 213-2006-RE); Convención para Homologar el Tratamiento Impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos entre los Estados Parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico² (Resolución Legislativa Nro. 32285); Convención de Viena sobre el derecho de los tratados (Decreto Supremo N° 029- 2000- RE).
- **Jurisprudencia:** Resoluciones del Tribunal Fiscal Nros.06435-12-2024, 00890-12-2025, 01465-3-2020, 09515-3-2017, 10351-1-2017 y Sentencias de Casación Nros.8380-2021, 17959-2021 y 7556-2022.
- **Doctrina:** Artículos académicos, informes SUNAT, doctrina comparada, Tesis sobre Establecimiento Permanente, Exposición de motivos del DL Nro.1424 y Comentarios OCDE BEPS 7 (2015).

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1 Antecedentes fácticos

Entre 2013 y 2014 el Perú atravesaba una fase de enfriamiento económico³⁴: el crecimiento del PBI bajó del 6 % promedio (2006- 2012) a poco más del 3 %, lo que llevó al Ejecutivo a reforzar

¹ En adelante CDI Perú - Brasil

² Instrumento Multilateral BEPS o "MLI" por sus siglas en inglés.

³ Banco Central de Reserva del Perú. (2014, octubre). *Reporte de inflación: Panorama actual y proyecciones macroeconómicas 2014- 2016*. BCRP.

⁴ Ministerio de Economía y Finanzas. (2013). *Marco Macroeconómico Multianual 2014- 2016 (versión revisada)*. MEF. https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM2014_2016.pdf

la recaudación. En ese marco, la SUNAT inició un plan de auditorías masivas a proyectos de infraestructura emblemáticos, apoyada en cambios normativos recientes: la incorporación de la Norma XVI (D. Leg. 1121, 2012), que habilita a calificar económicamente operaciones simuladas y la entrada en vigor (2011) del Convenio para Evitar la Doble Imposición Perú- Brasil (entre otros tratados).

El Proyecto Especial Chavimochic – III Etapa (La Libertad) era una de las mayores obras de irrigación del país, valuada en más de USD 500 millones y estructurada bajo la figura de concesión⁵⁶. Su ejecución coincidió con el período en que estalló en la región el caso “Lava Jato”, que puso bajo escrutinio los contratos de constructoras y sus consorcios⁷. El contribuyente que forma parte del análisis del caso materia de ese informe fue una empresa concesionaria de dicho proyecto. Esta empresa recibió servicios relacionados con la (i) la dirección corporativa a su propia vinculada local (OPIC), (ii) la fase conceptual de ingeniería a la brasileña SPFE y (iii) la consolidación del expediente técnico a Intertechne Consultores (matriz brasileña con sucursal en Lima)⁸.

2.2 Antecedentes normativos relevantes

Paralelamente, la SUNAT endureció la prueba de fehaciencia y causalidad de los gastos: exigió trazabilidad documental y análisis de precios de transferencia aun en servicios. Además, empezó a invocar con mayor frecuencia la figura de Establecimiento Permanente (EP)

⁵ ProlInversión. (s. f.). *Proyecto: Obras Hidráulicas Mayores – III Etapa Chavimochic (APP- Obras Públicas)* [Ficha de proyecto]. Agencia de Promoción de la Inversión Privada. https://www.proinversion.gob.pe/RepositorioAPS/0/0/JER/CHAVIMOCHIC/Ficha_Proyecto_Chavimochic_I_II.pdf

⁶ Gobierno Regional La Libertad. (2024). *Resolución Ejecutiva Regional N.º 378- 2024- GOB- REG- LL- GRLL* (Transfiere titularidad del Proyecto Chavimochic al MIDAGRI).

⁷ Procuraduría Pública Especializada en Delitos de Corrupción. (2018). *La responsabilidad de las personas jurídicas en el marco Lava Jato* [Informe técnico]. MINJUSDH.

⁸ ProlInversión. (s. f.). *Proyecto: Obras Hidráulicas Mayores – III Etapa Chavimochic (APP- Obras Públicas)* [Ficha de proyecto]. Agencia de Promoción de la Inversión Privada. https://www.proinversion.gob.pe/RepositorioAPS/0/0/JER/CHAVIMOCHIC/Ficha_Proyecto_Chavimochic_I_II.pdf

para gravar rentas de servicios de empresas extranjeras, alineándose con las recomendaciones post- BEPS de la OCDE.

En este punto es necesario hacer una diferenciación temporal respecto al tratamiento tributario del sistema tributación de los sujetos No Domiciliados en tres (3) momentos diferentes, para poder realizar un correcto análisis del caso materia de análisis en el presente informe.

A) Hito 1: Etapa Reglamentaria (2014 - 31 dic. 2018)

- Fuentes normativas: Hasta el 31 de diciembre de 2018, el EP solo estaba descrito en el Reglamento de la LIR (D.S. 122-94-EF, arts. 4-A y 4-B) y no en la ley, lo que relegaba su tipificación a un rango sublegal y generaba una posible desconexión entre el EP del CDI y el EP reconocido por la norma interna.
- Alcance material limitado: La lista reglamentaria recogía ejemplos tradicionales (sucursal, oficina, fábrica, etc.), pero no contemplaba un “EP de servicios”; por tanto, la sola prestación de servicios prolongados no configuraba EP. Las retenciones al 30 % sobre renta bruta se aplicaban únicamente si el servicio se ejecutaba físicamente en el Perú (o, para asistencia técnica y servicios digitales, si era utilizado económicamente en el país).
- Régimen de deducción de gastos: El art. 76 LIR (versión 2014) permitía deducir pagos a No Domiciliados siempre que se hubiesen pagado y retenido el impuesto; la falta de comprobante peruano no impedía la deducción si se cumplía con la retención. Además, la retención era obligatoria, pero su omisión no acarreaba —per se— la pérdida del gasto.

Principales críticas doctrinarias

- Guildemeister critica la redacción limitativa del Reglamento peruano que supeditaba todos los supuestos específicos de EP (oficinas, fábricas, talleres, etc.) al cumplimiento de una definición general, lo que contrasta con el enfoque del Modelo OCDE, que utiliza un listado ejemplificativo y abierto (1988, p. 49).
- Sevillano señala que la definición del EP a través del reglamento vulnera el principio de legalidad y la reserva de ley, ya que regula un elemento esencial del tributo (el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia) que debía estar contemplado en una norma con rango de ley (2019, p. 121).
- Durán reafirma la crítica anterior, destacando que el artículo 74 de la Constitución impide el efecto jurídico de normas tributarias que violen la reserva de ley. Según él, la definición del EP debió incorporarse directamente en la Ley del Impuesto a la Renta, no en el reglamento (2009, p. 20).
- Villagra aporta una comparación regional indicando que la falta de definición legal del EP no era exclusiva del Perú. Menciona que en Argentina la definición tampoco estaba en la ley del Impuesto a las Ganancias, y en España el EP estaba definido en el reglamento antes de la reforma de la Ley 43/1995 (2014, p. 173).
- Yañez señala la falta de claridad en torno al momento de configuración del EP y las consecuencias tributarias derivadas, especialmente sobre cuándo se debe cumplir con las obligaciones formales como inscripción en el RUC, emisión de comprobantes, etc. Esta crítica sigue vigente incluso luego de la incorporación legal del EP (2012, p. 76).

B) Hito 2: Etapa Ley de Impuesto a la Renta - Pre MLI (2019 - 2025)

- Ingreso del concepto legal de EP (D. Leg. 1424)

Se incorpora el art. 14-B LIR, alineado con la Acción 7 del Plan BEPS, que amplía el concepto tradicional e introduce hipótesis de EP de servicios (prestación individual o vinculada \geq 183 días dentro de cualquier período de 12 meses) y supuestos de fragmentación y agentes dependientes. El plazo convencional prevalece si un CDI fija un umbral inferior (p. ej., 6 meses).

- Condicionamiento de la deducción

Mediante el inc. a.4 del art. 37 LIR (incorporado por el art. 4 del DL Nro. 1369 ⁹- vigente desde 2019) se exige que regalías, retribuciones por servicios, asistencia técnica y afines sean pagadas o acreditadas dentro del plazo legal y retenidas para ser deducibles. En este nuevo régimen, la retención deja de ser una obligación solo tributaria y pasa a convertirse en una condición formal y sustancial para la deducción del gasto.

Incluso, mediante el mismo DL Nro. 1369 se deroga el segundo párrafo del artículo 76¹⁰ de la LIR. Por tanto, ya no será obligatorio pagar anticipadamente el monto de la retención al fisco en el momento del registro contable. La retención

⁹ Se incorpora el inciso a.4) al artículo 37 de la LIR para regular la deducción de ciertos pagos a beneficiarios no domiciliados, como: Regalías, Retribuciones por servicios, Asistencia técnica, Cesión en uso (u otros conceptos similares). Estos conceptos podrán deducirse como costo o gasto en el ejercicio gravable correspondiente, siempre que hayan sido pagados o acreditados dentro del plazo establecido por el Reglamento para presentar la declaración jurada de dicho ejercicio. Si no se dedujeron en el ejercicio original, podrán deducirse en el ejercicio en que efectivamente se paguen, incluso si fueron provisionados previamente. Este cambio busca clarificar el tratamiento tributario de pagos a no residentes, asegurando que las deducciones se ajusten al momento real del pago o acreditación.

¹⁰ Texto derogado: "*Los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros conceptos similares a favor de no domiciliados, debían pagar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se registraran contablemente, sin importar si se habían pagado o no las contraprestaciones a los no domiciliados. Este pago debía realizarse en el plazo señalado en el párrafo anterior.*"

aplicable a estos pagos (regalías, servicios, asistencia técnica, etc.) a no domiciliados se hará efectiva cuando se realice el pago efectivo (salvo que otra norma indique lo contrario). Así, esta modificación está alineada con la nueva regulación del artículo 37 (inciso a.4), que permite deducir estos gastos en el ejercicio en que se paguen (no solo cuando se provisionen).

- **Efecto práctico**

Se eliminó la brecha normativa con los CDI, pero se trasladó la discusión a temas operativos y de interpretación (p. ej., registros contables, obligación de emitir comprobante peruano solo para EP domiciliado, etc.).

Controversias identificadas en la literatura

- Zegarra cuestiona la aplicación de la retención sobre renta bruta cuando ya se configura un EP, pues genera una carga desproporcionada para el agente de retención, que no tiene cómo conocer los gastos reales del no domiciliado. Considera inconstitucional esta exigencia por violar el principio de capacidad contributiva (2006).
- Durán sostiene que el artículo 7 del CDI constituye un derecho subjetivo público derivado de la Constitución, y que el no domiciliado tiene derecho a solicitar la devolución si se le retuvo en exceso sobre renta bruta en vez de neta (2008).
- Walker Villanueva recomienda que el cómputo de plazos para configurar el EP de servicios se regule en la legislación interna de manera alineada a los CDI, evitando remisiones “en abstracto” que generen ambigüedades (2020).
- Por otro lado, en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (2010, 2017) se señala que el apartado 42.11 del Comentario 2010 sostiene que los servicios deben tratarse

igual que cualquier otra actividad para efectos de configuración del EP.

- Garbarino señala los efectos del tratamiento fiscal de los EP sobre dividendos y el posible uso de "branch tax", indicando implicancias de transparencia fiscal y atribución de rentas al EP (2017).
- Además Villanueva y Durán (sobre CDI Perú-Chile) señalan que un CDI no puede crear supuestos de EP no reconocidos en la legislación interna, lo que lleva a una tensión interpretativa entre el derecho convencional y el doméstico (Gálvez, 2021).

C) Hito 3: Etapa MLI (2025 -)

- Alineamiento convencional-interno

Con la entrada en vigor del MLI el 1 de octubre de 2025, tras su ratificación mediante la Ley 31154 y el D.S. 013- 2025- RE, el tratamiento del Establecimiento Permanente (EP) en Perú experimenta una armonización real entre los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) y la Ley del Impuesto a la Renta (art. 14- B LIR). El instrumento multilateral introduce estándares BEPS —como el Principio del Propósito Principal (PPT), agentes dependientes, actividades específicas y fragmentación— alineando los textualmente los CDI con la regulación interna y reduciendo discrepancias legales y temporales (entre art. 14- B y los CDI modificados)(Velezmoro, 2025) (Sotomayor, 2025).

- Fortalecimiento de normas anti- abuso y beneficios claros

El MLI fortalece el combate al "treaty shopping" mediante mecanismos como el PPT y cláusulas anti-elusión, reforzando así la transparencia y seguridad jurídica tributaria en los CDI suscritos por Perú (Velezmoro, 2025). Aunque la extensión del

MLI no alcanza todos los CDI peruanos (p. ej., Canadá, Chile, Corea, México y Portugal sí; Suiza y Brasil no), establece un nuevo estándar regional y global que mejora la confianza de la inversión extranjera (Velezmoro, 2025).

- **Régimen de deducción — permanencia de la retención**

Persisten los requisitos del artículo 37- a.4 LIR, que condicionan la deducibilidad a la retención efectiva, así como la obligación de emitir comprobante peruano en caso de que el EP esté formalmente domiciliado. En los demás supuestos, basta la evidencia de la retención como sustento del gasto.

- **Implicancias prácticas para el contribuyente y la SUNAT**

- **Empresas transnacionales:** deben reforzar sus controles sobre la presencia (días, actividades) y cumplimiento tributario para garantizar la deducción de costos y evitar fiscalizaciones posteriores.
- **SUNAT:** accede a un marco coherente para fiscalizar tanto la existencia de EP como la procedencia de los gastos deducibles, reduciendo litigios pero enfrentando nuevos retos interpretativos —como el concepto de “presencia virtual” y servicios altamente digitalizados—.

- **Retos a futuro y próximos pasos**

- **Interpretación reglamentaria y operativa:** el MLI requiere que SUNAT y contribuyentes colaboren para contextualizar y operacionalizar cláusulas complejas, especialmente en materia de agentes dependientes y actividades fragmentadas (Acción 7 BEPS).
- **Adaptación internacional:** las empresas deberán revisar y reestructurar sus modelos de negocio y planificación fiscal para alinearse con los nuevos estándares, equilibrando la

reducción de litigios con mayores exigencias de formalización e implementación.

De esta forma, la Etapa MLI marca un antes y después: consolida una convergencia efectiva entre legislación interna y convenios tributarios, refuerza la lucha contra el abuso, requiere un enfoque técnico más sofisticado para la implementación, y potencia la seguridad jurídica, aunque introduce complejidades operativas que requieren preparación y adaptación.

2.3 Hechos relevantes del caso

Hechos Fácticos

- El 15 junio de 2014 el contribuyente (concesionario de la III Etapa del Proyecto Chavimochic) suscribió el Contrato de Gerenciamiento y Administración con su vinculada local OPIC (proveer personal directivo).
- El 04 de julio de 2013 el contribuyente firmó el contrato para las prestación de servicios de asesoría técnica y análisis crítico por parte de SPFE (Brasil) para optimizar el diseño; pago condicionado a obtener la buena pro.
- El **14 de agosto de 2014** el concesionario contrató a **Intertechne Consultores S.A.** (empresa brasileña con sucursal en Perú) para: i) Desarrollar el expediente técnico del proyecto; ii) Elaborar y ejecutar la ingeniería de detalle de la Fase 1. El servicio fue ejecutado desde Brasil utilizando la plataforma digital CitadomTM¹¹, sin presencia física constante en Perú. Las actividades se realizaron entre agosto y diciembre de 2014, sin superar el umbral de 6 meses.

Hechos Procesales

¹¹ CitadomTM era un sistema electrónico de gestión documental (GED), que permitía enviar documentos del proyecto desde Brasil al concesionario en Perú.

- El **9 de septiembre de 2019**, SUNAT inició la fiscalización definitiva del IR de 3ra categoría del **ejercicio 2014** mediante una carta y primer requerimiento. Requirió sustentar naturaleza, necesidad y devengo de los servicios (“subcontrato de ingeniería y diseño” y “subcontrato de expediente técnico”).
- El 23 de septiembre, el contribuyente entregó la información solicitada, iniciándose el plazo anual del art. 62-A CT. Se presentaron facturas, comprobantes, asientos contables, boletines de medición, contrato con Intertechne Brasil e informes de avance de 2014.
- Entre diciembre de 2019 y marzo de 2021, SUNAT emitió un segundo y tercer requerimiento, junto con un resultado bajo el art. 75 CT, formulando tres reparos: (1) gasto OPIC (S/ 4,45 M) por trabajo personalísimo y simulación; (2) gasto SPFE (S/ 18,77 M) por falta de fehaciencia y causalidad; y (3) gasto Intertechne (S/ S/ 993,814) por ausencia de comprobante ante un supuesto EP.
- El 12 de abril de 2022, SUNAT emitió una Resolución de Determinación (RD) y una Resolución de Multa (RM), regularizando el IR 2014 y aplicando una multa del 50% del tributo omitido bajo el art. 178.1 CT.
- Respecto al tercer reparo SUNAT desconoció el costo del servicio (S/ 993,814) alegando que el proveedor brasileño había configurado un establecimiento permanente (EP) en Perú, lo que exigía comprobantes de pago conforme al RCP.
- El contribuyente presentó un recurso de reclamación que fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia el 12 de abril de 2022.
- El contribuyente presentó un recurso de apelación que fue resuelto el 09 de julio de 2024 mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nro. 06435-12-2024 (materia de análisis).

2.4 Principales Argumentos

Es necesario reconstruir de forma resumida los principales argumentos que utilizaron la Administración Tributaria, el Contribuyente y el Tribunal Fiscal, sobre el tercer reparo (desconocimiento de la Deducción del costo por servicio de Ingeniería prestados por Intertechne ND, al haber configurado un EP a criterio de la Administración Tributaria) a fin de poder entender nuestra postulación de los problemas jurídicos y nuestra postura final.

	Parte involucrada	Argumentos
1	Administración Tributaria (SUNAT)	<ul style="list-style-type: none">- Existencia de un Establecimiento Permanente (EP): La Administración sostiene que el proveedor no domiciliado calificó como EP tanto bajo la Ley del Impuesto a la Renta como bajo el Convenio Perú–Brasil.<ul style="list-style-type: none">○ Prestó servicios relacionados directamente con la construcción de una obra (Elaboración del Expediente Técnico e Ingeniería de Detalle).○ La relación comercial duró más de seis meses, lo que activa el criterio temporal previsto en el CDI para configurar un EP en casos de prestación de servicios relacionados con obras.○ Aunque el proveedor prestó servicios desde el extranjero mediante el sistema CitadomTM, este se encontraba instalado en una sede del

		<p>contribuyente en Perú (Campamento Palo Redondo - La Libertad), por lo que considera que la prestación se realizó en dicho lugar fijo de negocios.</p> <ul style="list-style-type: none">○ Además, se verificaron visitas de campo posteriores (en 2015) realizadas por personal del proveedor, lo cual refuerza la existencia de una presencia en territorio peruano. <p>- Obligación de emitir comprobantes de pago válidos: Al configurar un EP, el proveedor ND debió inscribirse en el RUC y emitir comprobantes de pago válidos conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago. Como no se emitieron dichos comprobantes de manera válida, el recurrente no podía sustentar el costo del servicio prestado en los ejercicios 2014.</p> <p>- Inexistencia de sustento suficiente del gasto: Aunque el recurrente presentó contratos, informes y comprobantes de pago, la Administración consideró que:</p> <ul style="list-style-type: none">○ Los informes de avance no acreditaban que los servicios hubieran sido realizados por el proveedor no domiciliado.○ No se cumplió con acreditar fehacientemente el devengo,
--	--	---

		<p>necesidad y causalidad de los gastos correspondientes a las cuentas contables observadas.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Conocimiento de la existencia de la sucursal en Perú: El proveedor tenía una sucursal inscrita en el RUC desde 2012, con la que el recurrente contrató posteriormente (en 2015). Por tanto, la SUNAT considera que el recurrente tenía conocimiento de la sucursal y pudo haber contratado con ella, por lo que no puede alegar desconocimiento del estatus domiciliario del proveedor. - Alcance del CDI y comentarios de la OCDE: la Administración argumenta que, en línea con el Modelo de la OCDE, de la ONU y el CDI Perú–Brasil, no es esencial la presencia física constante del proveedor para configurar un EP. En los casos de servicios relacionados con construcción, la variable determinante es el tiempo (más de seis meses), el cual se cumplió.
2	<p>Contribuyente del de la III Etapa del Proyecto Chavimochic)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Señala el desconocimiento del costo por parte de la Administración: la SUNAT desconoció los gastos por servicios de ingeniería (expediente técnico e ingeniería de detalle) prestados por una empresa no domiciliada, bajo el argumento de que los comprobantes de

		<p>pago no cumplían con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, al considerar que dicha empresa no domiciliada configuraba un establecimiento permanente (EP) en el Perú.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Niega la existencia de un Establecimiento Permanente (EP): <ul style="list-style-type: none"> ○ Sostiene que no basta el uso de un programa informático instalado en Perú (CitadomTM) para configurar un EP; se requiere la presencia física continua en un lugar fijo en Perú, conforme a los criterios de la Resolución N.º 10351-1-2017 y a los comentarios del Modelo OCDE, que rige el CDI Perú-Brasil. ○ Afirma que los servicios fueron prestados íntegramente desde Brasil, sin presencia física en territorio peruano, y que la sucursal local del ND no tenía capacidad técnica para brindar tales servicios, por lo cual no obtuvo ahorro económico al contratar a la matriz en Brasil. - Criterio temporal no determinante: Señala que la duración del servicio (mayor a seis meses) no es suficiente para configurar un EP si no hay presencia física estable y continua en Perú.
--	--	---

		<ul style="list-style-type: none"> - No le corresponde evaluar EP por cada tercero: Alega que no le corresponde, como contribuyente, evaluar individualmente si cada proveedor extranjero constituye o no un EP, pues esta es una atribución propia de la SUNAT. - Alega el cumplimiento de requerimientos probatorios: El recurrente acreditó con facturas, contratos, informes técnicos y comprobantes de pago que los servicios fueron reales, necesarios, devengados en 2014 y vinculados causalmente con su actividad productiva, cumpliendo así con los requisitos del principio de causalidad y devengo exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta.
3	Tribunal Fiscal	<p>Decisión: El Tribunal <u>levanta el repara</u> y revoca la resolución apelada en ese extremo, ratificando la deducibilidad del gasto.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Delimitación de la controversia central del caso: El Tribunal delimita la controversia en determinar si el ND configuró un Establecimiento Permanente (EP) en el Perú al amparo del CDI Perú-Brasil. De ello depende si la no domiciliada estaba obligada a emitir comprobantes de pago conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago

		<p>(RCP) y, por ende, si el contribuyente podía deducir el costo de la obra con dichos documentos.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Desestima el el cuestionamiento por fehaciencia: SUNAT cuestionó inicialmente la fehaciencia de los informes mensuales de avance; sin embargo, al sustentar el reparo se limitó a señalar que el contribuyente no contaba con comprobantes de pago emitidos bajo el RCP. El Tribunal advierte que, al centrar la observación en la forma de los comprobantes, la propia Administración reconoce la existencia de la operación y abandona toda discusión sobre su realidad o fehaciencia; por ello, ese reparo queda tácitamente descartado. - Interpretación del EP según el CDI Perú-Brasil <p>El Tribunal realiza una interpretación detallada del artículo 5 del CDI:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Cláusula general y lista ejemplificativa (ap. 2): exige la presencia de un lugar, su fijeza geográfica y temporal y la realización efectiva de la actividad de la empresa en él. ○ Ficciones (ap. 3): incluyen obras o proyectos de construcción, instalaciones, montajes o actividades de
--	--	--

		<p>supervisión solo si superan los seis meses.</p> <p>A partir de esos criterios, el Tribunal resalta que para que exista EP debe verificarse, además del nexo territorial, una actividad empresarial continuada atribuible a la no domiciliada.</p> <p>- Refutación de los argumentos de la Administración</p> <p>El Tribunal identifica varias falencias en el razonamiento de SUNAT:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Imprecisión del supuesto aplicado: la Administración no aclara si invoca la cláusula general (lugar fijo de negocios) o la ficción del ap. 3 (obra de construcción). ○ Falta de prueba sobre la existencia de un lugar fijo: aun cuando menciona el campamento “Palo Redondo”, admite luego que la empresa brasileña prestó el servicio íntegramente desde Brasil vía el sistema CitadomTM, lo que descarta la presencia física. ○ Ausencia de acreditación de actividad de construcción/supervisión: SUNAT no demuestra que las labores de consolidación de ingeniería constituyan,
--	--	--

		<p>per se, una “obra de construcción” ni una “actividad de supervisión directamente relacionada”.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Vinculación con la sucursal posterior: los contratos y actividades de la sucursal abierta en 2015 carecen de relevancia para el ejercicio 2014, por lo que no pueden utilizarse retroactivamente para justificar el reparo. - Análisis temporal (umbral de 6 meses): El contrato con Intertechne se suscribe el 14 de agosto de 2014. Para el cierre del ejercicio 2014 no se había superado el umbral de seis meses exigido por el CDI para activar la ficción de EP ligada a proyectos de construcción. Aun si las actividades calificaran dentro del ap. 3, no se satisface el requisito temporal, por lo que no nace el EP en 2014. - Aplicación preferente del CDI sobre la Ley del Impuesto a la Renta (LIR): El Tribunal recuerda el principio de primacía de los tratados (citado RTF 07499-A-2004): un tratado vigente obliga al Estado y prevalece sobre el derecho interno en caso de contradicción. Al ser el CDI el instrumento específico para determinar la configuración de un EP entre Perú y Brasil, no procede aplicar supletoriamente la LIR.
--	--	--

		<ul style="list-style-type: none"> - Insuficiencia de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) en ese momento: Aun si se pretendiera recurrir al derecho interno, la LIR no contenía en 2014 una regulación que cubriera el supuesto planteado por SUNAT (lugar fijo de negocios basado en un campamento sin presencia física del prestador). Por tanto, el argumento de la Administración carece de sustento normativo interno adicional. - Conclusión final y levantamiento del reparo <p>Al no acreditarse la existencia de un EP en 2014 según el CDI, la empresa no domiciliada no estaba sujeta a obligaciones formales peruanas (emisión de comprobantes bajo el RCP).</p> <p>En consecuencia, no podía exigirse al contribuyente la tenencia de dichos comprobantes para sustentar sus costos.</p> <p>El Tribunal levanta el reparo y revoca la resolución apelada en ese extremo, ratificando la deducibilidad del gasto.</p>
--	--	---

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1 Problema principal (PP)

¿Qué documento o instrumento formal constituye requisito suficiente para que un contribuyente domiciliado sustente la deducción del gasto

por servicios de asistencia técnica prestados en 2014 por un proveedor brasileño, en un contexto donde, si bien el contribuyente sostiene que tales servicios califican como “regalía” según el art. 12 del CDI Perú-Brasil, la Administración Tributaria centró su reparo en la supuesta configuración de un EP bajo dicho CDI y la legislación interna para exigir comprobantes de pago locales, y la Tribunal Fiscal concluyó que el proveedor no constituyó EP bajo el CDI para fines de esa exigencia formal?

3.2 Problemas secundarios

1. Problema secundario 1 (PS1):

¿Los servicios prestados mediante el contrato de elaboración del expediente técnico e ingeniería de detalle, descritos en la resolución como servicios de resultado que forman parte de la construcción, debe calificarse como asistencia técnica gravada como “regalía” conforme al artículo 12 del CDI Perú-Brasil, o como servicio empresarial regulado por los artículos 5 (Establecimiento Permanente) y 7 (Beneficios Empresariales) del propio CDI-lo que implicaría analizar la existencia de un establecimiento permanente, considerando los criterios de la prestación de asistencia técnica desarrollados por la doctrina?

2. Problema secundario 2 (PS2):

Una vez calificada la renta como Asistencia Técnica (art. 12 del CDI Perú-Brasil bajo concepto de Regalía"), y asumiendo que el activo generador de la regalía no se encuentra efectivamente vinculado a un establecimiento permanente del proveedor en Perú (caso en el que aplicaría el Art. 7 del CDI), ¿puede la SUNAT —o el Tribunal Fiscal— invocar el artículo 5 del CDI (para definir un EP) y el inciso j) del artículo 44 de la LIR para exigir al contribuyente domiciliado un comprobante de pago peruano, considerando que el proveedor no configura un establecimiento permanente según la legislación interna peruana y que la exigencia de formalidades adicionales no

previstas en el CDI o en la ley interna para estos casos es contraria a la jerarquía normativa y proporcionalidad?

3. Problema secundario 3 (PS3):

En el marco normativo vigente al ejercicio 2014, ¿basta la constancia de pago y retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados conforme al artículo 76 LIR (con la tasa del 15% prevista en el CDI) para que el contribuyente domiciliado deduzca el gasto, cuando el proveedor extranjero no es Establecimiento Permanente bajo la Ley del Impuesto a la Renta, o resulta aplicable la prohibición del inciso j) del artículo 44 LIR por carecer de comprobante de pago peruano, y cómo se interpreta esto a la luz de la prevalencia del CDI y las normas sobre documentación de gastos con no domiciliados sin EP?

4. Problema secundario 4 (PS4):

Si la retención practicada por el contribuyente domiciliado fuese indebida o excesiva (por ejemplo, al aplicarse sobre renta bruta sin considerar la deducibilidad de gastos prevista en el CDI para un EP), ¿quién ostenta la legitimidad para solicitar su devolución y qué requisitos formales (como inscripción en RUC y documentación que sustente gastos) corresponden para el proveedor no domiciliado? Asimismo, ¿sería una exigencia proporcional o constitucional que el agente de retención deba determinar la renta neta del proveedor extranjero o que le exija un comprobante de pago peruano de un sujeto que no configura Establecimiento Permanente bajo la Ley del Impuesto a la Renta?

5. Problema secundario 5 (PS5):

Con la incorporación del artículo 14-B LIR y del inciso a.4 del artículo 37 LIR en 2019, ¿cambiaría la necesidad de exigir comprobante de pago peruano y la regla de deducibilidad basada en la retención para un caso análogo ocurrido hoy si el servicio

configura un Establecimiento Permanente según la LIR? Además, considerando al Instrumento Multilateral (MLI) ¿cómo impactaría (o no) este instrumento al CDI Perú-Brasil en relación con el concepto de Establecimiento Permanente y las obligaciones formales, y qué implicaciones tiene esto para un análisis de un caso análogo en la actualidad?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

PS1: ¿Los servicios prestados mediante el contrato de elaboración del expediente técnico e ingeniería de detalle, descritos en la resolución como servicios de resultado que forman parte de la construcción, debe calificarse como asistencia técnica gravada como “regalía” conforme al artículo 12 del CDI Perú-Brasil, o como servicio empresarial regulado por los artículos 5 (Establecimiento Permanente) y 7 (Beneficios Empresariales) del propio CDI-lo que implicaría analizar la existencia de un establecimiento permanente-, considerando los criterios de la prestación de asistencia técnica desarrollados por la doctrina?

- **Respuesta Preliminar PS1:** Los pagos realizados a la empresa brasileña por la elaboración del expediente técnico e ingeniería de detalle califican como regalías por asistencia técnica conforme al artículo 12 del CDI Perú-Brasil, ya que implican un servicio de resultado intensivo en conocimiento, prestado íntegramente desde Brasil y sin configuración de un establecimiento permanente (EP) en Perú. Bajo esta calificación, corresponde aplicar una retención del 15 % sobre el monto bruto, sin requerir comprobante de pago peruano para deducir el gasto, según el régimen vigente en 2014. La metodología del Tribunal Fiscal es incorrecta al iniciar su análisis por el artículo 5 (EP), omitir el

artículo 12 (renta especial) y exigir formalidades no previstas en el CDI ni en la ley nacional, lo que vulnera el principio de primacía normativa y legalidad tributaria.

PS2: *Una vez calificada la renta como Asistencia Técnica (art. 12 del CDI Perú-Brasil bajo concepto de Regalía"), y asumiendo que el activo generador de la regalía no se encuentra efectivamente vinculado a un establecimiento permanente del proveedor en Perú (caso en el que aplicaría el Art. 7 del CDI), ¿puede la SUNAT —o el Tribunal Fiscal— invocar el artículo 5 del CDI (para definir un EP) y el inciso j) del artículo 44 de la LIR para exigir al contribuyente domiciliado un comprobante de pago peruano, considerando que el proveedor no configura un establecimiento permanente según la legislación interna peruana y que la exigencia de formalidades adicionales no previstas en el CDI o en la ley interna para estos casos es contraria a la jerarquía normativa y proporcionalidad?*

- **Respuesta Preliminar PS2:** Una vez calificada la renta como regalía por asistencia técnica bajo el artículo 12 del CDI Perú–Brasil, y no existiendo un establecimiento permanente conforme a la legislación interna de 2014, la SUNAT ni el Tribunal Fiscal pueden exigir un comprobante de pago peruano ni aplicar el artículo 5 del CDI para imponer obligaciones formales no previstas en la ley. Esta exigencia vulnera la jerarquía normativa del artículo 55 de la Constitución, el principio de especialidad del CDI y el principio de proporcionalidad. La deducción del gasto era válida con la retención del 15 % y documentación extranjera suficiente. Aunque el Tribunal Fiscal permitió la deducción, omitió reconocer expresamente que el artículo 12 debía primar en el análisis, desaprovechando la oportunidad de fijar un criterio garantista frente a exigencias formales indebidas.

PS3: *En el marco normativo vigente al ejercicio 2014, ¿basta la constancia de pago y retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados conforme al artículo 76 LIR (con la tasa del 15% prevista*

en el CDI) para que el contribuyente domiciliado deduzca el gasto, cuando el proveedor extranjero no es Establecimiento Permanente bajo la Ley del Impuesto a la Renta, o resulta aplicable la prohibición del inciso j) del artículo 44 LIR por carecer de comprobante de pago peruano, y cómo se interpreta esto a la luz de la prevalencia del CDI y las normas sobre documentación de gastos con no domiciliados sin EP?

- **Respuesta Preliminar PS3:** En el marco normativo vigente al 2014, bastaba con acreditar el pago y la retención del 15 % prevista en el artículo 76 de la LIR y el artículo 12 del CDI Perú–Brasil para deducir el gasto por servicios prestados por un no domiciliado sin establecimiento permanente (EP). El inciso j) del artículo 44 LIR no resultaba aplicable, ya que no existía obligación legal ni reglamentaria para que el proveedor emitiera un comprobante de pago peruano. Exigirlo habría vulnerado la jerarquía del CDI, el principio de legalidad y el precedente vinculante de la Corte Suprema (Casación 8380-2021). Por tanto, la deducción era procedente y la decisión del Tribunal Fiscal al rechazarla por falta de comprobante peruano resulta incorrecta y contraria a derecho.

PS4: *Si la retención practicada por el contribuyente domiciliado fuese indebida o excesiva (por ejemplo, al aplicarse sobre renta bruta sin considerar la deducibilidad de gastos prevista en el CDI para un EP), ¿quién ostenta la legitimidad para solicitar su devolución y qué requisitos formales (como inscripción en RUC y documentación que sustente gastos) corresponden para el proveedor no domiciliado? Asimismo, ¿sería una exigencia proporcional o constitucional que el agente de retención deba determinar la renta neta del proveedor extranjero o que le exija un comprobante de pago peruano de un sujeto que no configura Establecimiento Permanente bajo la Ley del Impuesto a la Renta?*

- **Respuesta Preliminar PS4:** Si la retención aplicada fue indebida o excesiva, el proveedor no domiciliado —como sujeto pasivo del impuesto— tiene legitimidad para solicitar su devolución, previa inscripción simplificada en el RUC y con sustento documental básico (contrato, constancia de retención y prueba del exceso). No se requiere comprobante de pago peruano ni contabilidad local si no se configura un establecimiento permanente (EP), y exigir tales requisitos vulneraría la jerarquía del CDI y el principio de proporcionalidad. Tampoco es constitucional trasladar al agente de retención la carga de determinar la renta neta del proveedor extranjero, pues esto excede sus obligaciones legales y contradice el régimen de retención sobre renta bruta previsto por el artículo 12 del CDI. El Tribunal Fiscal erró al asumir la existencia de un EP sin pruebas suficientes y al imponer obligaciones formales no previstas en la ley ni en el tratado.

PS5: Con la incorporación del artículo 14-B LIR y del inciso a.4 del artículo 37 LIR en 2019, ¿cambiaría la necesidad de exigir comprobante de pago peruano y la regla de deducibilidad basada en la retención para un caso análogo ocurrido hoy si el servicio configura un Establecimiento Permanente según la LIR? Además, considerando al Instrumento Multilateral (MLI) ¿cómo impactaría (o no) este instrumento al CDI Perú-Brasil en relación con el concepto de Establecimiento Permanente y las obligaciones formales, y qué implicaciones tiene esto para un análisis de un caso análogo en la actualidad?

- **Respuesta Preliminar PS5:** Desde 2019, si un servicio configura un Establecimiento Permanente (EP) bajo el artículo 14-B de la LIR, el proveedor extranjero adquiere obligaciones formales como la inscripción en RUC y la emisión de comprobante de pago peruano. En ese caso, ya no corresponde retención, sino tributación sobre renta neta, y la deducción del gasto depende de contar con dicha factura. Si no se configura EP, se mantiene la regla anterior: basta la retención (15 % o 30 %) y su constancia

para deducir el gasto, sin exigirse comprobante peruano. El MLI refuerza los criterios de configuración del EP (por ejemplo, contra el fraccionamiento), pero no crea nuevas obligaciones formales ni modifica los umbrales del CDI Perú–Brasil. En conjunto, la reforma legal post-2019 clarifica el régimen y corrige las ambigüedades preexistentes, evitando exigencias contradictorias como las que impuso el Tribunal Fiscal en el caso 2014.

PP: *¿Qué documento o instrumento formal constituye requisito suficiente para que un contribuyente domiciliado sustente la deducción del gasto por servicios de asistencia técnica prestados en 2014 por un proveedor brasileño, en un contexto donde, si bien el contribuyente sostiene que tales servicios califican como “regalía” según el art. 12 del CDI Perú-Brasil, la Administración Tributaria centró su reparo en la supuesta configuración de un EP bajo dicho CDI y la legislación interna para exigir comprobantes de pago locales, y la Tribunal Fiscal concluyó que el proveedor no constituyó EP bajo el CDI para fines de esa exigencia formal?*

- **Respuesta Preliminar PP:** En el ejercicio 2014, el contribuyente domiciliado podía sustentar la deducción del gasto por asistencia técnica prestada desde Brasil únicamente con el contrato, la constancia de pago y la boleta de retención del 15 %, sin requerir comprobante de pago peruano. Esto se debe a que la renta califica como regalía bajo el artículo 12 del CDI Perú–Brasil, que desplaza la aplicación de los artículos 5 y 7 sobre establecimiento permanente y beneficios empresariales. Ni el CDI ni la legislación interna vigente en 2014 exigían la emisión de comprobante local cuando no se configuraba EP. La exigencia de la SUNAT y el razonamiento del Tribunal Fiscal vulneraron los principios de legalidad, jerarquía normativa y proporcionalidad. El análisis debió centrarse desde el inicio en el artículo 12 del CDI y el artículo 76 de la LIR, que establecen claramente los requisitos para la deducción.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

No comparto la argumentación del Tribunal Fiscal ni la posición de la Administración Tributaria. Considero que ambos incurren en un error metodológico sustancial al estructurar el análisis del caso a partir del artículo 5 del CDI Perú-Brasil, cuando el punto de partida correcto debió ser el artículo 12, que califica el pago como regalía por asistencia técnica y asigna de forma directa la potestad tributaria al Estado de la fuente.

El contrato evaluado describe la elaboración del expediente técnico y la ingeniería de detalle del Proyecto Chavimochic, ejecutados íntegramente desde Brasil mediante una plataforma remota, sin que se configure un lugar fijo de negocios ni una permanencia relevante en el Perú. Por tanto, la renta generada corresponde a asistencia técnica gravada como regalía (art. 12 CDI), y no a beneficios empresariales regulados por los arts. 5-7 del tratado.

En ese marco, aplicar el análisis del establecimiento permanente (EP) —como hizo SUNAT y parcialmente el Tribunal— es jurídicamente improcedente, porque el artículo 12 excluye esa posibilidad. Esta confusión vulnera el principio de especialidad de los tratados y la jerarquía normativa establecida en el artículo 55 de la Constitución.

A nivel interno, la legislación aplicable en 2014 (Hito 1) —concretamente el artículo 76 de la LIR— permitía la deducción de gastos a no domiciliados cuando se hubiera efectuado el pago y la retención respectiva, sin requerir la emisión de comprobantes peruanos si el proveedor no calificaba como EP conforme al Reglamento del IR. Cabe recordar que en ese entonces no existía aún la figura del “EP de servicios”, por lo que el proveedor brasileño no tenía la obligación formal de inscribirse en el RUC ni de emitir comprobante de pago peruano.

En consecuencia, exigirle al contribuyente domiciliado un comprobante nacional para sustentar la deducción del gasto implicó trasladarle una carga formal que no tenía respaldo legal ni convencional, violando los principios de legalidad, razonabilidad y no discriminación (STC N.º 00045-2006-PI).

Además, la retención del 15 % ya fue reconocida por la propia SUNAT. El impuesto fue percibido por el fisco, y rechazar el gasto por falta de CP habría generado doble imposición económica, frustrando el objeto del CDI.

Finalmente, las reformas introducidas en 2019 mediante el Decreto Legislativo N.º 1424 y el DL N.º 1369 —que incorporan el EP de servicios y condicionan la deducción a la retención efectiva (art. 37-a.4 LIR)— confirman la lógica vigente en 2014: la deducibilidad del gasto descansa en la retención, y el comprobante sólo es exigible cuando el proveedor configura EP conforme a ley, lo cual no ocurría en el caso analizado.

En conclusión, el gasto era plenamente deducible con la sola retención practicada. La exigencia de comprobante de pago peruano fue improcedente. El Tribunal Fiscal, aunque revoca el reparo y reconoce la deducibilidad, no lo hace sobre la base normativa correcta, reproduciendo parcialmente el razonamiento equivocado de la SUNAT. Por tanto, discrepo con la fundamentación jurídica del fallo, aunque comparta su resultado práctico.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1 Problemas Secundarios

- a. Problema Secundario 1 – Calificación de la renta: ¿Asistencia técnica como regalía o servicio empresarial?**

Primero, es necesario iniciar con una exposición de fuentes jurídicas relevantes:

- Norma convencional principal – CDI Perú-Brasil (2004, vig. 2011): Los Art. 12 califica como “regalías” –con tope de 15 %– los pagos “por servicios de asistencia técnica, científica, administrativa o similares” (párr. 3.c). Los Arts. 5 y 7 reservan la potestad de gravar “beneficios empresariales” al Estado de la fuente solo si el no domiciliado opera mediante un establecimiento permanente (EP) ubicado en él.
- Respecto a la Doctrina sobre asistencia técnica y regalías: Puga y Polo destacan que, en algunos CDIs firmados por el Perú, la asistencia técnica se ubica expresamente en el artículo de regalías; en consecuencia, no debe reencuadrarse como renta empresarial salvo que no exista transmisión de know-how ni elemento intelectual relevante (Puga & Polo, 2008) .
- Ahora, respecto a la doctrina sobre EP y su relación con el CDI: Durán explica que el concepto de EP en un tratado prevalece frente a la definición interna; además, un análisis técnico correcto parte por determinar primero si la renta se encuadra en otro artículo del CDI antes de examinar el EP (Durán, 2007) . Zuzunaga añade que la falta de armonización entre la ley peruana y los CDIs ha generado litigios, subrayando que la cláusula de regalías desplaza la aplicación de los arts. 5 y 7 cuando la renta califica allí (Zuzunaga, 2020)

En línea con lo dispuesto por el artículo 12 del CDI Perú–Brasil, diversos autores sostienen que la calificación como regalía desplaza la aplicación de los artículos 5 y 7 del tratado. Luis Durán (2007) resalta que los CDIs no crean nuevas obligaciones ni amplían el ámbito de imposición, sino que limitan la potestad tributaria del Estado fuente, por lo que no cabe exigir la aplicación de requisitos internos como si el proveedor fuese un domiciliado o

un EP bajo legislación nacional. En esa línea, critica fundadamente el Informe N.º 039-2006-SUNAT/2B0000, por imponer cargas formales inaplicables en contextos cubiertos por CDI, como la exigencia de comprobantes de pago peruanos.

Esta posición es compartida por Zuzunaga (2020), quien afirma que el CDI no habilita la reconfiguración de sujetos no domiciliados como domiciliados por el solo hecho de contar con un EP definido únicamente por el tratado. Por ello, la exigencia de comprobantes peruanos a proveedores extranjeros sin EP conforme a ley nacional vulnera el principio de legalidad y excede la aplicación del CDI.

Desde una óptica normativa interna, Córdova (2013) aporta que el artículo 51-A de la LIR sí permite deducir gastos incurridos en el extranjero mediante comprobantes emitidos conforme a la legislación del país de origen, lo cual invalida la aplicación restrictiva del inciso j) del artículo 44 de la LIR en estos supuestos. Sostiene que el único requisito es la necesidad del gasto y la información mínima que identifique al prestador.

En ese contexto, consideramos que el Régimen interno aplicable en 2014 hasta 31-12-2018 consideraba que el EP solo figuraba en el Reglamento LIR; no existía EP “de servicios” y la retención se practicaba sobre la renta bruta del no domiciliado, sin exigir comprobante de pago peruano para deducir el gasto.

En este punto, considero el siguiente análisis del caso:

- Naturaleza del servicio: El contrato con la brasileña Intertechne cubre la elaboración del expediente técnico e ingeniería de detalle mediante plataforma remota (Citadom™); implica transferencia de know-how específico, planificación y solución de ingeniería a medida, es decir servicio de resultado intensivo en conocimiento, típico de asistencia técnica.

- Lugar de ejecución: La prestación se realizó íntegramente en Brasil; el expediente se entregó electrónicamente. No existió presencia física continuada, ni instalaciones ni personal en Perú.
- ¿Existe EP en el Perú?: Conforme al art. 5 CDI, un EP exige “lugar fijo de negocios” o permanencia ≥ 6 meses para sitios de obra. Nada de ello concurre; la sola utilización económica en Perú del trabajo intelectual no crea EP (Durán, 2007) .
- Calificación de la renta: Por la descripción contractual y doctrinal, los pagos encajan en art. 12 (regalías-asistencia técnica), no en arts. 5-7. El CDI otorga al Perú derecho a gravar hasta 15 % sobre el bruto sin analizar EP.
- Consecuencias tributarias 2014
 - o Retención: procedía aplicar 15 % retención; el contribuyente lo hizo.
 - o Deducción del gasto: conforme art. 76 LIR (versión 2014), bastaba acreditar pago y retención; la falta de comprobante local no era óbice.

Conforme a lo señalado por Durán (2007), en contextos de aplicación de un CDI, exigir al contribuyente peruano que determine si el prestador extranjero califica como EP y que además obtenga un comprobante nacional para sustentar la deducción supone una carga excesiva e inconstitucional, incompatible con el principio de razonabilidad. Esta obligación no puede imponerse sin un marco legal que lo habilite.

A su vez, como destaca Córdova Altez (2013), la normativa nacional reconoce expresamente la validez de comprobantes emitidos en el extranjero, siempre que cumplan requisitos mínimos

de identificación, por lo que el gasto incurrido y acreditado documentalmente sí debía ser deducible en 2014.

En lo que respecta a la calificación sostengo lo siguiente:

1. Los pagos por la elaboración del expediente técnico constituyen regalías por asistencia técnica al amparo del art. 12 CDI Perú-Brasil.
2. En 2014 la retención peruana correcta era del 15 % sobre el monto bruto; una vez practicada, el gasto era deducible sin exigir comprobante peruano.
3. Al no configurarse EP, los arts. 5 y 7 no resultan aplicables; cualquier análisis sobre establecimiento permanente es jurídicamente accesorio.
4. Si la Administración pretendiera reclasificar la renta como empresarial, debería primero descartar de manera fundada la existencia de know-how; no lo hizo.

El Tribunal Fiscal, siguiendo la SUNAT, inició el examen por el art. 5 (EP) y concluyó que no existía, pero no corrigió la base legal: mantuvo el rechazo del gasto por falta de comprobante. Esa metodología es cuestionable:

- Error de jerarquía analítica: debía comenzar por el art. 12 — única norma especial sobre asistencia técnica— y, si aplicaba, cesaba toda discusión sobre EP (Puga & Polo, 2008).
- Confusión entre obligaciones sustanciales y formales: el CDI faculta a gravar, pero no impone requisitos de facturación interna; exigir comprobante peruano a un no domiciliado sin EP traslada ilícitamente cargas formales (Durán, 2007) .

- Inobservancia del principio de primacía convencional (art. 55 Const.). La exigencia reglamentaria contraviene el art. 12 CDI y vacía de contenido la tasa preferente.

La resolución del Tribunal Fiscal omite considerar el artículo 51-A de la LIR (Córdova Altez, 2013) y la primacía del CDI como norma especial (Durán, 2007; Zuzunaga, 2020), perpetuando una interpretación extensiva del artículo 44, inciso j) LIR que no corresponde ni al marco convencional ni al legal vigente en 2014.

De esta manera, discrepo parcialmente con la RTF; comparto que no hay EP, pero sostengo que el pago es regalía sujeta a retención del 15 % deducible sin comprobante. El abordaje correcto habría evitado el reparo y dotado de coherencia al sistema tributario internacional peruano.

b. Problema Secundario 2 – Exigencia formal de comprobante peruano pese a la calificación como regalía

En primer término, debemos abordar la exposición de fuentes jurídicas relevantes. Así, la constitución *en el art. 55* reconoce a los tratados como parte del derecho interno con rango superior a la ley. Ello, reforzado por el principio *pacta sunt servanda* de la Convención de Viena (arts. 26-27).

En doctrina se sostiene que los conceptos establecidos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) son autónomos e independientes respecto a la legislación interna, lo que implica que deben interpretarse y aplicarse sin recurrir a definiciones locales (García & Riveros, 2019). Aunque CDI y ley interna tienen igual jerarquía normativa, cumplen funciones distintas: los CDI limitan la potestad tributaria del Estado para evitar la doble imposición, mientras que la legislación interna regula cómo se ejerce dicha

potestad. A pesar de esta autonomía conceptual, ambos cuerpos normativos se interrelacionan de forma complementaria, ya que el CDI requiere del derecho interno para generar efectos prácticos en la determinación y aplicación del tributo (García & Riveros, 2019).

En ese contexto, se tiene el Convenio Perú-Brasil (CDI):

- Art. 12: califica los pagos por asistencia técnica como “regalías”, permitiendo la imposición en la fuente (15 %) sin subordinar el gravamen a la existencia de un establecimiento permanente (EP).
- Art. 5: define EP. El inciso 3 solo extiende el concepto a obras/servicios prolongados; no contiene un “EP de servicios” automático y exige presencia física o base fija.
- Art. 7: beneficios empresariales tributan exclusivamente en residencia, salvo que exista EP en la fuente.

Por otro lado, la legislación interna 2014 (vigente al momento de los hechos del caso):

- LIR 2014 no incluía la definición legal de EP; ésta se hallaba únicamente en el art. 4-A RLIR, lista cerrada que no reconocía un EP de servicios ni equiparaba la prestación remota prolongada a un EP.
- Art. 44 inc. j) LIR: exige comprobante de pago peruano solo cuando el desembolso se realice a “sujetos domiciliados”; a los no domiciliados basta sustentar con el recibo extranjero y acreditar la retención.

Así, la OCDE (2017) Comentarios al art. 12, 42.11 señala que la calificación de la renta como regalía desplaza el art. 7; no procede

“recalificar” el flujo como beneficio empresarial para forzar la existencia de EP (2017). En esa línea, Durán subraya que el EP convencional no suplanta al EP-LIR; si la ley interna no lo reconoce, no nace obligación formal alguna en la fuente (2008). Además, Montestruque advierte que ubicar la definición de EP solo en reglamento vulnera la reserva de ley y generaba inseguridad jurídica (2018).

El Informe SUNAT 054-2013 establece que la Administración ratificó que mientras el RLIR no prevea EP de servicios no puede exigir deberes formales al proveedor extranjero. Mientras tanto, la STC 00045-2006-PI señala que la imposición de requisitos formales debe superar el test de proporcionalidad.

Como advierten Puga y Polo (s.f.), confundir asistencia técnica con regalías pasivas representa un error metodológico grave, pues la asistencia técnica implica un involucramiento activo del prestador, a diferencia de la cesión pasiva de know-how. Critican, por ejemplo, la RTF N.º 00897-4-2008 por calificar erróneamente como regalía un servicio que, por su naturaleza, debía tratarse como asistencia técnica.

Conforme al modelo metodológico propuesto por Bueno-Tizón (2019), el análisis debe iniciarse en la ley interna para verificar la existencia del hecho imponible, y luego aplicar el CDI únicamente para limitar potestad tributaria. La SUNAT no puede reconfigurar el tipo de renta ni crear obligaciones formales adicionales no previstas en el tratado ni en la ley nacional.

Ahora bien, en este punto presento el análisis del problema:

- Análisis probatorio y fáctico: El concesionario peruano contrató asistencia técnica (expediente técnico y revisión ingenieril) ejecutada íntegramente desde Brasil mediante plataforma digital (Citadom™); visitas presenciales ocasionales no superaron el umbral de seis meses. Se pagó la regalía y se

practicó la retención del 15 % conforme al art. 12 CDI. El activo intangible usado (software y know-how) permaneció en Brasil y no se vinculó a ninguna base fija en Perú .

- Inexistencia de EP (art. 5 CDI + RLIR 2014).
 - o No hubo “lugar fijo de negocios” ni obra de construcción bajo control del proveedor. La mera utilización remota de software en servidores del cliente no satisface el criterio de permanencia previsto por el CDI ni la lista taxativa del RLIR.
 - o Al no existir EP bajo derecho interno, la ficción de art. 5 CDI no puede crear nuevas obligaciones formales; el CDI distribuye potestad, no genera la sujeción pasiva ni los deberes accesorios (v.gr. inscripción RUC, factura).
- Calificación de la renta: asistencia técnica = regalía (art. 12).
 - o La tecnología transferida y el soporte especialista encajan en la definición de regalía que el propio CDI extiende a “información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas” .
 - o El pago quedó íntegramente sometido a la retención en la fuente con tope del 15 %, ya cumplida. Art. 7 queda desplazado; no procede re-etiquetar la renta como beneficio empresarial para exigir EP.
- Requisito formal del comprobante (art. 44 inc. j LIR).
 - o Para gastos con no domiciliados la deducibilidad depende de prueba fehaciente de la operación y de la retención efectiva, no de la emisión de un comprobante peruano.

- Obligar al contribuyente a exigir factura local de un sujeto que la propia ley no considera domiciliado introduce una carga formal adicional sin habilitación legal y contraria al principio de proporcionalidad (STC 00045-2006-PI).

Durán (2008) enfatiza que el EP regulado en los CDIs tiene únicamente efectos de distribución de potestad tributaria entre Estados, y no puede ser utilizado para alterar la naturaleza jurídica del sujeto ni para imponer obligaciones propias de los domiciliados si estas no están previstas en la normativa interna.

Como una forma de calificación señalamos lo siguiente:

- Improcedencia de exigir comprobante peruano: La SUNAT y el Tribunal Fiscal no pueden invocar art. 5 CDI para forzar la configuración de un EP cuando el concepto no existe en la ley interna aplicable al ejercicio 2014. Hacerlo vulneraría la jerarquía del art. 55 CN y el principio *lex specialis* del art. 12 CDI, que ya asignó potestad tributaria y fijó el mecanismo (retención).
- Inaplicabilidad del art. 44 inc. j) LIR: Ese inciso se refiere a pagos a sujetos domiciliados. Pretender su extensión a no domiciliados sin reforma legal quiebra la reserva de ley y es desproporcionado: transforma un requisito probatorio razonable (retención más documentación extranjera) en una barrera absoluta a la deducción.

De todo lo anterior, el Tribunal Fiscal coincide con la posición aquí defendida al descartar la existencia de EP y permitir la deducción. Sin embargo, su argumentación se limita a constatar la ausencia de presencia física; discrepo en dos puntos:

1. Primacía del art. 12 sobre art. 5: El TF no exploró que, una vez calificada la renta como regalía, el debate sobre EP carece de relevancia. Ello habría reforzado la seguridad

jurídica y evitado presuntas “contaminaciones” del art. 7, en línea con OCDE 2017.

2. Proporcionalidad del requisito formal: Si bien revoca el reparo, el Tribunal no aplica expresamente el test de proporcionalidad del TC, ocasión desaprovechada para fijar precedente vinculante que limite futuros excesos formales de la SUNAT.

Siguiendo a Bueno-Tizón, la coexistencia de cláusulas antielusivas internas (Norma XVI) con los CDI debe leerse caso por caso; pero ninguna medida antielusiva puede imponer cargas mayores que las previstas en el tratado (2020). Invocar el art. 5 para sortear el tope del 15 % sería, además, *treaty override* inadmisibles (Bueno-Tizón, 2020).

Por todo lo anterior, comparto el resultado práctico —deducibilidad reconocida— pero sostengo que la metodología debió cimentarse en (i) la jerarquía y especialidad del art. 12 CDI, (ii) la inexistencia de EP en la ley interna 2014 y (iii) el principio de proporcionalidad. Con ese enfoque se afianza la certeza normativa, se respeta la función distributiva del CDI y se evita que requisitos formales se erijan en barreras injustificadas a la inversión y al comercio transfronterizo.

c. Problema Secundario 3 – Sustento del gasto con constancia de retención vs. comprobante de pago peruano

Antes de realizar el análisis, es necesario abordar la Normativa interna aplicable en 2014:

- Artículo 76 LIR (texto 2014): permitía deducir pagos a no domiciliados cuando estuviesen *pagados* y se hubiese *practicado la retención*; no exigía la obtención de comprobante de pago peruano.

- Artículo 44 j) LIR: prohíbe deducir gastos sustentados con “comprobantes de pago que no reúnan los requisitos” del RCP; su literalidad alude a sujetos obligados a emitirlos en Perú.
- Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP) RS Nro. 007-99-SUNAT: sólo alcanza a quienes están obligados a inscribirse en RUC—situación propia de un contribuyente domiciliado o de un establecimiento permanente (EP).

Del mismo modo, el Convenio Perú-Brasil (CDI, en vigor 2011) establece lo siguiente:

- Artículo 12 (Regalías): fija una tasa máxima de 15 % retenida en la fuente.
- Artículo 5 (EP): mantiene la noción clásica de “lugar fijo de negocios”; no incluye la cláusula de servicios ni crea un EP por mera prestación remota.
- Artículo 7 (Beneficios empresariales): si el proveedor *no* es EP, la potestad tributaria es exclusiva del Estado de residencia (Brasil); Perú sólo puede gravar vía retención cuando otro artículo lo habilita (p. ej. art. 12 para regalías).

Así, en la Casación Nro. 8380-2021 la Corte Suprema declara que un decreto supremo que añade requisitos formales (certificado de residencia oportuno) “excede” al CDI; prevalece el tratado sobre la norma infralegal en virtud de jerarquía y *pacta sunt servanda*. Por su parte, en la RTF Nro. 00890-12-2025: el Tribunal Fiscal aplica el mismo criterio y anula un reparo basado en exigir comprobante peruano a un proveedor brasileño sin EP.

En ese sentido, Durán Rojo subraya que, antes del D. Leg. 1424 (2019), la definición de EP sólo estaba en el reglamento y no incluía “EP de servicios”, lo que vulneraba el principio de reserva de ley (2008). Mientras que Bueno-Tizón destaca que los CDI son norma

especial y jerárquicamente superior; en caso de conflicto, prevalece el tratado (2020).

Así, da lectura conjunta del art. 76 LIR y art. 12 CDI muestra que, para 2014, la única formalidad necesaria era el pago **más la retención del 15 %**. El inciso j) del art. 44 LIR sólo se activa si el RCP obliga a emitir comprobante; pero esa obligación nace cuando existe EP o domicilio fiscal en Perú—situación que el propio CDI descarta al no configurarse EP.

Ante ello, podemos abordar el análisis del problema según lo siguiente:

1. *Contrato y modalidad remota*: El servicio de ingeniería fue prestado íntegramente desde Brasil; los ingenieros jamás desplazaron personal al Perú. La única “presencia” fue el envío electrónico de planos—insuficiente para un **lugar fijo de negocios** (art. 5.1 CDI) y ajeno a las hipótesis reglamentarias vigentes en 2014 (no existía EP de servicios).
2. *¿Existía EP?*: Conforme a la doctrina de Durán y a la lista cerrada del art. 4-A RLIR 2014, la empresa brasileña **no calificó como EP**; no se inscribió en RUC ni podía emitir comprobantes locales. Exigirlos retroactivamente violaría legalidad y genera “carga formal indebida”.
3. *Retención efectiva*: se contaría con la liquidación y la retención del 15 % pagada a SUNAT dentro del plazo reglamentario—cumpliendo el art. 76 LIR.
4. *¿Puede exigirse un comprobante peruano?*
 - El inciso j) del art. 44 LIR requiere la existencia de obligación regulatoria de emitir CP; al no haber EP, tal obligación no nace.

- La Casación 8380-2021 establece que normas infralegales no pueden añadir formalidades contrarias al CDI. Obligar a exigir CP vulneraría la prevalencia del tratado y la jerarquía normativa .
- SUNAT reconoció en Informe 066-2001 que la ausencia de CP no impide devolución cuando la retención fue practicada.

De esta forma, a modo de calificación jurídica sustentada puedo señalar que el gasto por servicios de ingeniería es deducible en el ejercicio 2014 porque:

1. Se ha realizado el pago y la retención del impuesto (15 %) conforme al art. 76 LIR y al art. 12 CDI.
2. El proveedor extranjero no constituye EP según la normativa interna vigente y la cláusula del art. 5 CDI; por tanto, no está obligado a emitir CP peruano.
3. El inciso j) del art. 44 LIR no aplica; exigir un comprobante peruano sería introducir un requisito formal extra-legal y contrario a la supremacía del CDI (jurisprudencia Suprema y del TF).

En consecuencia, basta la constancia de pago y la boleta de retención para cumplir el requisito formal de deducibilidad.

El Tribunal Fiscal (RTF 06435-12-2024 caso del presente informe) consideró que la matriz brasileña configuraba EP y, por ello, debía emitir comprobante peruano. A la luz de las fuentes analizadas:

- Error de calificación: confundió “prestación continuada de servicios” con EP, pese a que en 2014 tal hipótesis no existía en la LIR ni en el CDI.

- Desconoce jerarquía normativa: aplica el RCP por encima del tratado, contraviniendo el precedente vinculante de la Corte Suprema y su propia RTF 00890-2025.
- Carga formal desproporcionada: exigir CP carece de sustento legal y frustra el principio de neutralidad tributaria reconocido por la doctrina y el Modelo OCDE.

Discrepo con la decisión del TF: la prohibición del art. 44 j) LIR no puede imponerse cuando el legislador (art. 76) y el CDI han fijado un régimen simplificado basado en la retención en la fuente. Hacerlo violenta la seguridad jurídica, crea doble tributación económica y desconoce la prevalencia del derecho convencional y los principios constitucionales de legalidad y jerarquía normativa.

Por tanto, conforme al precedente vinculante de la Corte Suprema y la doctrina especializada, la exigencia de un CP peruano sería contraria al CDI y a los principios de legalidad y jerarquía normativa. Incluso si se hubiera configurado EP, la Administración debió permitir deducir gastos y tributar sobre renta neta, no sobre bruta.

d. Problema Secundario 4 – Legitimidad para devolución y límites constitucionales al agente de retención

Para analizar el presente problema, antes debemos referirnos a la RTF 06435-12-2024 (caso analizado), pues desconoce la deducción del costo a Intertechne alegando configuración de EP y falta de comprobante peruano.

En este punto, Durán Rojo señala que la legitimidad activa para pedir la devolución recae en el sujeto no domiciliado; la SUNAT exige su inscripción ad-hoc en RUC (2008). Mientras que, Zuzunaga del Pino establece que las obligaciones formales internas no pueden frustrar la finalidad de los CDI; el estándar de “seguridad jurídica” obliga a interpretación conforme (2020). Por su parte,

Guildemeister y Sevillano realizan críticas a la tipificación reglamentaria del EP por vulnerar la reserva de ley (2020) .

Así, desde nuestro análisis de los hechos y las fuentes, el expediente muestra que Intertechne (matriz brasileña) prestó en 2014 servicios de ingeniería mediante plataforma remota, sin presencia física continuada; el total de días en Perú no superó seis meses; el concesionario retuvo 15 % conforme al CDI y contabilizó el costo .

1. ¿Existió EP?: El CDI exige permanencia ≥ 6 meses o lugar fijo de negocios. La SUNAT se basó en un “campamento” del concesionario y en la duración total del proyecto, no en la estadía efectiva del personal. Al no acreditarse instalación propia ni permanencia, no se configura EP (art. 5.3 CDI). La retención debió aplicarse sobre renta bruta solo mientras no hubiera EP; si erróneamente se retuvo 30 %, hubo exceso.

2. Legitimación para solicitar devolución

- El art. 39 CT reconoce titularidad al sujeto pasivo del impuesto: el proveedor brasileño.
- Conforme al art. 162 CT, la solicitud se realiza por vía no contenciosa; se requiere: (i) inscripción simplificada en el RUC (“no domiciliado solicitante de devolución”); (ii) constancia de retención, contrato y prueba del exceso. La doctrina de Durán respalda esta línea .

3. Requisitos formales para el proveedor

- *Inscripción en RUC*. SUNAT la exige mediante RS 210-2004-SUNAT; no viola el CDI porque se limita a identificar al solicitante.

- *Documentación de gastos.* El CDI no impone al no domiciliado registrar contabilidad peruana; basta la prueba de retención y del monto efectivamente percibido.
- *Comprobante peruano.* Solo procede si existe EP domiciliado: art. 4-B RLIR + RCP. Al no configurarse EP, exigirlo desconoce la prelación convencional (Casación 8380-2021) y vulnera el principio de proporcionalidad.

4. Carga del agente de retención: Obligar al contribuyente domiciliado a determinar la *renta neta* del proveedor extranjero implicaría imponer el deber de reconstruir costos ajenos, lo que contraría el art. 74 Constitución (capacidad contributiva) y el test de proporcionalidad del TC (STC 045-2006-PI). Resulta excesivo y no constituye “medio idóneo” para asegurar la recaudación, pues el CDI ya delimita la base (renta bruta con tasa reducida).

Así en la RTF 00890-12-2025 (caso del mismo contribuyente pero ejercicio 2016) el Tribunal determinó que la SUNAT no fundamentó adecuadamente desde qué momento el contribuyente debía contar con comprobantes de pago reglamentarios ni justificó normativamente la obligación de verificar si su proveedor configuraba un establecimiento permanente, rechazando la invocación genérica del principio de solidaridad por considerarlo insuficiente al no existir una norma específica que impusiera dicha obligación al contribuyente.

Tanto Duran (2008) como Zuzunaga (2020) señalan que los EP deben tributar sobre renta neta, permitiendo deducir gastos, incluyendo los de administración realizados en el extranjero, conforme al CDI y al principio de tributación sobre beneficios empresariales reales.

A manera de calificación y conclusión del problema, consideramos lo siguiente:

- Legitimado para la devolución: el proveedor no domiciliado (Intertechne matriz), conforme a los arts. 39, 92 y 162 CT y lo señalado por Durán que describe en detalle cómo los no domiciliados pueden y deben solicitar la devolución de pagos en exceso, incluyendo la inscripción en RUC ad-hoc y el sustento documental mínimo. Además, reconoce que la Administración ha aceptado en informes previos el derecho a tales devoluciones, incluso sin residencia o domicilio permanente en el país (2008).
- Requisitos formales:
 - o Inscripción simplificada en RUC.
 - o Solicitud con contrato, constancia de retención y liquidación del exceso.
 - o No se requiere comprobante de pago peruano ni contabilidad local si no hay EP.
- Validez de exigir RUC y documentación: compatible con Constitución; son medidas de control razonables mientras no condicionen el goce del beneficio a plazos o formatos no pactados (Casación 8380-2021) . El fallo no solo reafirma la *preeminencia del CDI*, sino también reconoce expresamente el derecho a la devolución de tributos pagados en exceso cuando se ha aplicado erróneamente la normativa interna en lugar del CDI, lo cual refuerza esta posición jurídica sobre el exceso retenido sin EP.
- Inconstitucional trasladar la determinación de renta neta al agente de retención: viola capacidad contributiva y principio de proporcionalidad; el CDI consagra tributación sobre renta bruta a tasa limitativa cuando no hay EP. Aunque no se trata de dividendos en sentido estricto, puedes usar este razonamiento por analogía para reforzar que no es válido suponer un

beneficio sin distribución real. Por tanto, una retención sobre una renta no efectivamente obtenida (o no atribuible bajo el CDI) constituye una carga irrazonable (Córdova, 2021). Del mismo modo, Duran señala que no es constitucional exigir al proveedor no domiciliado (RECDI) requisitos adicionales – como comprobante peruano o determinación contable compleja– que no se exigen a proveedores domiciliados que realizan el mismo servicio sin EP (2008).

- Por todo lo anterior, el Tribunal Fiscal siguió con la metodología de análisis de la postura de la SUNAT. A mi juicio, el fallo es incorrecto por:
 - o Desconocer la jerarquía normativa. Aplicó el RCP por encima del art. 7 del CDI, en abierta contradicción con el precedente de la Corte Suprema.
 - o Errores de hecho. No probó la permanencia ≥ 6 meses ni la existencia de un lugar fijo de negocios atribuible a Intertechne; confundió “obra” con “servicio de diseño remoto”.
 - o Desproporción formal. Impuso al agente de retención obligaciones (comprobante, renta neta) ajenas al esquema del CDI y al art. 76 LIR 2014, generando inseguridad jurídica.
 - o Omisión de analizar la vía de devolución. No consideró que, incluso admitiendo la retención al 30 %, el sujeto pasivo extranjero podía solicitar la devolución del exceso.

Discrepo, por tanto, con la resolución. El criterio adecuado era: i) reconocer que no se configuró EP; ii) admitir la deducción del costo, pues se retuvo 15 %; iii) ordenar –de oficio o a pedido del interesado– la devolución del 15 % retenido en exceso si se aplicó 30 %. Esta postura alinea la práctica administrativa con la finalidad

del CDI Perú-Brasil y respeta los principios constitucionales de jerarquía y proporcionalidad.

La LIR y su reglamento incurren en un tratamiento contradictorio e inconstitucional de las sucursales/EPs, al considerarlas partes vinculadas para efectos de precios de transferencia pero sin reconocerlas como contribuyentes independientes. Esto vulnera el principio de igualdad y neutralidad tributaria al aplicar presunciones o cargas excesivas (Córdova, 2021).

e. Problema Secundario 5 – Cambios normativos post-2019 y efectos del MLI en el análisis del EP

Para el análisis concreto de este problema, es necesario antes revisar la Legislación Interna (post-2019):

- Ley del Impuesto a la Renta (LIR): art. 14-B (D. Leg. 1424/2019) tipifica por primera vez el *establecimiento permanente* (EP) en norma con rango de ley. Incorpora el “EP de servicios” cuando la prestación —individual o vinculada— excede 183 días en cualquier período de 12 meses y sujeta al EP a las obligaciones formales de un domiciliado (RUC, contabilidad y comprobante de pago peruano).
- Inc. a.4 art. 37 LIR (D. Leg. 1369/2019): exige que las regalías, asistencia técnica y *servicios* prestados por no domiciliados “se encuentren pagados o acreditados y retenidos” para ser deducibles; la retención deja de ser mero deber de tercero y se convierte en *requisito sustancial* de causalidad.
- Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP): mantiene la obligación de emitir comprobante peruano únicamente a sujetos con RUC; por tanto, sólo aplica cuando el no domiciliado deviene EP-LIR.

Del mismo modo, el convenio para evitar la doble imposición Perú-Brasil (CDI 2006) no había sufrido cambios, por lo que el art. 5

mantiene un EP de servicios (umbral de 6 meses). Para renta empresarial (art. 7) permite gravar en la fuente sólo si existe EP. No obstante, Perú y Brasil adoptaron sin reservas los artículos 12 al 14 del MLI, que fortalecen la configuración del establecimiento permanente (EP) en casos de agentes dependientes, actividades específicas y fraccionamiento de contratos. Sin embargo, estos cambios no modifican la regla temporal del EP por servicios cuando el Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) ya la contempla.

El MLI actúa como una tercera capa normativa, complementando los CDI sin alterar las obligaciones formales previstas en la legislación interna peruana. Su implementación busca alinear la tributación internacional con los estándares de la OCDE, mejorando la transparencia y reduciendo riesgos de elusión fiscal.

Así, procedemos analizar un caso análogo bajo la normativa vigente bajo un caso hipotético: *En 2025 una sociedad peruana contrata servicios de ingeniería con una empresa brasileña que desplaza personal al Perú por 200 días. Se pacta honorario de USD 1 millón, a ser pagado al finalizar el proyecto.*

Caso de Configuración del EP-servicios

- Umbral interno: 183 días en 12 meses (art. 14-B LIR).
- Umbral convencional: 6 meses (CDI). El “estándar más estricto” prevalece —no por jerarquía, sino por especialidad material—, por lo que el EP se configura tanto en ley como en convenio.
- Este cambio tiene efectos sustanciales: se tributa bajo el régimen conglobante del artículo 55 LIR, sobre renta neta, y no se aplica retención alguna (Yañez, 2019).
- Obligaciones formales
Al configurarse EP-LIR:
 - a) Inscripción en RUC y contabilidad independiente.

b) Emisión de comprobante de pago peruano (art. 5 RCP).
c) Tributación sobre renta neta en el Perú (tasa 29,5 %). No procede retención del 30 % sobre renta bruta; el pagador peruano ya no actúa como agente de retención. Estas obligaciones no dependen del CDI, sino exclusivamente del derecho interno (Zuzunaga, 2020).

- Deducibilidad del gasto
 - Si el EP cumple con facturación y la contraprestación es normal, el gasto será deducible con la factura peruana y *sin* necesidad de practicar retención (inc. a.4 no aplica porque el pago ya no es a un no domiciliado). Si el EP incumple su obligación formal de facturar, el contribuyente domiciliado no podrá sustentar válidamente la deducción (Gálvez Campana, 2021).
 - Si el EP *incumple* la obligación de facturar, el pagador carecerá de comprobante; el gasto será reparable por infracción formal (arts. 44.g y 37 LIR).

Caso inverso: NO se configura EP

Si el servicio se presta *remotamente* o por menos de 183/180 días:

- Continúa aplicándose el inc. a.4 art. 37: el gasto es deducible única y exclusivamente cuando se pague y se retenga el 15 % (asistencia técnica) o 30 % (servicios) sobre la renta bruta.
- No se exige comprobante peruano; basta sustento contractual y comprobante extranjero más constancia de retención.
- Impacto (o no) del MLI
 - El MLI no rebaja ni suprime el umbral de 6 meses del CDI Perú-Brasil; sólo introduce cláusulas anti-fragmentación que podrían hacer que varios contratos cortos sumen 6

meses.

- Tampoco crea obligaciones formales: las *obligaciones de facturar* nacen del art. 14-B c/LIR y del RCP, no del tratado ni del MLI.

Así, a modo de calificación jurídica del caso, señaló lo siguiente:

1. Comprobante de pago: Desde 2019 la exigencia de comprobante peruano *sólo* surge cuando el servicio configura EP-LIR; en tal supuesto el proveedor deja de ser tratado como no domiciliado.
2. Retención como ancla de deducción: El inc. a.4 art. 37 mantiene la retención/pago como condicionante de deducibilidad *cuando no existe EP*.
3. EP y potestad de la fuente: La tipificación legal (art. 14-B) corrige el vacío reglamentario advertido por la doctrina y alinea la norma interna con el art. 5 del CDI; el MLI refuerza pero no altera esta coherencia.
4. Implicación práctica: En un caso 2025 idéntico al de 2014, la empresa peruana ya no podría deducir el servicio sin factura peruana si se configura EP; pero seguiría pudiendo deducirlo *con sola retención* si no se alcanza el umbral de EP.

El Tribunal Fiscal de 2024 declaró que la mera presencia de personal brasileño durante parte del proyecto constituía EP *convencional* y, por ende, exigía comprobante peruano; simultáneamente mantuvo la retención sobre la renta bruta. Esa doble exigencia —factura de domiciliado más retención de no domiciliado— generaba un doble condicionamiento incoherente. Con la reforma de 2019 esa incongruencia se despeja:

- Si hay EP-LIR, corresponde renta neta, factura peruana y sin retención.
- Si no hay EP-LIR, se aplica retención bruta y basta la constancia para deducir.

Ambas posturas son contradictorias y vulneran el principio de reserva de ley, tal como han advertido Durán (2008) y Zuzunaga (2020). A diferencia del régimen post-2019, donde la configuración del EP está normativamente tipificada y sus consecuencias formalmente delimitadas, en 2014 se utilizó el CDI como fuente de deberes que solo la ley podía crear.

Considero, pues, que la resolución era insuficiente: confundió el análisis de fuente (art. 7 CDI) con obligaciones formales propias del derecho interno, y trasladó la carga probatoria de la existencia de EP al contribuyente sin una base legal clara (pre-2019). Las nuevas normas otorgan certeza y alinean la práctica con la doctrina OCDE/MLI, corrigiendo la *vacatio legis* advertida por Durán y Yañez.

5.1 Problema Principal

Se analiza si, en el ejercicio 2014, un contribuyente domiciliado en Perú podía sustentar la deducción del gasto por servicios de asistencia técnica prestados desde Brasil por un no domiciliado, únicamente con la constancia de pago y la boleta de retención, sin contar con comprobante de pago peruano. El problema adquiere especial complejidad porque la SUNAT sostuvo que el proveedor configuraba un Establecimiento Permanente (EP) bajo el CDI Perú–Brasil y la legislación interna, lo que habilitaría la exigencia de comprobantes peruanos. El Tribunal Fiscal descartó la existencia de EP, pero sin fundamentar adecuadamente la exclusión del requisito formal.

Este análisis adopta una postura crítica tanto frente a la SUNAT como al Tribunal Fiscal, por haber centrado indebidamente su razonamiento en el artículo 5 del CDI, en lugar de aplicar directamente el artículo 12, que regula las regalías y asistencia técnica. Se sostiene que el gasto era deducible con la constancia de pago y la boleta de retención, conforme al artículo 76 de la LIR en 2014, sin necesidad de un comprobante local.

Según se propone en doctrina, para aplicar correctamente un CDI, primero debe verificarse si la renta está gravada según la legislación interna y si existe un establecimiento permanente conforme a esta; luego, se analiza si el Estado fuente tiene facultad para gravar esa renta según el CDI, aplicando sus definiciones y reglas de distribución (García & Riveros, 2019, p. 172).

El primer paso es calificar jurídicamente la renta. En este caso, el contrato se refiere a la prestación de servicios de asistencia técnica (transferencia de know-how de ingeniería de detalle), ejecutados íntegramente desde Brasil. Bajo el artículo 12.3 del CDI Perú–Brasil, dicha renta constituye una regalía por asistencia técnica, gravable exclusivamente en el Estado de la fuente hasta un 15% de tasa.

Esto significa que el pago se encuentra regulado no por el artículo 7 (beneficios empresariales) ni por el artículo 5 (EP), sino por el artículo 12 del CDI, que establece una regla tributaria especial. Según Durán (2008), los CDIs otorgan potestad tributaria únicamente en la medida que se cumpla la calificación de renta pactada, y si la renta califica como regalía, no corresponde siquiera analizar la existencia de EP.

Además, en 2014, el CDI Perú–Brasil no contenía una cláusula de EP de servicios, a diferencia de otros tratados como los celebrados con Chile o Canadá (Gálvez Campana, 2021, p. 91). La tesis citada indica que solo se configuraba EP si existía un "lugar fijo de negocios", lo que no ocurre en un servicio prestado íntegramente desde Brasil.

Este punto es crucial porque tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal mantuvieron una metodología y lógica errada para abordar

el presente caso materia de análisis. En parte, considero que esta confusión sucedió porque siguieron el análisis del Informe Nro. 150-2009-SUNAT/2B0000 donde se evaluó una consulta respecto al CDI Perú - Chile (que contenía un tratamiento distinto al de Brasil).

En dicho informe la SUNAT considera que se configura un EP en Perú cuando una empresa chilena y su filial en Perú —ambas dedicadas a las mismas actividades— prestan servicios en el país para un mismo proyecto y, sumando sus días de actividad, exceden los 183 días en cualquier período de doce meses. Esto también aplica cuando la empresa chilena es subcontratada por su filial o viceversa, o cuando ambas participan, con o sin subcontratación, en un mismo proyecto. En todos estos casos, los beneficios atribuibles al EP están sujetos al Impuesto a la Renta en Perú.

Además, el período de 183 días no se limita al año calendario, sino que se cuenta en cualquier período de doce meses desde el inicio de actividades. No importa cuántos trabajadores estén involucrados ni si los servicios corresponden a uno o varios proyectos. Lo relevante es el número total de días de presencia efectiva en el país para la prestación del servicio.

De esta manera, el informe aclara que tanto la presencia conjunta de entidades relacionadas como el cómputo acumulado de días pueden configurar un EP, afectando la tributación aplicable en Perú bajo el CDI con Chile.

No obstante, este criterio no es aplicable al caso pues el CDI Perú–Brasil no contenía una cláusula de EP de servicios. Incluso, el caso materia de análisis en este informe es un caso único pues el resto de tratados (no solo Chile y Canadá) sí cuentan una cláusula de EP de servicios en sus respectivos artículos 5. Por tanto, al abordar un caso similar tenemos 3 supuestos claros: i) El caso del CDI Perú - Brasil (comentado ampliamente en el presente informe), ii) El caso de los CDIs con Chile y Canadá (donde aplica la lógica del Informe Nro. 150-2009-SUNAT/2B0000) y iii) el resto de CDIs firmados por Perú.

Finalmente, desde el plano interno, tampoco se configuraba EP, ya que la legislación de 2014 no reconocía el “EP de servicios”. Este fue incorporado recién con el Decreto Legislativo N.º 1424 en 2018. Como ha señalado Durán, el concepto de EP bajo la LIR no debe trasladarse automáticamente al ámbito del CDI, porque los tratados tienen un sentido propio, limitado y no extensible por analogía (Durán, 2018).

Por otro lado, según el artículo 76 de la LIR vigente en 2014, para deducir un gasto por pago al exterior a un no domiciliado, bastaba haber realizado el pago y efectuado la retención correspondiente. No se requería comprobante de pago peruano cuando el proveedor no configuraba EP:

“En los casos de pagos a no domiciliados [...] solo serán deducibles si se hubieran pagado y se hubiera efectuado la retención que corresponda.” (LIR, art. 76, 2014)

En la RTF 00890-12-2025, se estableció que la falta de configuración de EP impide exigir obligaciones formales como la emisión de comprobante de pago local, y que documentos como contratos, comprobantes de transferencia y boletas de retención son suficientes para probar el gasto.

Asimismo, el requerimiento de comprobantes de pago peruanos impone una formalidad no prevista en el CDI ni en la LIR. Conforme al artículo 55 de la Constitución, los tratados tienen rango supralegal y priman sobre las normas reglamentarias.

La Corte Suprema ha ratificado este principio en la Casación N.º 8380-2021, declarando inconstitucional la exigencia reglamentaria de que el certificado de residencia extranjera tenga vigencia limitada para aplicar un CDI. El fallo concluye que:

“No se puede establecer requisitos formales no previstos por el CDI, ni condicionar su aplicación a plazos no estipulados por el tratado.” (Corte Suprema, 2021)

Asimismo, el Tribunal Constitucional en la STC N.º 00045-2006-PI señaló que las exigencias formales deben superar un test de razonabilidad y

proporcionalidad. Pedir comprobantes locales a un proveedor extranjero sin EP es una carga desproporcionada y carente de eficacia tributaria, pues la retención garantiza el ingreso fiscal.

En coherencia con lo anterior, los documentos suficientes para sustentar la deducción del gasto por asistencia técnica en 2014 eran:

1. Contrato suscrito con el proveedor extranjero.
2. Constancia de pago al exterior (transferencia bancaria).
3. Boleta de retención del 15% realizada sobre el monto pagado.
4. Informes o reportes técnicos emitidos por el proveedor, si existieran.

La exigencia adicional de un comprobante de pago peruano es incorrecta, pues el proveedor brasileño carece de RUC, no tiene EP y no se encontraba obligado a emitir tales documentos.

El análisis correcto debía partir del artículo 12 del CDI, que califica la renta como regalía. Al no existir EP bajo el CDI ni bajo la LIR de 2014, no correspondía aplicar el artículo 5 ni exigir comprobante de pago peruano. El gasto debía considerarse deducible con la constancia de pago y la boleta de retención, tal como lo permite el artículo 76 LIR.

La exigencia de comprobante vulnera el principio de legalidad, la jerarquía normativa y la proporcionalidad. Tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal erraron metodológicamente: centraron su análisis en un artículo inaplicable y dejaron de lado la interpretación jerárquica y finalística del CDI.

Coincidió con el resultado de la resolución (revocar el reparo), pero rechazó su fundamento. El sustento de la deducción era claro desde el inicio: no había EP ni obligación de emitir comprobante de pago, y el CDI debía aplicarse en su integridad.

VI. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- Problema Secundario 1 (Calificación de la renta)

Los pagos efectuados a la empresa brasileña por la elaboración del expediente técnico e ingeniería de detalle constituyen regalías por asistencia técnica conforme al artículo 12 del CDI Perú-Brasil. Al no configurarse un establecimiento permanente (EP) en 2014, corresponde aplicar la retención del 15 % sobre la renta bruta y no resultan pertinentes los artículos 5 y 7 del mismo convenio. Exigir requisitos adicionales vulnera la jerarquía normativa y el principio de especialidad.

- Problema Secundario 2 (Exigencia de comprobante peruano pese a la calificación como regalía)

Una vez calificada la renta como regalía, la SUNAT ni el Tribunal Fiscal pueden invocar el artículo 5 del CDI ni el inciso j) del artículo 44 LIR para exigir la emisión de comprobante de pago peruano: el proveedor no constituye EP conforme a la ley interna vigente en 2014 y el CDI no impone tales formalidades. Cualquier exigencia adicional quebranta el artículo 55 de la Constitución y el principio de proporcionalidad.

- Problema Secundario 3 (Sustento del gasto con constancia de retención)

En 2014 bastaba acreditar el pago y la retención del 15 % prevista en el artículo 76 LIR y el artículo 12 del CDI para deducir el gasto. El inciso j) del artículo 44 LIR no era aplicable porque el proveedor extranjero no estaba obligado a emitir comprobante peruano. Por ello, la deducción era procedente y el rechazo fundamentado en la ausencia de dicho comprobante carece de base legal.

- Problema Secundario 4 (Legitimidad para la devolución y límites al agente de retención)

Si la retención fue indebida o excesiva, la legitimidad activa para solicitar la devolución recae en el proveedor no domiciliado, previa inscripción simplificada en el RUC y con documentación mínima (contrato y constancia de retención). No procede exigir comprobante peruano ni trasladar al agente de retención la determinación de la renta neta, pues ello excede las obligaciones legales y contraviene la proporcionalidad y capacidad contributiva.

- *Problema Secundario 5 (Régimen post-2019 y efectos del MLI)*
Desde 2019, si se configura un EP bajo el artículo 14-B LIR, el proveedor extranjero debe inscribirse en el RUC, emitir comprobante peruano y tributar sobre renta neta; en tal caso no hay retención. Si no hay EP, se mantiene la regla de retención y basta la constancia para deducir el gasto. El MLI solo refuerza criterios de configuración de EP (p. ej., anti-fragmentación) pero no añade nuevas obligaciones formales ni modifica el CDI Perú-Brasil.

En el ejercicio 2014, el contribuyente domiciliado podía sustentar la deducción del gasto por los servicios de asistencia técnica prestados desde Brasil únicamente con el contrato, la constancia de pago y la boleta de retención del 15 %, sin necesidad de comprobante de pago peruano. La renta se califica como regalía bajo el artículo 12 del CDI Perú-Brasil, lo que descarta cualquier análisis sobre establecimiento permanente y hace improcedente la exigencia de formalidades no previstas ni en el tratado ni en la legislación interna vigente. La SUNAT y el Tribunal Fiscal erraron al centrar su análisis en el artículo 5 del CDI; aunque el fallo finalmente levantó el reparo, su fundamentación resultó metodológicamente incorrecta.

Del mismo modo, nos permitimos plantear las siguientes recomendaciones:

- o Fortalecer la capacitación técnica del personal de fiscalización en materia de convenios internacionales: Se recomienda que la SUNAT refuerce la formación especializada de sus funcionarios en la aplicación práctica de los Convenios para Evitar la Doble

Imposición (CDIs), especialmente respecto a la interpretación de cláusulas especiales como el artículo 12 del CDI Perú-Brasil sobre asistencia técnica. Esto evitaría reparos basados en metodologías inadecuadas y disminuiría la litigiosidad tributaria.

- Incorporar criterios vinculantes sobre prevalencia normativa en la interpretación tributaria: Resulta pertinente que el Tribunal Fiscal, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la Corte Suprema, establezca criterios claros sobre la prevalencia del derecho convencional tributario frente a normas infralegales, especialmente cuando se trata de requisitos formales para la deducibilidad del gasto. La ausencia de una doctrina consolidada incrementa la inseguridad jurídica del contribuyente.
- Clarificar normativamente los efectos del artículo 12 del CDI Perú-Brasil respecto a las formalidades documentarias: Dado que el artículo 12 del CDI Perú-Brasil asigna potestad tributaria directa sobre las regalías en el Estado de la fuente, se sugiere que la legislación o la administración tributaria emitan pronunciamientos interpretativos que aclaren que no se requiere comprobante de pago peruano cuando no se configura un establecimiento permanente. Ello permitiría una aplicación armónica entre el CDI y la LIR, evitando tratamientos discriminatorios hacia los no domiciliados.
- Establecer un procedimiento expreso para la devolución de retenciones en exceso a sujetos no domiciliados: Frente a los casos en los que se aplique una retención indebida o superior a la establecida en un CDI, se propone crear un procedimiento simplificado que permita al proveedor extranjero recuperar el exceso, sin exigencias documentarias o procedimentales desproporcionadas. Esto garantizaría la efectividad del principio de no doble imposición económica y reforzaría la seguridad jurídica en operaciones transfronterizas.

- Incentivar una reforma normativa que recoja los estándares del MLI y consolide la definición legal de establecimiento permanente: Considerando la incorporación del artículo 14-B a la LIR y la adhesión del Perú al MLI, sería deseable consolidar, a nivel legal, un concepto único y coherente de establecimiento permanente que armonice las obligaciones sustanciales y formales del proveedor extranjero. Esto reduciría la discrecionalidad administrativa y los conflictos derivados de interpretaciones divergentes entre el CDI, la LIR y su reglamento.

BIBLIOGRAFÍA

Normativa Nacional e Internacional

- Congreso Congreso de la República del Perú. (1993). *Constitución Política del Perú*. Diario Oficial *El Peruano*.
- Congreso de la República del Perú. (2004). *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta*. Decreto Supremo N.º 179-2004-EF.
- Congreso de la República del Perú. (2005). *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Decreto Supremo N.º 122-94-EF.
- Congreso de la República del Perú. (2007). *Decreto Supremo N.º 085-2007-EF: Aprueba disposiciones sobre suspensión de plazos*. Diario Oficial *El Peruano*.
- Congreso de la República del Perú. (2012). *Ley N.º 29884: Ley de fortalecimiento de la SUNAT para combatir la evasión y elusión tributaria*. Diario Oficial *El Peruano*.
- Congreso de la República del Perú. (2018). *Decreto Legislativo N.º 1424: Modifica la Ley del Impuesto a la Renta e incorpora la definición de Establecimiento Permanente*. Diario Oficial *El Peruano*.

- Congreso de la República del Perú. (2018). *Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1424 que incorpora el concepto de Establecimiento Permanente en la LIR*. Diario Oficial *El Peruano*.
- Congreso de la República del Perú. (2023). *Ley N.º 31962: Ley que regula los intereses aplicables a sanciones tributarias*. Diario Oficial *El Peruano*.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (1999). *Decreto Supremo N.º 007-99-EF: Reglamento de Comprobantes de Pago*. Diario Oficial *El Peruano*.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2013). *Texto Único Ordenado del Código Tributario*. Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.
- Congreso de la República del Perú. (2018). *Decreto Legislativo N.º 1369: Modifica la Ley del Impuesto a la Renta*. Diario Oficial *El Peruano*.
- República del Perú & República Federativa del Brasil. (2010). *Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta*. Resolución Suprema N.º 213-2006-RE.
- Congreso de la República del Perú. (2023). *Convención para Homologar el Tratamiento Impositivo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos entre los Estados Parte del Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico*. Resolución Legislativa N.º 32285.
- Naciones Unidas. (1969). *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*. Decreto Supremo N.º 029-2000-RE.

Jurisprudencia

- Tribunal Fiscal. (2008). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00897-4-2008*.
- Tribunal Fiscal. (2012). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07275-1-2012*.
- Tribunal Fiscal. (2015). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03318-1-2015*.
- Tribunal Fiscal. (2017). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09515-3-2017*.

- Tribunal Fiscal. (2017). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 10351-1-2017.*
- Tribunal Fiscal. (2020). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01465-3-2020.*
- Tribunal Fiscal. (2024). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06435-12-2024.*
- Tribunal Fiscal. (2025). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00890-12-2025.*
- Corte Suprema de Justicia. (2021). *Casación N.º 8380-2021-Lima.* Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente.
- Corte Suprema de Justicia. (2022). *Casación N.º 7556-2022-Lima.* Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria.
- Corte Suprema de Justicia. (2023). *Casación N.º 17959-2021-Lima.* Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente.
- Tribunal Constitucional. (2006). *Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 00045-2006-PI/TC.*

Informes de SUNAT

- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2008). *Informe N.º 003-2008-SUNAT/2B0000.*
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2009). *Informe N.º 150-2009-SUNAT/2B0000.*
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2013). *Informe N.º 054-2013-SUNAT/4B0000.*
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT. (2019). *Informe N.º 178-2019-SUNAT/7T0000.*

Doctrina Especializada

- Bueno-Tizón Vivar, R. (2020). *Comentarios sobre la interacción entre la legislación interna y los convenios para evitar la doble imposición*. IFA Perú.
- Cáceres, G., & Gutiérrez, G. (2018). *El concepto de establecimiento permanente en la legislación uruguaya: Alcance y aplicación*. Universidad de la República.
- Cevasco, A. (2017). *Establecimiento permanente y la reforma del modelo OCDE*. s. l.: s. e.
- Chiarella Privette, J. (2016). *El principio de no discriminación aplicable a los establecimientos permanentes en el modelo OCDE*. s. l.: s. e.
- Córdova, A. (2021). *Configuración de un establecimiento permanente: Aspectos sustantivos, formales y probatorios*. Gaceta Jurídica.
- De la Vega Rengifo, B. (2020). *El tratamiento tributario de los establecimientos permanentes en la legislación nacional y en los convenios para evitar la doble imposición*. s. l.: s. e.
- Duran, L. (2008). Diferencias en el Tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la Tributación en el Perú por Beneficios Empresariales de sujetos no domiciliados. *Revista de la IFA–Grupo Peruano*, Lima, 409 - 468.
- Durán Rojo, L. (2016). *Aspectos problemáticos del establecimiento permanente en el derecho tributario peruano: Necesidad de una reforma legislativa*. Fondo Editorial de la Universidad de Lima.
- Escobar, R. (2018). *El concepto de establecimiento permanente y los nuevos alcances en materia de comercio electrónico*. s. l.: s. e.
- Frank, R., & Jeff, F. (2020). *El concepto de establecimiento permanente y la incorporación del MLI en el Perú*. s. l.: s. e.
- Gálvez Campana, A. (2021). *Análisis crítico del establecimiento permanente de servicios introducido por el Decreto Legislativo 1424 y su aplicación a los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú* [Tesis de licenciatura, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio PUCP.
- García Marcial, H. (2019). *La tributación de los establecimientos permanentes en el Perú*. s. l.: s. e.

- García, P., & Riveros, R. (2020). *Autonomía conceptual de los convenios para evitar la doble imposición y su interacción con la ley interna*. s. l.: s. e.
- Garbarino, C. (2017). *Judicial Interpretation of Tax Treaties: The Use of the OECD Commentary*. IBFD.
- Guildemeister, M. (1988). *Renta de fuente peruana y la fuente mundial: Análisis crítico del sistema tributario peruano respecto de la renta de fuente extranjera*. Fondo Editorial PUCP.
- Montestruque Rosas, K. (2018). *El establecimiento permanente de empresas peruanas en el exterior*. s. l.: s. e.
- Núñez, F. (2017). *La cláusula de agencia y el concepto de establecimiento permanente*. s. l.: s. e.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status (Acción 7 – Informe final)*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2023). *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sobre la renta y sobre el patrimonio: Artículo 5*. OECD Publishing.
- Puga de la Rocha, M., & Polo Chiroque, R. (2008). *Implicancias tributarias de la distinción conceptual entre regalías/cánones y asistencia técnica a la luz de los CDI vigentes en el Perú*. IFA Perú.
- Schoueir, L. E. (2019). *La subsidiaria y el establecimiento permanente: Implicancias y diferencias*. s. l.: s. e.
- Sevillano Salinas, A. (2019). *Tratado de derecho tributario internacional*. Gaceta Jurídica.
- Sotomayor, P. (2025, 12 de junio). *Perú: Encaminado al cumplimiento de estándares OCDE en tributación internacional*. Enfoque Derecho. <https://enfoquederecho.com/peru-encaminado-al-cumplimiento-de-estandares-ocde-en-tributacion-internacional/>
- Velezmoro, C. (2025, 31 de marzo). *El MLI en Perú: Cambios en los CDI y su impacto en la inversión extranjera*. EEF - Manual de Economía y

Finanzas. <https://eef.com.pe/site/blog/el-mli-en-per%C3%BA-cambios-en-los-cdi-y-su-impacto-en-la-inversi%C3%B3n-extranjer>

- Walker Villanueva, L. (2020). *Alcances del Establecimiento Permanente de servicios en la legislación peruana*. Revista Peruana de Derecho Tributario, (83), 43–60.
- Yañez Salgado, L. (2020). *Aplicación del concepto de establecimiento permanente previsto en los convenios para evitar la doble imposición a la luz de la legislación interna peruana*. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Zegarra, C. (2006). *Análisis constitucional del sistema de retenciones sobre renta bruta en la legislación peruana*. En *Derecho Tributario: Estudios* (pp. 201–225). Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Zuzunaga, F. (2020). *Tratados internacionales y obligaciones formales*. *THEMIS Revista de Derecho*, (80), 61-90.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
QUINTANA ADUEHUA
Silvia FAU 20131370645
soft
Fecha: 12/07/2024
16:40:30 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

EXPEDIENTE N° : 6461-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 9 de julio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 12 de abril de 2022, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____, girada por la Regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2014; así como contra la Resolución de Multa N° _____ girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente señala que el reparo por servicios de gerenciamiento y administración se sustenta en tres razones disímiles y contradictorias, ya que, en primer lugar, ha indicado que calificarían como trabajos personalísimos, procediendo a desconocer y reparar los mismos, no obstante reconoce que se tratan de servicios reales y fehacientes brindados por trabajadores de _____ siendo que el principal argumento para repararlo consistió en que al ser _____ parte del recurrente, y ser representante de la misma, asumía responsabilidad solidaria por la construcción, lo que impedía que cumpla con independencia el servicio de tercerización contratado; sin embargo, en etapa de reclamación se cambió el fundamento del reparo, señalándose que el cuestionamiento en realidad habría sido a la fehaciencia del servicio y por no haber acreditado documentariamente que éste fue prestado de manera autónoma e independiente, lo que genera la nulidad de la apelada y el valor impugnado. Cita las Resoluciones N° 18422-9-2012 y 00058-3-2012.

Que sostiene que según la Administración, la falta de autonomía entre _____ y el recurrente se confirmaría en que algunos trabajadores de aquella pasaron, posteriormente, a la planilla del recurrente; sin embargo, afirma que este hecho no constituye sustento legal válido ni suficiente para desconocer su derecho a deducir como costo el valor de los servicios de gerenciamiento, más aún cuando la Administración ha validado la necesidad y la fehaciencia del servicio prestado; de igual manera, no configura un supuesto de simulación según lo establecido por la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, sino el ejercicio de su derecho de libre contratación; asimismo, no existe base legal que castigue o impida al recurrente a deducir el costo del servicio de gerenciamiento prestado por su vinculada por el hecho de, supuestamente, incumplir la autonomía e independencia entre partes contratantes; afirma que durante la prestación del servicio existió autonomía administrativa y funcional entre el recurrente y _____, siendo que los trabajadores designados por esta contaban con una organización en la cual unos respondían a otros por su trabajo, y se generaba la existencia de coordinaciones entre dichos trabajadores y el personal del recurrente; asimismo, no resultaba extraño que tales trabajadores participen en reuniones en representación del recurrente, toda vez que para ello fueron contratados; por otra parte, precisa que no existe un nexó entre la suscripción del contrato de cuenta corriente con _____ y el desconocimiento del gasto del servicio de gerenciamiento, por lo que ese argumento de la apelada debe ser desestimado.

Que refiere que la Administración también ha reparado la deducción del gasto proveniente del servicio de gerenciamiento por no haber presentado documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios respecto de determinados trabajadores designados por _____ sin embargo, alega que ello no impide que haya presentado documentación que acredita de manera suficiente la efectiva prestación del servicio global materia de cuestionamiento, siendo que dicho servicio es uno solo y su prestación debe evaluarse de forma global, por

Firmado Digitalmente por
RUIZ ABARCA Roxana
Zulema FAU 20131370645
soft
Fecha: 30/07/2024 07:40:32
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
RIVADENEIRA BARRIENTOS
Sergio Fernan FAU
20131370645 soft
Fecha: 12/07/2024 16:30:34
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES QUISEP RIVERA
Alfonso FAU 20131370645
soft
Fecha: 12/07/2024
16:41:24 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

se limitó a otorgar a sus proveedores no domiciliados los permisos necesarios para tener acceso virtual al sistema de gerenciamiento de documentos, con la finalidad de que estos últimos puedan utilizar dicho sistema como una herramienta de envío de documentos, lo que calificaría como una actividad auxiliar, la que en ninguna circunstancia podría configurar un establecimiento permanente.

Que en su escrito de alegatos (fojas 4374 a 4379) aclara que el servicio prestado por SPFE constituía una obligación del recurrente frente a [redacted] de acuerdo al contrato EPC celebrado entre ambas, siendo que por haber incurrido en la contratación de dicho proveedor, en virtud a la cesión de posición contractual suscrita con OPIC, es que el recurrente recibió la contraprestación correspondiente; asimismo, tales servicios eran de resultado, por lo que la cesión de posición contractual generó que el recurrente incorporara los resultados de dicha asesoría técnica a los costos del contrato EPC y luego generara ingresos; agrega que si la Administración cuestiona los costos, corresponde que también reste efectos a los ingresos derivados de los mismos, ya que no puede haber ingreso si no existe ningún costo; reiterando que se trata de un servicio real que le generó ingresos. En cuanto a los servicios prestados por [redacted] manifiesta que ha acreditado la efectiva realización de los mismos y que cuenta con un comprobante de pago que lo sustenta, no teniendo la obligación de fiscalizar, determinar y exigir a sus proveedores extranjeros, que califican como establecimiento permanente, que emitan comprobantes de pago bajo lo establecido en las leyes peruanas. Por otra parte, sobre el contrato de gerenciamiento celebrado con OPIC aduce que no existe impedimento que un consorcio suscriba un contrato con su consorciado, y que el servicio se ha prestado de manera fehaciente, debiendo analizarse la totalidad de los medios probatorios presentados en etapa de fiscalización, los que valorados de manera conjunta acreditan que el servicio es real.

Que deduce la nulidad de los valores impugnados debido a que, respecto al reparo vinculado con [redacted], se ha citado el Reglamento de Comprobantes de Pago, sin haberse precisado el artículo vulnerado; asimismo, vinculado a dicho reparo y al relacionado con los servicios prestados por SPFE, la Administración se habría sustentado en los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que resulta contradictorio, además de ser jurídicamente imposible sustentar un reparo en ambas normas; a su vez, señala que el plazo del procedimiento de fiscalización finalizó el 23 de setiembre de 2020; sin embargo, tal procedimiento se extendió dado que con fecha 22 de marzo de 2021 se cerró el Requerimiento N° [redacted]; asimismo, si bien la Administración le notificó una carta en la que le indicó que el plazo de fiscalización se suspendió entre el 13 de diciembre de 2019 y el 20 de setiembre de 2020, con fecha 20 de diciembre de 2019 le notificó el Requerimiento N° [redacted], lo que conlleva que durante el período de suspensión la Administración no estuvo impedida de realizar sus labores de fiscalización, habiéndolas continuado, por lo que tal suspensión debe ser dejada sin efecto, con lo cual se evidencia que SUNAT excedió el plazo para realizar la fiscalización.

Que finalmente, solicita que, en caso se mantenga la deuda tributaria por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se ordene la actualización de interés moratorio en función de la modificación introducida por la Ley N° 31962.

Que por su parte la Administración sostiene que dado que [redacted] era parte del recurrente y, como tal, estaba obligada a proporcionar los recursos necesarios en proporción a su participación, se debió acreditar que los servicios prestados por aquella en virtud al Contrato de Gerenciamiento y Administración corresponden a un requerimiento de la dirección de obra y que no formaban parte de las funciones que le correspondía ejecutar en su calidad de consorciada; adicionalmente, en la cláusula cuarta del referido contrato se señala que éste es de naturaleza civil, calificando como un contrato de locación de servicios; no obstante, en dichos contratos el comitente puede ser una persona natural o jurídica, mientras que el locador es una persona natural, por lo que la relación jurídica generada sería diferente; a su vez, en la cláusula quinta se indica que [redacted] ha recibido toda la información y documentación para la prestación de los servicios; sin embargo, es lógico que [redacted], como parte del recurrente, ya haya tenido dicha información y documentación; a su vez, no se tiene claro cuáles eran las funciones que [redacted] tenía como parte del recurrente, ni se tiene un conocimiento claro de los servicios que aquella le prestaría al recurrente en virtud al contrato referido.

Que manifiesta que el recurrente no presentó documentación o información respecto de los trabajos que habría realizado diverso personal, el cual formó parte de la valorización del servicio de gerenciamiento de junio a diciembre de 2014, hasta por un monto de S/ 698 676,13, por lo que no se habría acreditado los servicios



Tribunal Fiscal

Nº 06435-12-2024

brindados, asimismo, respecto de otros trabajadores correspondientes a la misma valorización, hasta por S/ 375 179,41, la documentación e información presentada por el recurrente no permite acreditar la efectiva realización de las labores especializadas, toda vez que la documentación ha sido emitida en fechas anteriores al inicio del contrato, o solo acredita ciertas solicitudes, reserva de pasajes aéreos y hoteles, envío de noticias, consultas sobre el acceso a una plataforma, entre otros, por lo que no acredita la fehaciencia de la realización de la prestación del servicio de gerenciamiento.

Que alega que los servicios de gerenciamiento califican como trabajo personalísimo, ya que el recurrente presentó su estructura orgánica donde identificó las áreas y los responsables de cada una de ellas, advirtiéndose que se encontraban conformados por personal de ; siendo que, de la documentación proporcionada por el recurrente, se advierte que mantenía un vínculo laboral de dependencia con cada uno de ellos, ya que actuaban en representación del empleador para impartir órdenes a trabajadores bajo su responsabilidad o reportaban su trabajo a su jefe inmediato superior, esto es, mantenían vínculos de superioridad o subordinación con personal declarado por el recurrente como sus trabajadores, adicionalmente participaban en reuniones por cuenta del recurrente, entre otras; asimismo, algunos de ellos pasaron a formar parte de la planilla del recurrente; en tal sentido, el recurrente no ha presentado documentación que acredite que los servicios prestados por se hayan desarrollado de manera independiente y autónoma, como establecía el respectivo contrato, sino que existía una relación de dependencia entre ambas partes, ni se ha acreditado que haya asumido la responsabilidad de los resultados de sus actividades y que sus trabajadores hayan actuado bajo su exclusiva subordinación.

Que agrega que no contó con sus propios recursos financieros a fin de realizar los servicios contratados, sino que existió una dependencia financiera con el recurrente en virtud al Contrato de Cuenta Corriente con Intereses suscrito entre ambas; de igual manera, en virtud al contrato bajo análisis, correspondía al recurrente asumir los gastos en los que incurra con motivo de la prestación de los servicios, por lo que el recurrente actuaba como responsable de dotar y proveer todo lo necesario para que las personas asignadas por presten el servicio; a su vez, respecto de los reportes denominados "Detalle de Facturación y Detalle de Personal de Planilla-Contrato de Administración" que valorizan los importes a pagar por cada trabajador, no presentó una medición del trabajo realizado, como horas hombre, informes de la prestación del servicio, ni adjuntó correspondencia donde el recurrente solicite la designación de los trabajadores para la prestación de los servicios, ni especifican el cargo o puesto requerido ni las funciones que deberían desempeñara dentro del contrato de consorcio.

Que en cuanto al reparo de costo de no domiciliados no vinculados a ingresos refiere que contrató con la a fin de que esta realice la Asesoría Técnica y Análisis Crítico de las Alternativas de Ingeniería y Metodologías Constructivas, con la finalidad de que pueda lograr la mayor economía en el precio final de las obras que ofertaría en el Concurso de Proyectos Integrales para la Concesión de las Obras Hidráulicas Mayores del Proyecto Chavimochic, licitación de la que finalmente no participó y que resultó siendo adjudicada al , del cual no formaba parte; en tal sentido, los beneficios que habrían resultado de la postulación y obtención de la buena pro para suscribir el citado contrato de concesión no recaen en OPIC ni en el recurrente, que fue creada para suscribir el Contrato en Mano para el Diseño, Procura y Construcción de Obras Hidráulicas Mayores de la Tercera Etapa del Proyecto Chavimochic; por otra parte, en virtud al contrato de concesión el debía brindar apoyo al recurrente, para lo cual le proporcionaría la propuesta técnica, que contendría la información elaborada por SPFE, a fin de que realice las diligencias para la aprobación de los expedientes técnicos; adicionalmente, en el contrato celebrado con SPFE se acordó que reconocería los montos descritos en función a cada criterio sólo si concretaba la firma del contrato de construcción con la concesionaria, lo cual no ocurrió, por lo que el pago no debió efectuarse.

Que arguye que los servicios prestados por SPFE fueron entregados el 30 de noviembre de 2013, mientras que el contrato de cesión de derechos entre y el recurrente es de fecha 9 de junio de 2014, por lo que este contrato sólo se realizó para trasladar al recurrente la obligación de pagar la contraprestación y asumir el gasto correspondiente sin haber recibido ningún servicio, puesto que dicho servicio fue prestado a en beneficio del Consorcio Río Santa Chavimochic, quien fue el que participó y ganó la licitación antes señalada, siendo que el recurrente no demostró que el gasto fuera necesario para la ejecución del contrato de construcción, más aún



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

cuando en las facturas y documentos presentados se advierte que el pago realizado por el recurrente corresponde al éxito alcanzado por la (), quien utilizó la información brindada por SPFE para presentarse a la licitación y adjudicarse la buena pro; en tal sentido, el importe reparado deviene en no fehaciente ya que el recurrente no acreditó la prestación del servicio a su favor, ni la correlación entre dicho costo y los ingresos devengados en el ejercicio 2014, además de no haber acreditado la casualidad del gasto.

Que en cuanto a las operaciones realizadas con la empresa expone que la relación comercial entre el recurrente y la indicada empresa se mantuvo por un periodo superior a seis meses calendario; asimismo, para que el no domiciliado preste el servicio no le era necesario encontrarse físicamente en las instalaciones del proyecto, pero sí virtualmente anclado a un sistema creado y utilizado por el recurrente en uno de sus establecimientos anexos, por lo que el no domiciliado habría realizado la prestación del servicio en dicho lugar; con lo cual se está ante un establecimiento permanente que debió cumplir con sus obligaciones formales y sustanciales, como la de emitir comprobantes de pago de acuerdo al Reglamento de Comprobantes de Pago; ante ello, el recurrente debió sustentar el costo con comprobantes de pago emitidos de conformidad con dicho reglamento; aclara que el recurrente también contrató con (), por lo que tenía conocimiento de la sucursal del sujeto no domiciliado.

Que con relación a la resolución de multa afirma que es consecuencia de los reparos formulados al impuesto a la renta correspondiente al ejercicio gravable 2024, por lo que al mantenerse éstos, corresponde mantener la referida multa.

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de los periodos enero a diciembre de 2014, iniciado al recurrente mediante () y Requerimiento N° (fojas 3934, 3746 y 3747)¹, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 4064/vuelta a 4066/vuelta), por la Regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2014; asimismo, emitió la Resolución de Multa N° (), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 4062 y 4063/vuelta).

Que en tal sentido corresponde determinar si los mencionados valores fueron emitidos conformes a ley.

Que previamente al análisis de los reparos que motivaron la emisión de las resoluciones recurridas, corresponde evaluar si la resolución de determinación impugnada adolece de algún vicio que la invalide, como alega el recurrente.

Nulidad por vencimiento del plazo de fiscalización

Que el recurrente afirma que el plazo del procedimiento de fiscalización finalizó el 23 de setiembre de 2020; siendo que no debe considerarse el plazo de suspensión comunicado mediante Carta N° (), toda vez que durante dicho periodo de suspensión la Administración continuó con su labor fiscalizadora, evidenciando que no se encontraba impedida de realizar tales labores; en consecuencia, cualquier requerimiento emitido luego del plazo antes señalado adolecería de nulidad.

Que conforme a lo dispuesto por el primer y segundo párrafos del artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el segundo párrafo del artículo 62° del citado código, dispone que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

¹ Depositados en el buzón electrónico del recurrente el 9 de setiembre de 2019, de conformidad con el inciso b) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (fojas 3935 y 3748).



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Que de acuerdo al numeral 1 del artículo 62°-A del aludido código, el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

Que el numeral 4 del mencionado artículo, prevé que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el citado artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración pueda realizar o recibir de terceros o de la información que esta pueda elaborar.

Que según el numeral 5 del mismo artículo, el vencimiento del plazo establecido en el artículo bajo análisis tiene como efecto que la Administración no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el mencionado artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que los incisos c), d) y e) del numeral 6 del referido artículo establecen que el plazo se suspende: durante el plazo en que por causas de fuerza mayor la Administración interrumpa sus actividades; durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración; y, durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 1° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF y modificatorias, dispone que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que de acuerdo al primer párrafo del artículo 4° del aludido reglamento, mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario. Se indica, además, en el acápite i) del segundo párrafo que el requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2°, deberá indicar el lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.

Que el artículo 6° del citado reglamento señala que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento. Agrega que también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, incluido aquellos referidos a la aplicación de la norma antielusiva general. Asimismo, este documento se utiliza para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario: a) El sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador a estas. b) Se aplica o no la norma antielusiva general considerando para tal efecto, la opinión del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62°-C del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Que según el primer y tercer párrafos del literal a) del artículo 8° del anotado reglamento, el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo. Tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga, el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento. En el caso que en el primer requerimiento se indique que la presentación y/o exhibición debe realizarse en las oficinas de la SUNAT, el agente fiscalizador podrá realizar el cierre del citado requerimiento hasta el séptimo día hábil siguiente a la fecha señalada para cumplir con la presentación y/o exhibición, sea que esta se realice ante el mencionado agente o ingresando la documentación en la unidad de recepción documental de la oficina de la SUNAT correspondiente. De existir prórroga, el agente fiscalizador tendrá similar plazo máximo para el cierre del requerimiento. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido en la fecha señalada en este requerimiento, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento.

Que los incisos c), d), e) y h) del artículo 13° del mencionado reglamento, preceptúan que para efectos de la suspensión del plazo de fiscalización, según lo dispuesto en el literal b) del artículo 61° y en el numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, se considerará lo siguiente: c) El plazo se suspenderá en el caso del supuesto a que se refiere el inciso c) del numeral 6 del artículo 62°-A del Código Tributario, sea que se presente un caso fortuito o un caso de fuerza mayor. Para estos efectos se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 1315° del Código Civil; d) Cuando el sujeto fiscalizado incumpla con entregar la información solicitada a partir del segundo Requerimiento notificado por la SUNAT, se suspenderá el plazo desde el día siguiente a la fecha señalada para que el citado sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información; e) Tratándose de la prórroga solicitada por el sujeto fiscalizado, se suspenderá el plazo por el lapso de duración de las prórrogas otorgadas expresa o automáticamente por la SUNAT; h) De concurrir dos o más causales, la suspensión se mantendrá hasta la fecha en que culmine la última causal.

Que según el artículo 16° del mismo reglamento, una vez vencido el plazo establecido en el artículo 61° o en el artículo 62°-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al sujeto fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al tributo y periodo, o la Declaración Aduanera de Mercancías o los aspectos que fueron materia del Procedimiento de Fiscalización, según corresponda.

Que conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 14970-11-2011 y 07275-1-2012, entre otras, el hecho que la Administración exceda el plazo de un (1) año del procedimiento de fiscalización a que se refiere el artículo 62°-A, tiene como efecto que ésta no pueda requerir al contribuyente mayor información y/o documentación de la solicitada dentro de dicho plazo.

Que en la Resolución N° 00556-8-2019, entre otras, se ha establecido que conforme con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 62°-A del Código Tributario, el vencimiento del plazo establecido por dicho artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo, sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que de las normas glosadas, y para el caso de autos, se concluye que el ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración puede realizarse a través de un procedimiento de fiscalización definitiva, el cual debe efectuarse en el plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada por aquella en el primer requerimiento notificado, siendo que a través de este se puede solicitar al sujeto fiscalizado la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias y que es a través del resultado de dicho primer requerimiento, que es comunicado al sujeto fiscalizado, que se deja constancia del cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en este. Asimismo, que el cierre de un requerimiento ocurre cuando el agente fiscalizador elabora su resultado, esto es, cuando deja constancia del cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado y que tratándose del primer requerimiento tal cierre deberá efectuarse en la fecha consignada en dicho



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

mediante el cual puso en su conocimiento los resultados y conclusiones del procedimiento de fiscalización, a fin de que ésta presente por escrito sus descargos, el mismo que fue cerrado el 28 de abril de 2021, tal como se advierte de su respectivo resultado (fojas 3859 a 3890)⁶, en el cual la Administración concluyó que el recurrente no desvirtuó los reparos formulados, por lo que fueron mantenidos.

Que cabe indicar que la notificación de los Requerimientos N° _____ y _____, a efecto de solicitar al recurrente diversa documentación e información, se produjo el 9 de diciembre de 2019, esto es, dentro del plazo de un año de iniciado el cómputo del plazo antes señalado, el cual vencía el 23 de setiembre de 2020⁷, por lo que no se advierte la configuración de la nulidad deducida por el recurrente; debiendo añadirse que no enerva la validez del Requerimiento N° _____ el hecho que su resultado se haya notificado con posterioridad a dicho plazo.

Que cabe señalar que el hecho que el Requerimiento N° _____ y su resultado se hayan notificado con posterioridad al vencimiento del plazo antes señalado, no implica una vulneración al debido procedimiento, toda vez que mediante dicho acto la Administración no solicitó al recurrente información y/o documentación adicional a la solicitada durante el procedimiento de fiscalización, más aún cuando la Administración se encuentra facultada a notificar el requerimiento emitido en virtud al artículo 75° del Código Tributario luego de transcurrido el plazo de fiscalización, como se ha indicado en la Resolución N° 00556-8-2019.

Que es pertinente mencionar que, de conformidad con el artículo 62°-A del Código Tributario, la Administración se encuentra impedida de notificar al deudor tributario cualquier acto en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada, luego de que ha vencido el plazo del procedimiento de fiscalización; en tal sentido, en el caso que dicho plazo no haya vencido, aún encontrándose suspendido, la Administración se encuentra facultada a emitir y notificar al contribuyente actos a fin de solicitarle información o documentación; por tanto, carece de sustento lo señalado por el recurrente en el sentido de que la Administración le haya notificado el Requerimiento N° _____ dentro del plazo en que se encontraba suspendido el cómputo del plazo del procedimiento de fiscalización por lo que dicha suspensión debe dejarse sin efecto; toda vez que la suspensión referida tiene por objeto impedir que se contabilice el periodo en el cual dura la causal de suspensión dentro del cómputo del plazo del procedimiento de fiscalización, y no impide que la Administración continúe con su labor fiscalizadora, como erróneamente entiende el recurrente.

Que al no haberse amparado la nulidad deducida por el recurrente, a continuación corresponde determinar si los reparos efectuados por la Administración se encuentran arreglados a ley; debiendo acotarse que las otras causales de nulidad deducidas serán analizadas junto con los respectivos reparos, de corresponder.

Resolución de Determinación N°

Que el referido valor (fojas 4064/vuelta a 4066/vuelta) fue emitido por la Regularización del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2014, al efectuarse reparos al Contrato de Servicios de Gerenciamiento y Administración celebrado entre el recurrente y la empresa

(_____), respecto a que el servicio de gerenciamiento califica como un servicio personalísimo, por S/ 3 456 838,00, no sustentó la fehaciencia de la prestación de servicios, por S/ 296 207,00 y no presentó documentación que sustente las labores realizadas, por S/ 698 676,00; de igual manera, reparó el costo pagado a la

_____ al no demostrar su correlación con los ingresos valorizados, por S/ 18 768 533,00, y las operaciones con el establecimiento permanente de _____, al no sustentar el costo del servicio de construcción con comprobantes de pago emitidos bajo las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago, por S/ 993 814,00, en tal sentido, a continuación se procederá a analizar cada uno de los reparos formulados por la Administración, en los extremos que hayan sido cuestionados por el recurrente.

⁶ Depositado en el buzón electrónico del recurrente, de conformidad con el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario (foja 3891).

⁷ Esto sin considerar las causales de suspensión del plazo de fiscalización alegadas por la Administración en la _____ (fojas 3930 a 3932), las cuales no han sido analizadas, debido a que su configuración no modificaría la conclusión a la que se ha arribado en el presente punto.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Que cabe señalar que el indicado valor, ha consignado como sustentación lo siguiente: "Se emite la presente resolución al haberse determinado reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2014 por no sustentar debidamente la fehaciencia de los importes cargados a los resultados del ejercicio en las cuentas de costos/gastos".

Que de autos se tiene que mediante Requerimientos N° (fojas 3746 y 3747) y (fojas 3764 a 3777) la Administración solicitó al recurrente la presentación o exhibición de diversa documentación contable, tributaria, financiera, societaria, entre otra; siendo que el recurrente cumplió con lo requerido, tal como se dejó constancia en los resultados de los indicados requerimientos (fojas 3742 a 3744 y 3749 a 3762).

Que luego de la revisión de la información y documentación proporcionada por el recurrente, la Administración le solicitó, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 3856), respecto de los asientos contables detallados en el Anexo N° 2 del mismo requerimiento (fojas 3854 y 3855), entre los cuales se encontraban, entre otros, la cuenta contable 6329102 "Serv Asistencia Técnica - No Domiciliados" en la que se habían registrado operaciones en los meses de setiembre y octubre de 2014, por US\$ 1 944 522,68 (equivalente a S/ 5 652 727,43 y S/ 5 532167,02) en cada mes, y en los meses de noviembre y diciembre de 2014, por US\$ 1 296 348,45 (equivalente a S/ 3 798 300,96 y S/ 3 785 337,47) en cada mes; cuenta contable 6593103 "Otros costos administrativos", en la que se registraron operaciones en los meses de noviembre y diciembre de 2014, por S/ 3 783 018,00 y S/ 670 702,72, respectivamente, y cuentas contables 6381124 "Subcont. Ingeniería y Diseño" y 6381120 "Subcont. De Elab. Expediente Técnico", por US\$ 196 900,00 y US\$ 148 100,00 (equivalentes a S/ 561 361,90 y S/ 432 452,00), respectivamente; que demuestre la realización, naturaleza, necesidad y devengo de cada operación, para lo cual debería exhibir o sustentar, con la documentación original correspondiente, que los mismos son fehacientes y se han devengado en el ejercicio 2014, además de que los gastos son necesarios y cumplen con el principio de causalidad.

Que a fin de atender el indicado requerimiento el recurrente presentó un escrito de 10 de febrero de 2020, tramitado con Expediente N° (fojas 3441 y 3442), acompañado de diversa documentación vinculada con las operaciones antes señaladas, tales como facturas, medios de pago, boletín de medición, entre otros, de lo cual se dejó constancia en el Anexo N° 1 al Resultado del (fojas 3783 a 3849), siendo que luego de su evaluación la Administración procedió a reparar las operaciones vinculadas con las cuentas contables antes señaladas, consistentes en el Servicio de Gerenciamiento y Administración, por S/ 4 453 720,74, servicios de no domiciliados vinculados a la por S/ 18 768 532,88, y servicios de no domiciliados vinculados a por S/ 993 813,90.

Que posteriormente la Administración emitió, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, el Requerimiento N° (fojas 3892 a 3896), mediante el cual le puso de conocimiento los resultados y conclusiones del procedimiento de fiscalización, a fin de que el recurrente presente por escrito sus descargos, lo cual fue realizado por el recurrente mediante escrito de 12 de abril de 2021, tramitado con Expediente N° (fojas 3589 a 3601), el mismo que fue analizado en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento (fojas 3859 a 3889), en el cual la Administración concluyó que el recurrente no desvirtuó los reparos formulados, por lo que los mismos fueron mantenidos.

Que de conformidad con lo establecido por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones fehacientes reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad. Asimismo, en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Que asimismo, en las Resoluciones N° 08171-8-2015 y 06011-3-2010, se ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con los proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de otro lado, conforme con el criterio de este Tribunal contenido en las Resoluciones N° 05203-4-2008 y 11490-8-2015, los contratos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino que, para tal efecto, el deudor tributario debe proporcionar elementos de prueba complementarios.

Que a continuación se procederá a analizar los reparos efectuados por la Administración, respecto de cada uno de los proveedores del recurrente cuestionados.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 4065/vuelta), la Administración dejó constancia que procedió a reparar la suma de S/ 3 456 838,00 debido a que los servicios de gerenciamiento califican como un trabajo personalísimo, toda vez que se determinó que el recurrente carece de autonomía e independencia con , existiendo un nivel de dependencia funcional entre los trabajadores y el recurrente, lo que se confirma en el hecho de que los trabajadores de , que se incluyeron en las valorizaciones por el servicio de gerenciamiento y administración, posteriormente fueron transferidos a la planilla del recurrente en los periodos 2014 y 2015; por otra parte, reparó la suma de S/ 298 207,00, ya que la información presentada por el recurrente, respecto de ciertos trabajadores, no sustenta la fehaciencia de la realización del servicio; finalmente, reparó la suma de S/ 698 676,00, en virtud a que el recurrente no presentó información o documentación que sustente las labores que habrían realizado los trabajadores detallados en el Cuadro N° 4 del inciso a) punto 1 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° , y que formarían parte del servicio de gerenciamiento de junio a diciembre de 2014,

Que como se ha señalado anteriormente, mediante Requerimiento N° la Administración le solicitó al recurrente que demuestre la realización, naturaleza, necesidad y devengo de, entre otras, las operaciones anotadas en la cuenta contable 6593103 "Otros costos administrativos", correspondiente a los periodos noviembre y diciembre de 2014, vinculadas a las Facturas N° y , para lo cual debería exhibir o sustentar, con la documentación original correspondiente, que los mismos son fehacientes y se han devengado en el ejercicio 2014, además de que los gastos son necesarios y cumplen con el principio de causalidad.

Que en respuesta a dicho requerimiento el recurrente presentó las facturas cuestionadas (fojas 3409 y 371), los pagos bancarizados así como el pago de las detracciones (fojas 3406 a 3408 y 368 a 370), los respectivos movimientos de asientos (fojas 3404, 3405 y 367), la planilla de los trabajadores que prestaron los servicios (fojas 3402, 3403 y 366), el Contrato de Servicios de Gerenciamiento y Administración suscrito con (fojas 3389 a 3401), y diversa documentación que sustentaría las labores realizadas por el personal que prestó los servicios contratados, tales como cartas, correos electrónicos, boletines de medición, órdenes de servicio, contratos, entre otros (fojas 2859 a 3388 y 288 a 365).

Que en el literal a) del Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3808 a 3849) la Administración señaló que el recurrente no presentó información o documentación que sustente las labores que habrían realizado



Tribunal Fiscal

Nº 06435-12-2024

Que por otra parte, consideró que respecto de los trabajadores

, el recurrente habría presentado información que no sustenta la fehaciencia de la realización de la prestación de los servicios de gerenciamiento, ya que corresponden a documentación que fue emitida con anterioridad a la celebración de dicho contrato, no se relacionan con las labores especializadas vinculadas con el Servicio de Gerenciamiento y Administración del recurrente, o no se encuentran vinculadas con ella, o no acreditan la prestación de los servicios por parte de los trabajadores respectivos.

Que adicionalmente, la Administración consideró que el servicio de Gerenciamiento calificaba como un trabajo personalísimo realizado por las personas asignadas al recurrente y no correspondía a un servicio prestado por , dado que de la estructura orgánica del recurrente, donde se aprecian sus áreas y los responsables de cada una de ellas, se advierte que se encuentran conformadas por personal contratado por ; asimismo, luego de la evaluación de la información presentada por el recurrente, vinculada con los trabajadores

, determinó que existe un vínculo laboral entre tales trabajadores y el recurrente, asimismo dichos trabajadores mantenían relaciones de dependencia o superioridad con personal reportado por el recurrente como sus trabajadores, o realizaban coordinaciones con éstos últimos; siendo que algunos de ellos, posteriormente, pasaron a formar parte de la planilla del recurrente.

Que añadió, respecto del Contrato de Gerenciamiento y Administración, que en este no estableció el nombramiento de una persona natural que represente al contratado, ni se especificó que este será responsable en calidad de gerente, por lo que no se estaría dando cumplimiento a la Ley General de Sociedades; por su parte, el contrato de locación de servicios permite la contratación de servicios personales en un régimen de autonomía y no de subordinación; recalca que el recurrente habría sido constituida por , por lo que tenía conocimiento de la información y documentación de aquella, sin embargo, en el contrato se ha establecido que el recurrente le transferirá dicha información y documentación; de igual manera, toda vez que forma parte, y representa, al recurrente, es responsable solidario con esta, hecho que no le permitiría tener autonomía ni independencia en las actividades de gerenciamiento y administración; asimismo, OPIC firmó con el recurrente, al ser parte de la misma, un Contrato de Cuenta Corriente con Intereses; así, de los Estados Financieros del recurrente se advierte que le transfirió remesas por S/ 18 410 955,00, ganando interés por S/ 76 618,74, del que se dedujeron operaciones pasivas como producto, entre otras, del Contrato de Gerenciamiento, de lo que se tiene que existe una dependencia financiera de con el recurrente, restándole autonomía e independencia; en cuanto al personal designado, no se evidencia que haya comunicado al recurrente la designación de sus representantes para el ejercicio de los cargos de los servicios, ni se tiene un requerimiento por parte del recurrente que comunique el cargo requerido para el gerenciamiento ni las actividades que desarrollan las personas designadas; sin perjuicio de ello, se ha considerado válido que las personas que prestan los servicios puedan interponer acciones legales de naturaleza laboral contra el recurrente, de lo que se tiene que ésta podría ser calificada como empleadora de los mismos; acotando que el recurrente asumirá los gastos que haya incurrido con motivo de la prestación de los servicios, tales como gastos de transporte, viáticos, hospedaje, entre otros, por lo que el recurrente califica como responsable de dotar y proveer todo lo necesario para que las personas asignadas presten servicios; finalmente, precisa que de los documentos denominados "Detalle de Facturación y Detalle de Personal de Planilla-Contrato de Administración", que valorizan el importe a pagar por los servicios que prestarían dichas personas, no proporcionó una medición de trabajo realizado, como horas hombre e informes de la prestación del servicio.

Que concluye que el contrato señalado no cumple con las características para calificar como un contrato de outsourcing (tercerización), el cual busca optimizar los resultados a través de los servicios prestados por un tercero, quien debe reunir las siguientes características: i) contar con el conocimiento y experiencia necesarios



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

para desarrollar los servicios encomendados; ii) contar con autonomía empresarial; iii) asumir las tareas encargadas por su cuenta y riesgo; iv) disponer de sus propios recursos financieros, técnicos o materiales y v) emplear trabajadores que estarán bajo su exclusiva subordinación.

Que obra en autos el "Contrato de Servicios de Gerenciamiento y Administración", de fecha 15 de junio de 2014 (fojas 3389 a 3401), celebrado entre el recurrente y _____, del cual se advierten las siguientes disposiciones:

"Cláusula Tercera.- Servicios Materia del Contrato

De conformidad con lo dispuesto en la cláusula anterior, los Servicios que desarrollará y ejecutará el CONTRATADO en favor del CONTRATANTE comprenden, entre otros, las actividades de administración, gestión vinculadas al gerenciamiento, asesorías y, en general, lo necesario para el desarrollo de las actividades del CONTRATANTE las que se brindarán de acuerdo con la Ley General de Sociedades, los estatutos sociales, las políticas internas y demás regulaciones emitidas por el CONTRATANTE.

Para el desempeño de las actividades encomendadas por el CONTRATANTE, el CONTRATADO deberá utilizar personal altamente calificado y habilitado, certificando que posee toda la especialización y experiencia apropiada para la ejecución de los Servicios, el cual se encontrará sujeto a las mismas responsabilidades que corresponden al CONTRATADO en el correspondiente cargo del CONTRATANTE, durante todo el plazo de vigencia del Contrato.

Las Partes acuerdan y dejan expresa constancia que se podrá variar la relación de cargos del CONTRATANTE señalados en el Anexo 1 que forma parte del presente Contrato. Para este efecto, sólo bastará que el CONTRATANTE informe al CONTRATADO la necesidad de dicha modificación, para proceder a su reestructuración.

(...)

Cláusula Quinta.- Ámbito de los Servicios

5.1. *Las Partes declaran y reconocen que los Servicios incluyen la realización de las actividades acordadas en este documento y en sus anexos, así como las que se encuentren vinculadas y coadyuven a estos fines.*

5.2. *El CONTRATADO declara haber recibido toda la información y documentación necesaria para la prestación de los Servicios, se encuentra plenamente informado y conoce a cabalidad todo cuanto se relaciona con la naturaleza, lugar, metodologías, procedimientos y características de ejecución de los Servicios, así como de cualquier otra circunstancia o elementos que pueda, en cualquier forma afectar la ejecución de los Servicios*

5.3. *Los Servicios deberán prestarse de forma independiente y autónoma, asumiendo el CONTRATADO los riesgos propios de la actividad en virtud que cuenta con una organización adecuada y permanente para llevarlos a cabo. Para la prestación de tales servicios, el CONTRATADO delegará en los trabajadores que contrate, la realización de los servicios que requiera el CONTRATANTE, debiendo recibir las facilidades del caso por parte de esta, para que puedan cumplir con el objeto del presente contrato.*

(...)

Cláusula Séptima.- Obligaciones del CONTRATADO

7.1. *Sin perjuicio de lo establecido en las leyes aplicables o en las demás cláusulas del Contrato, constituyen obligaciones del CONTRATADO*

(...)

7.1.2. *Designar a las personas que actuarán como sus representantes para el ejercicio de los cargos de los Servicios encomendados por el CONTRATANTE. Para tal fin, el CONTRATADO deberá valerse de su propio personal. Los representantes designados deberán tener experiencia y poseer los conocimientos necesarios para tal fin.*

7.1.3. *Ejecutar los Servicios contratados por el CONTRATANTE con la diligencia, de acuerdo*



Tribunal Fiscal

Nº 06435-12-2024

al buen saber y entender, conforme dicte la prudencia y sea más acorde con los usos, y con la experiencia y conocimientos adquiridos por su condición de prestador de servicios de apoyo a la gestión y administración de sociedades del sector de ingeniería y construcción.

(...)

Cláusula Octava.- Obligaciones del CONTRATANTE

(...)

8.1.2. Proporcionar al CONTRATADO, con el concurso de su personal, toda la cooperación, información, documentación y apoyo necesario para que ésta cumpla con las obligaciones a su cargo.

Cláusula Novena.- Retribución

(...)

9.2. La Retribución mensual se fijará adicionando al costo de los Servicios materia del presente Contrato, un margen acorde a la aplicación de las normas de precios de transferencia más el Impuesto General a las Ventas. Dicho costo está conformado por todos los costos salariales del personal y otros vinculados con la prestación de los Servicios.

(...)

ANEXO 1

RELACIÓN DE CARGOS

Director de Contrato
Gerente de Administración y Finanzas
Gerente de Ingeniería
Gerente de Equipos
Gerente de Seguridad
RA de Servicios

(...)

Que de acuerdo con el contenido del mencionado contrato, se aprecia que [redacted] prestaría los servicios de gerenciamiento y administración a favor del recurrente, designando a su personal en diversos cargos del recurrente, siendo que dicho personal se encontrará sujeto a las mismas responsabilidades que corresponden a [redacted] en el correspondiente cargo del recurrente, mientras que esta última se comprometió, con el concurso de su personal, a brindar toda la cooperación, información, documentación y apoyo necesario para que el personal de [redacted] cumpla con las obligaciones a su cargo a fin de realizar las actividades vinculadas al cargo al que se los designó; asimismo, [redacted] recibiría a cambio el costo salarial de dichas personas designadas, al que se le adicionaría un margen.

Que por otra parte, y conforme se aprecia, las partes no limitaron las características y especificaciones en las que se harían efectivos los servicios contratados de gerenciamiento y administración, esto es, no se especificó los medios bajo los cuales se prestarían (informes, conferencias, acuerdos, entre otros), sino que se indicó que las actividades debían realizarse con diligencia, de acuerdo a su buen saber y entender, conforme le dicte la prudencia y sea más acorde con los usos y con la experiencia y conocimientos adquiridos por [redacted] en su condición de prestador de servicios de apoyo a la gestión y administración de sociedades del sector ingeniería y construcción; de ello que la documentación aportada por el recurrente a fin de acreditar la efectiva prestación del servicio debía, al menos, evidenciar la actuación del personal designado por [redacted] bajo dichas consideraciones.

Que, conforme a las Resoluciones N° 05203-4-2008 y 11490-8-2015 antes referenciadas, el citado contrato solo acredita el acuerdo de voluntades entre el recurrente y [redacted], mas no la fehaciencia de los servicios que habrían sido prestados por tal proveedor; por otra parte, los comprobantes de pago y su anotación en los registros contables no bastan para demostrar que hubieran acaecido relaciones comerciales entre el proveedor observado y el recurrente, según se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01807-4-2004, antes citada; a su vez, los estados de cuenta presentados por el recurrente acreditan los movimientos de dinero de esta, pero no permiten observar la realidad de los servicios observados; mientras que las constancias de depósito de las



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

detracciones solo acreditan el cumplimiento del pago de dicha obligación tributaria, más no la realidad de las adquisiciones ni la prestación de los servicios indicados en los comprobantes de pago observados, por lo que corresponde analizar si el recurrente ofreció medios probatorios adicionales que sustenten la fehaciencia de las operaciones cuestionadas por la Administración; para ello, se debe tener en cuenta que la Administración ha procedido a dividir el presente reparo en tres puntos, por lo que se procederá a analizar cada uno de ellos.

Que respecto del reparo bajo análisis vinculado con que el recurrente "No sustenta la fehaciencia de la realización de la prestación del Servicio de Gerenciamiento" en el punto del "personal por el que no presentó documentación y/o Información" se tiene que las Facturas N° 016-4530 y 016-4595, reparadas por la Administración, se sustentan en los documentos denominados "Consolidado de Planilla de Trabajadores - 2014", correspondiente a los meses de junio a diciembre de 2014 (fojas 3402, 3403 y 366).

Que en dichos consolidados de planillas de trabajadores se advierte que se han considerado, en diversos meses, las labores prestadas por

no obstante, y tal como lo ha señalado la Administración, el recurrente no ha ofrecido documentación que demuestre las actividades que habrían desarrollado tales personas en cumplimiento de los servicios contratados por el recurrente; en tal sentido, dado que de lo actuado no se aprecia mayor documentación que las mencionadas facturas y asientos contables, los que solo pueden acreditar la anotación contable del referido desembolso, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al reparo bajo análisis vinculado con que el recurrente "No sustenta la fehaciencia de la realización de la prestación del Servicio de Gerenciamiento" en el punto sobre que "presentó información de sus trabajadores, pero no sustenta la fehaciencia de la realización de la prestación del Servicio de Gerenciamiento", se tiene que en esta instancia se ha constatado, tal como ha señalado la Administración, que la documentación presentada por el recurrente, a fin de sustentar las labores realizadas por

, no resulta suficiente para demostrar que tales actividades hayan estado vinculadas con los servicios que el recurrente contrató de

Que en efecto, respecto de y
, el recurrente presentó diversas cartas y correos electrónicos (fojas 3029, 3030, 3354, 3382 a 3385 y 3387) que corresponden a periodos anteriores a la de la celebración del Contrato de Gerenciamiento y Administración, de 15 de junio de 2014, por lo que no está acreditado que tales documentos correspondan a la ejecución de dicho contrato; asimismo, si bien respecto de presentó un correo de 16 de junio de 2014 (foja 3381), el cual está referido a una reserva en el del mismo no se advierte que se encuentre vinculado con el contrato antes señalado, ni que corresponda a operaciones en favor del recurrente; por su parte, si bien respecto de también presentó el "Boletín de Medición 3-Periodo: 26-Ago-14-Mes referencial Sep-14" (foja 3028), del mismo no se advierte que esté referido al indicado trabajador, o que haya sido elaborado o suscrito por éste; en tal sentido, éstos últimos documentos tampoco acreditan que dichos trabajadores hayan prestado efectivamente los servicios contratados por el recurrente a OPIC.

Que con relación a el recurrente presentó un correo electrónico de 25 de noviembre de 2014, mediante el cual le indica a que su usuario no se encuentra



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

bloqueado y le solicita que comparta sus credenciales para revisar (fojas 3378 y 3379); siendo que el referido correo electrónico no resulta suficiente para acreditar que las labores desarrolladas por dicho personal se encuentren vinculadas con el contrato celebrado entre el recurrente y ; similar situación se aprecia respecto de respecto de la cual el recurrente se ha limitado a presentar correos electrónicos de 1, 2 y 24 de julio de 2014 (fojas 3356 a 3359), en los cuales a dicha persona, entre otras, se le remite boletines de noticias; sin embargo, tales correos no acreditan actividad alguna realizada por la referida trabajadora, por lo que no se encuentra acreditado que haya realizado labores en beneficio del recurrente en aplicación de los compromisos asumidos por en el contrato bajo análisis, cabe destacar además que la sola existencia de estos correos electrónicos no constituye aisladamente prueba suficiente de la efectiva prestación del servicio que refiere el recurrente, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 13136-8-2010 y 01307-5-2015.

Que por otra parte, en cuanto a el recurrente presentó una hoja de trámite denominada "Envío de Información de a " en la cual se ha consignado como destinatario a con copia - "CC" a (foja 3352); no obstante, tal documento no evidencia la realización de actividad alguna por parte de la referida persona, por lo que no es posible establecer que haya prestado servicios vinculados a la ejecución del contrato bajo análisis; a su turno, sobre el recurrente ha presentado valorizaciones de equipos correspondientes a los meses noviembre y diciembre de 2014 (fojas 3071, 3072 y 313), documentos que por si solos no acreditan la efectiva prestación de servicios por parte de él, más aún cuando dicho trabajador ha sido incluido en las planillas de los meses de julio a diciembre de 2014, no habiéndose presentado algún otro medio probatorio que acredite la realización de labores de dicho personal durante los meses en que fue incluido en las planillas que sustentan las facturas reparadas; finalmente, por el recurrente proporcionó un cuadro denominado "Alquiler de camioneta 4X4 Doble Cabina (Para el área de SSTMA)" (foja 3069), en el cual se contabilizan los días de alquiler desde el 26 de noviembre al 21 de diciembre de 2014; no obstante, el referido trabajador fue incluido en la planilla de los meses de junio y julio de 2014 (foja 3403), por lo que el indicado documento no acreditaría la prestación de labores respecto de los meses en que fue incluido en las planillas que sustentan las facturas reparadas por la Administración.

Que en tal sentido, los medios probatorios ofrecidos por el recurrente, respecto de

, no acreditan que éstos hayan prestado servicios vinculados con el Contrato de Gerenciamiento y Administración suscrito entre el recurrente y , por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

Que otro aspecto del presente reparo es aquél vinculado a que "El servicio de Gerenciamiento califica como un trabajo personalísimo realizado por las personas asignadas al Consorcio y no corresponde a un Servicio Prestado por "; sobre el particular, se tiene que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° la Administración señaló que procederá a determinar si las actividades realizadas en virtud al Contrato de Gerenciamiento y Administración corresponden a un servicio personalísimo entre el trabajador que realizó las funciones de gerenciamiento y/o administración y el recurrente, o a un servicio efectivamente prestado por OPIC (foja 3840); así, luego de analizar las actividades llevadas a cabo por

, concluyó que existía un vínculo laboral de dependencia entre éstos y el recurrente (fojas 3824 a 3837); en tal sentido, no se discute si se encuentran acreditadas las labores realizadas por dichas personas en beneficio del recurrente; sino si tales labores corresponden a los servicios que debía prestar en virtud al contrato suscrito con el recurrente.

Que tal como se ha señalado precedentemente, los documentos presentados por el recurrente, tales como el Contrato de Gerenciamiento y Administración, los comprobantes de pago y su anotación en los registros contables, los estados de cuenta y las constancias de depósito de las deducciones no resultan suficientes para acreditar que las actividades desarrolladas por las personas antes señaladas correspondan a los servicios que



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

debería brindar al recurrente en cumplimiento del aludido contrato; debe acotarse que en virtud a las cláusulas tercera y quinta del mismo, los servicios que brindaría al recurrente se encontraban relacionados con los cargos detallados en el Anexo N° 1 del referido contrato, entre los cuales se encontraban los de Director de Contrato, Gerente de Administración y Finanzas, Gerente de Ingeniería, Gerente de Equipos, Gerente de Seguridad y RA de Servicios; habiéndose precisado que en caso el recurrente desea que se varíe la relación de cargos, deberá informar ese hecho a a efectos de que proceda a su reestructuración.

Que tal como lo ha señalado la Administración (foja 3816), y no ha sido desvirtuado por el recurrente, en autos no se ha acreditado que haya comunicado la designación de sus representantes para el ejercicio de los cargos de los servicios contratados, ni se ha proporcionado algún requerimiento de parte del recurrente, mediante el cual comunique los cargos solicitados para el gerenciamiento, ni las actividades que desarrollarán las personas designadas; asimismo, de la información ofrecida por el recurrente se advierte que algunos de los trabajadores cuestionados ejercerían cargos distintos a los señalados en el Anexo N° 1 del Contrato de Gerenciamiento y Administración; en efecto, se desempeñaba como Responsable de Programación de Sub Contratos, ocupaba la Gerencia de Producción, ejercía como Responsable de Programación Financiero, ejercía como Responsable de Programación Medio Ambiente y se desempeñaba como Trainee; siendo que el recurrente no ha acreditado haber informado a sobre la necesidad de la modificación de los cargos consignados en el citado Anexo N° 1, tal como fue estipulado en el último párrafo de la Cláusula Tercera del contrato señalado.

Que por otra parte, del Contrato de Constitución de Consorcio de 28 de mayo de 2014, celebrado entre y (contenido en el CD de foja 3552), mediante el cual se constituye al recurrente, se advierte de su cláusula quinta que se estableció que será quien ejerza la representación del consorcio, designándose como titular de este a , el que también ejercería los cargos de "Director de Obras, Dirección del Contrato o la Dirección de Obras"; asimismo, en la cláusula octava se designó como apoderados a la indicada persona como Director del Consorcio, a como Gerente de Administración y Finanzas del Consorcio y a como Gerente Comercial, designaciones que se mantuvieron en la Adenda N° 1 al referido Contrato de Constitución de Consorcio, de 12 de agosto de 2014.

Que como se advierte, desde antes de la constitución del recurrente, y durante todo el ejercicio 2014, y desempeñaban los cargos de Director de Contrato y Gerente de Administración y Finanzas, respectivamente, al haber sido designados en ellos mediante el Contrato de Constitución de Consorcio antes señalado; por lo que resulta contradictorio que dichas personas hayan sido designadas en los mismos cargos por en virtud al Contrato de Gerenciamiento y Administración celebrado con el recurrente.

Que el recurrente no ha proporcionado mayor documentación e información que permita acreditar que las actividades desarrolladas por

, formaron parte de los servicios brindados por en virtud al Contrato de Gerenciamiento y Administración, por lo que no se encontraría acreditada la fehaciencia de dicha operación; debiendo precisarse que, ante ello, la Administración desconoció el referido contrato, en virtud a lo establecido en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, al considerar que se trataba de una operación simulada.

Que el primer párrafo de la Norma XVI del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1121, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponible señalando que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que por su parte, en el último párrafo de la citada Norma se regula lo relativo a la simulación, indicando que, en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición en comentario, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° 590-2-2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imposables ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que con relación a la carga de la prueba sobre la existencia de una simulación en un acto jurídico, cabe señalar que esta, cualquiera sea su modalidad, tiene directa implicancia sobre el cuestionamiento a la realidad de una operación, siendo importante recalcar que sobre este aspecto este Tribunal ha indicado en las Resoluciones N° 00840-1-2018, 01120-2-2018 y 01656-4-2018, entre otras, que con ocasión del análisis de reparos por operaciones no reales, lo que incluye operaciones realizadas en simulación relativa, parcial y/o absoluta, que la carga de acreditar su existencia es básicamente del contribuyente que pretende dotarla de efectos jurídicos.

Que en tal sentido, se tiene que el recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios por parte de [redacted], toda vez que no se ha acreditado que las labores realizadas por el personal bajo análisis se hayan efectuado a cuenta de ésta, hecho que tenía la carga de probar si su pretensión era deducir como gasto o costo el pago de la contraprestación por los citados servicios, resulta arreglado a ley el reparo formulado por la Administración; en tal sentido, resulta irrelevante analizar si el Contrato de Gerenciamiento y Administración cumplió con las normas relativas a la tercerización laboral o si entre ambas empresas existía una vinculación que impedía que [redacted] desarrolle las funciones relacionadas a dicho contrato con independencia y autonomía.

Que conforme con lo expuesto, del análisis de la documentación presentada por el recurrente, no se aprecia la existencia de elementos y documentos que demuestren que las operaciones observadas fueron efectivamente realizadas, no habiendo cumplido el recurrente con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones reparadas, pese a haber sido requerido por la Administración para que la sustentara con documentación pertinente, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que como se precisó en los considerandos anteriores, la materia en controversia se circunscribía a la acreditación de la prestación efectiva de los servicios, ya sea respecto de ciertos trabajadores o por parte de [redacted], no advirtiéndose de la resolución apelada que la Administración hubiera modificado los fundamentos de su reparo, por lo que carece de sustento la nulidad deducida al respecto, así como la invocación a las Resoluciones N° 18422-9-2012 y 00058-3-2012.

Que carece de sustento lo afirmado por el recurrente en el sentido de que no existe base legal que castigue o impida al recurrente a deducir el costo del servicio de gerenciamiento prestado por su vinculada por el hecho de, supuestamente, incumplir la autonomía e independencia entre partes contratantes, dado que, conforme se ha expuesto anteriormente, el recurrente no ha ofrecido medios probatorios suficientes que acrediten que prestó de manera efectiva el servicio de Gerenciamiento y Administración en su favor, con lo cual, al no haberse acreditado la realidad de la operación, carece de objeto analizar si las mismas se realizaron con autonomía e independencia.

Que el recurrente reconoce que no ha presentado documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios respecto de determinados trabajadores designados por [redacted]; sin embargo, sostiene que presentó documentación que acredita de manera suficiente la efectiva prestación del servicio global materia de cuestionamiento, siendo que dicho servicio es uno solo y su prestación debe evaluarse de forma global, por lo que considera que ha cumplido con aportar un mínimo de sustento que acredita de manera razonable la prestación del servicio, no siéndole exigible que acredite la labor de todos y cada uno de los trabajadores asignados por el proveedor para la prestación de dicho servicio; sobre este punto se debe señalar que toda vez que el contrato suscrito entre el recurrente y [redacted] implicaba que ésta provea de personal al recurrente a fin de que desempeñen diversos cargos, le correspondía al recurrente acreditar la efectiva prestación de servicios por cada uno de dichos trabajadores, lo que en conjunto acreditaría la fehaciencia de la operación contenida en el Contrato de Gerenciamiento y Administración suscrito, lo que no ha sucedido en el presente caso, por lo que no resultan amparables los argumentos señalados por el recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 4064) se advierte que la Administración reparó la suma de S/ 18 768 533,00 debido a que de la revisión de los costos de producción del ejercicio 2014 verificó que el recurrente contabilizó en la cuenta de gastos correspondientes a servicios de asistencia técnica de no domiciliados los servicios prestados por SPFE, como si correspondiese a costos por la ejecución de trabajos constructivos, pese a que de la documentación presentada por el recurrente, y de la revisión de las cuentas de ingresos, observó que no existe un ingreso vinculado directa o indirectamente a este costo, determinándose que este costo no se relaciona con ningún ingreso devengado en el año 2014.

Que como se ha señalado anteriormente, mediante Requerimiento N° la Administración le solicitó al recurrente que demuestre la realización, naturaleza, necesidad y devengo de, entre otras, las operaciones anotadas en la cuenta contable 6329102 "Serv Asistencia Técnica-No domiciliados", correspondiente a los periodos setiembre, octubre y diciembre de 2014, vinculadas a las Facturas N° , y al periodo noviembre de 2014 respecto del cual no existe factura; para ello debería exhibir o sustentar, con la documentación original correspondiente, que los mismos son fehacientes y se han devengado en el ejercicio 2014, además de que los gastos son necesarios y cumplen con el principio de causalidad.

Que a fin de atender el indicado requerimiento el recurrente presentó las facturas observadas⁵, con sus respectivos pagos bancarizados y los asientos correspondientes, así como los boletines de medición respecto de cada una de ellas (fojas 3411 a 3438); adicionalmente, presentó el "Contrato de Servicio de Ingeniería" de fecha 4 de julio de 2013, celebrado entre la y ; el "Contrato de Cesión de Posición Contractual CC/006-14/SPF-CCGH", de 9 de junio de 2014, suscrito entre y el recurrente, con la intervención de SPFE; el "Informe de Optimizaciones" acompañado de nueve anexos, y diversas cartas (contenidos en el CD de foja 3444).

Que en el literal b) del Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 3794 a 3808) la Administración relató que el 4 de julio de 2013 y celebraron un contrato cuyo objeto era que aquella le brindara a esta asesoría técnica y análisis crítico de las alternativas de ingeniería y metodologías constructivas, con la finalidad de viabilizar y lograr la mayor economía en el precio final de las obras a ser ofertadas en el Concurso de Proyectos Integrales para la Concesión de las Obras Hidráulicas Mayores del Proyecto Chavimochic, al cual finalmente no se presentó, ni formó parte de quien resultó ganador, el , siendo que éste constituyó a la empresa para que suscriba el contrato de concesión respectivo; en tal sentido, los beneficios de los servicios prestados por SPFE recayeron en este último consorcio y la empresa que constituyó, y no en OPIC o el recurrente, las que si bien se encontraban vinculadas a las anteriores, califican como contribuyentes independientes.

Que agregó que en el contrato celebrado entre y se acordó que el pago por los servicios se efectuaría sólo si se concretizaba la firma del contrato de construcción entre el Concesionario y , precisándose que si esto no ocurre no se reconocería ningún pago; en tal sentido, toda vez que no firmó el contrato de construcción, no se cumplió con el requisito señalado y, consecuentemente, no debió efectuarse pago alguno; por otra parte, el contrato de cesión de derechos se realizó el 9 de junio de 2014; sin embargo, en el contrato celebrado entre y se estableció que los servicios deberían entregarse hasta el 30 de noviembre de 2013, y mediante carta de diciembre de 2013 comunicó que se encontraba a la espera de recibir la contraprestación pactada, de lo que se tiene que la cesión de derechos se realizó con la única finalidad de trasladar al recurrente la obligación de pagar la contraprestación y asumir el gasto correspondiente sin que haya recibido servicio alguno, por lo que el gasto no es fehaciente.

Que acotó adicionalmente que el recurrente no ha acreditado que el gasto fuera necesario para la celebración del contrato de construcción, más aún cuando las facturas señalan que el concepto corresponde a un honorario de éxito de , lo que se referiría al éxito alcanzado por la ; finalmente,

⁵ Con excepción del gasto por US\$ 1 296 348 (equivalente a S/ 3 798 301), correspondiente al periodo noviembre de 2014, el cual no cuenta con factura, siendo que el recurrente indicó que fue extornado, tal como se aprecia del Anexo 02-2014 que forma parte de la información remitida en respuesta al Requerimiento N° (contenida en el CD de foja 3444).



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

refiere que los servicios prestados por implicaron una reducción en el costo del proyecto en lo relacionado a la Presa y Obras Anexas, Canal Madre, excavación superficial, excavación subterránea, relleno, concreto y acero de refuerzo; siendo que en el año 2014 sólo se le valorizó al recurrente como avance la Estructura Analítica de Avance (EAA 1-A)-Obras Iniciales de la 1° Fase, la cual no incluye la construcción de la presa ni de las obras anexas, ni se ejecutaron trabajos vinculados al canal madre, el cual forma parte de la 2° Fase del proyecto; en tal sentido, en el supuesto que se considere un costo vinculado a la construcción, éste costo no tendría correlación con los ingresos por trabajos efectuados en el año 2014, por lo que no existiría un ingreso vinculado directa, o indirectamente, con este costo.

Que la Administración concluyó que el costo/gasto que el recurrente pretende deducir deviene en no fehaciente al no haber acreditado la existencia de una prestación de servicios por parte de SPFE en favor del recurrente; adicionalmente, tampoco se acreditó que exista correlación entre dicho costo y los ingresos devengados por trabajos ejecutados en el periodo 2014; finalmente, la documentación presentada por el recurrente tampoco acredita la causalidad del gasto con la generación de la renta gravada y el mantenimiento de la fuente generadora de rentas.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° la Administración reiteró las conclusiones antes señaladas (fojas 3872 a 3879).

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, ha establecido que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto estas se han realizado, siendo que para ello es necesario en principio que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, las transacciones realizadas con sus proveedores.

Que en las Resoluciones N° 08171-8-2015 y 06011-3-2010, se ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que, en principio, se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que según el criterio adoptado por la Resolución N° 04831-9-2012, para efectos de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que de otro lado, en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha interpretado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado; asimismo, en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que en la Resolución N° 02697-5-2017 se ha precisado que para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta debe existir una relación de causalidad entre éste y la renta generada, en tanto así queda acreditado el destino del gasto, es decir, la utilización de prestaciones, además de su proporcionalidad y razonabilidad.

Que de los criterios señalados se tiene que con el objeto de que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, le corresponde al contribuyente, en primer lugar, demostrar que el mismo se encuentra vinculado a transacciones fehacientes; esto es, que las operaciones se produjeron en la realidad; para luego acreditar el destino de dichos gastos, lo que permitirá establecer si existe una relación de causalidad entre éstos y la renta



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

generada y, por ende, si los mismos pueden ser considerados necesarios, en cuyo caso deberá verificarse su proporcionalidad y razonabilidad; en tal sentido, en caso no se logre acreditar la fehaciencia del gasto, esto es, se determina que el mismo no existió realmente, no corresponderá analizar la causalidad del gasto, ya que ello se puede efectuar únicamente respecto de operaciones que se produjeron en la realidad y, por ende, podrían tener un impacto en la generación de renta gravada.

Que de un análisis en conjunto de lo señalado en los considerandos previos, se extrae que, en el presente caso, la Administración efectuó el reparo por concepto de adquisiciones que no califican como costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, por no haberse acreditado, por un lado, la efectiva realización del servicio observado porque el recurrente no sustentó documentariamente la fehaciencia del mismo, al no haber acreditado la existencia de una prestación de servicios por parte de [redacted] en su favor; y, por otro lado, que el recurrente no habría acreditado la causalidad del gasto con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente generadora de renta⁹, lo cual resulta contradictorio, dado que tales afirmaciones implican que, por un lado, consigna que se trata de operaciones no fehacientes; esto es que la operación no se produjo en la realidad; y, por otro, que el recurrente no cumplió con acreditar la causalidad entre el gasto efectuado y el mantenimiento de la fuente y/o producción de renta, siendo que esto último implicaría que no se duda de la realización de los servicios observados.

Que en consecuencia, considerando lo señalado en el considerando previo, se tiene que el reparo analizado no se encuentra arreglado a ley, ya que resulta evidente la existencia de una contradicción en su fundamentación, por lo que corresponde levantarlo¹⁰, procediendo a revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° [redacted] en este extremo.

Que teniendo en cuenta el sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos emitidos por el recurrente en este extremo.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° [redacted] (foja 4064) y la apelada se aprecia que la Administración reparó la suma de S/ 993 814,00, debido a que el recurrente no sustentó el costo del servicio de construcción con comprobantes de pago emitidos por [redacted] bajo las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago, al ser considerado como un establecimiento permanente para efectos del CDI Perú-Brasil y la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como se ha señalado anteriormente, mediante Requerimiento N° [redacted] la Administración le solicitó al recurrente que demuestre la realización, naturaleza, necesidad y devengo de, entre otras, las operaciones anotadas en las cuentas contables 6381124 "Subcont. Ingeniería y Diseño" y 6381120 "Subcont. De Elab. Expediente Técnico", correspondientes a los periodos octubre y diciembre de 2014, vinculadas a las Facturas N° 0054-2014 y 0083-2014; para lo cual debería exhibir o sustentar, con la documentación original correspondiente, que los mismos son fehacientes y se han devengado en el ejercicio 2014, además de que los gastos son necesarios y cumplen con el principio de causalidad.

Que el recurrente presentó, en atención al citado requerimiento, las facturas cuestionadas, los documentos que acreditan el pago de las mismas y sus respectivos asientos contables, así como el Boletín de Medición – Contrato de Ingeniería del Proyecto N° [redacted] y el Boletín de Medición 2 (fojas 276 a 279 y 213 a 219); por otra parte, el recurrente proporcionó el Contrato N° [redacted] y los Informes de Avance de los meses de agosto y setiembre de 2014 (contenidos en el CD de foja 3444).

Que en el literal c) del Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 3783 a 3793) la Administración sostuvo que los informes de avance mensual de servicios de setiembre y agosto 2014 presentados por el recurrente no acreditan que los mismos hayan sido elaborados por el proveedor; por otra parte, dicho proveedor califica como establecimiento permanente para el CDI Perú-Brasil; toda vez que del

⁹ Adicionalmente, la Administración señaló que el recurrente no acreditó que exista correlación entre dicho costo y los ingresos devengados por trabajos ejecutados en el periodo 2014.

¹⁰ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02687-5-2017, 05788-8-2021, 00366-11-2023 y 01793-3-2023, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Consolidación del Proyecto Básico (Expediente Técnico) *Consolidación de la Ingeniería Básica realizada por la Contratada, la cual contendrá las dimensiones, la localización y la distribución de las estructuras y equipos electromecánicos que componen las obras. El Proyecto Básico Consolidado, o Expediente Técnico, será desarrollado por la Contratada adaptándolos a los métodos constructivos del Contratante, los nuevos estudios e inspecciones locales y las características de los equipos hidromecánicos y electromecánicos que componen las obras.*

(...)
Ingeniería de Detalle *Proyecto a ser elaborado por la Contratista objeto del presente Contrato, basado en el Expediente Técnico, y que contendrá los detalles necesarios para la construcción de la Presa y sus Obras Anexas en su totalidad. El alcance de la Ingeniería de Detalle está descrito en el Anexo I.*

(...)

1.6. Control y Tramitación de Documentos:

1.6.1 *La Contratada para el control y la tramitación de los documentos producidos deberá utilizar los sistemas de gerenciamiento de documentos (CitadomTM), o un sistema similar, y será puesto a su disposición sin costo por el Contratante.*

1.6.2 *El Contratante estructurará y será responsable por suministrar las licencias de uso y por la administración, operación, mantenimiento, soporte técnico y elaborará los procedimientos y los accesos al Sistema de Control de documentos escogido para el Proyecto y, oportunamente, de común acuerdo con la Contratada, definirá los detalles de su uso.*

1.6.3 *Las Partes desde ya concuerdan que las fechas registradas por el Sistema de Control son las fechas efectivas para controles de entrega y recepción de todos los proyectos y documentos referentes a este Contrato, para esto, todos los documentos deberán contar con: número, título, fecha de envío, finalidad de envío, control de revisiones y otras observaciones que sean necesarias.*

1.6.4 *Es responsabilidad integral del Contratante mantener el Sistema de control disponible a tiempo completo durante todo Proyecto para el acceso y uso de la Contratada. Si el sistema no estuviera disponible, el Contratante deberá proveer inmediatamente otro medio de control, para la entrega y tramitación de los documentos.*

CLÁUSULA 2 - OBJETO Y ALCANCE

2.1. *Constituye el objeto de este Contrato la ejecución, por la Contratada de acuerdo a los términos de este Contrato y por el precio pactado, de los Servicios de Elaboración del Expediente Técnico (Consolidación de la Ingeniería Básica) y la elaboración y ejecución de la Ingeniería de Detalle de la Fase 1 de acuerdo a lo estipulado en el contrato de concesión (Anexo IV) exceptuando el diseño de 1.5 km de Canal Madre y también según lo detallado en el Anexo I del presente Contrato, en adelante los SERVICIOS. La elaboración del Expediente Técnico para la Fase 1 estará enmarcado de acuerdo a lo estipulado en la Cláusula 5.4.3 del Contrato de Concesión (Anexo IV) y será detallado y formalizado de acuerdo con las coordinaciones hechas con el PECH, la Supervisión del Proyecto o la Contratante. Estas coordinaciones podrán significar la anticipación de algunas actividades de la Ingeniería de Detalle durante la elaboración del Expediente Técnico; en caso dicha anticipación genere trabajos adicionales durante la Ingeniería de Detalle se aplicará la Cláusula 23.*

(...)

CLÁUSULA 10 - DESARROLLO DE LOS SERVICIOS

10.1. *El objeto contratado será desarrollado a partir de los elementos suministrados por el Contratante de acuerdo a la cláusula 7.*

10.2. *Los Documentos del Proyecto que son parte del cumplimiento del Cronograma General contenidos en el Anexo II serán sometidos a la aprobación del Contratante.*



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

10.3. Los Documentos del Proyecto, objeto de este Contrato, deberán ser dirigidos a la Contratante para su revisión y comentarios en formato digital en su versión final, a través del Sistema de Gerenciamiento Electrónico de Documentos - GED (CitadomTM) instalado y disponible por el Contratante, o a través de otro medio de transmisión de datos acordado entre las Partes. Dicha entrega deberá respetar el Cronograma General previsto en el Anexo II".

Que del referido contrato, así como de lo sostenido tanto por la Administración como por el recurrente, se tiene que en el presente caso que es una empresa domiciliada en Brasil, brindó servicios al recurrente vinculados con la Elaboración del Expediente Técnico (Consolidación de la Ingeniería Básica) y la elaboración y ejecución de la Ingeniería de Detalle de la Fase 1; siendo que tales servicios los prestó desde el Brasil, para lo cual utilizó un Sistema de Gerenciamiento Electrónico de Documentos denominado CitadomTM, que le proporcionaba el recurrente sin costo alguno; asimismo, la obra a ejecutar por parte del recurrente se ubicaba en el Campamento , ubicado en el departamento de La Libertad; siendo que, para la Administración, ese hecho propició que califique como Establecimiento Permanente, en aplicación del Convenio suscrito entre Perú y Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta, y la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual es cuestionado por el recurrente; en tal sentido, la controversia consiste en establecer si calificó como un Establecimiento Permanente a la luz de dicho convenio y, por ende, si le correspondía emitir comprobantes de pago en cumplimiento con el Reglamento de Comprobantes de Pago¹².

Que el Convenio suscrito entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta (CDI Perú-Brasil), establece en su artículo 1° que dicho convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes; por otra parte, en su artículo 5° precisa, respecto del Establecimiento Permanente, lo siguiente:

"A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- (a) las sedes de dirección;
- (b) las sucursales;
- (c) las oficinas;
- (d) las fábricas;
- (e) los talleres;
- (f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación con la exploración o explotación de recursos naturales.

3. La expresión "establecimiento permanente" también incluye una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje o una actividad de supervisión directamente relacionada con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje, o actividad tenga una duración superior a seis (6) meses. A los efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del Artículo 9, serán agregadas al período durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada, si las actividades de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares".

¹² Si bien en el Resultado del Requerimiento N° la Administración consideró que no se ha acreditado que los informes de avances mensuales de agosto y setiembre de 2014, presentados por el recurrente, hayan sido elaborados por y, por ende, no acreditan que el servicio haya sido prestado por dicho proveedor (foja 3788), esto es, cuestionó la fehaciencia de la operación, en la conclusión arribada en dicho resultado de requerimiento la Administración sustentó el reparo únicamente en que el recurrente no sustentó el costo de los servicios de construcción con comprobantes de pago emitidos por bajo las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago (foja 3783), lo cual ha sido reiterado en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 3859 a 3872) y en la Apelada (fojas 4281 a 4286); con lo que se tiene que se ha dejado de lado el reparo por la fehaciencia de la operación; más aún cuando el analizarse si correspondía que el comprobante de pago emitido producto de dicha operación se encuentre acorde con las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago implica que se reconozca que la operación si existe, de lo contrario, carecería de objeto analizar el tipo de comprobante de pago que debió emitirse respecto de una operación inexistente.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Que en virtud al numeral 1 del artículo 7° del referido convenio los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él; agrega que si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

Que de lo señalado en el CDI Perú-Brasil se tiene que, en ciertos casos, cuando entidades del exterior desarrollan actividades empresariales en el país a través de un lugar fijo de negocios, se configurará en el país, respecto de tales entidades no domiciliadas, un centro de imputación de derechos y obligaciones para propósitos tributarios, denominados establecimientos permanentes, con lo cual se busca que las rentas de fuente peruana que produzcan estas entidades del exterior por las actividades empresariales que desarrollan en el país puedan ser gravadas con el Impuesto a la Renta; en tal sentido, una vez que se verifique alguno de los supuestos señalados en dicho convenio surgirá, respecto de la entidad del exterior, un establecimiento permanente que podrá tributar como contribuyente del Impuesto a la Renta por aquellas actividades que hayan generado rentas de fuente peruana.

Que en virtud a lo anterior, en caso una empresa brasileña realice sus actividades por medio de un establecimiento permanente ubicado en Perú, los beneficios de tal empresa, en la medida que se puedan atribuir a dicho establecimiento permanente, podrán estar sujetos a imposición en el Perú; para ello, se deberá verificar que la empresa cuente con un lugar fijo de negocios en el cual realiza toda o parte de su actividad (cláusula general); o si dicho lugar califica como alguno de los supuestos que constituyen un establecimiento permanente, según la relación contenida en el apartado 2 (lista ejemplificadora) del artículo 5°; o, en su defecto, deberá verificarse si se configura alguno de los supuestos detallados en el apartado 3 (ficciones) del citado artículo 5° del convenio en cuestión; siendo que en el caso de este último apartado deberá verificarse que la actividad desarrollada tenga una duración superior a seis meses.

Que ahora bien, del CDI Perú-Brasil se advierte que, respecto de la cláusula general del artículo 5 y la lista contenida en el apartado 2 del mismo artículo, deben cumplirse con tres requisitos para que se configure un establecimiento permanente; así, debe tratarse de un "lugar", dicho lugar debe ser "fijo", y en él la empresa debe "desarrollar sus actividades", ya sea de manera total o parcial; al respecto, se debe considerar que el lugar del negocio implica cualquier local o espacio, instalación o medios materiales, que en algunos casos podrían ser máquinas; por su parte, la fijeza implica que debe encontrarse establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia, lo que llevará a analizar una fijeza física (geográfica) y una fijeza temporal (actividad continuada); y, finalmente, en dicho lugar la empresa no domiciliada debe desarrollar de manera efectiva una actividad empresarial¹³.

Que en cuanto a las ficciones previstas en el apartado 3 del artículo 5° en cuestión, las que configuran un "Establecimiento Permanente Objetivo", debe verificarse que las actividades desarrolladas por la empresa no domiciliada, dentro del territorio peruano, califiquen como (i) obra o proyecto de construcción, (ii) instalación o montaje, o (iii) actividad de supervisión directamente vinculada con las anteriores; adicionalmente, deberá verificarse la configuración de un factor de "permanencia", el cual está referido a que tales actividades tengan una duración superior a seis meses.

Que así, en el presente caso, la Administración ha considerado, en el Resultado del Requerimiento N° que calificaba como un Establecimiento Permanente en virtud a la ficción contenida en el apartado 3 antes citado, toda vez que el servicio prestado al recurrente "comprende una actividad que forma parte de la construcción fue superior a los 6 meses calendario" (foja 3785); adicionalmente, consideró que se configuró un establecimiento permanente en aplicación de la cláusula general antes referida, toda vez que sostuvo que la indicada empresa "tiene como lugar fijo de negocios el campamento "Palo Redondo" siendo que la prestación del servicio de Elaboración del Expediente Técnico (Consolidación de

¹³ Véase como referencia la Ponencia General de las IX Jornadas Nacionales de Tributación presentada por Fernando Zuzunaga Del Pino, en la que detalló tales requisitos, citando a Fernando Serrano Antón, José Manuel Calderón Carnero y Néstor Carmona Fernández, la cual puede consultarse en: https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/317_02_zuzunaga-1.pdf.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

la Ingeniería Básica) y la elaboración y ejecución de la Ingeniería de Detalle de la de la Fase 1, se desarrolla dentro de la ejecución de la Tercera Etapa del Proyecto Especial Chavimochic" (foja 3869).

Que posteriormente, en el Resultado del Requerimiento N° _____, la Administración precisó que a fin de que _____ "preste el servicio no le era necesario encontrarse físicamente en las instalaciones del Proyecto" (foja 3860).

Que de lo señalado se advierte que la Administración, al momento de efectuar el reparo, no ha precisado bajo qué supuesto se configuró un establecimiento permanente de la empresa _____ en el Perú, toda vez que no queda claro si resulta de aplicación la cláusula general, al considerar que dicha empresa contaba con un lugar fijo de negocios en el país; o si le resultaba aplicable la ficción contenida en el apartado 3 del artículo 5° del CDI Perú-Brasil, debido a que el recurrente realizó actividades calificadas como obras o proyectos de construcción; por otra parte, no se advierte que el supuesto señalado por la Administración para considerar un lugar fijo de negocios en el país haya sido previsto por el CDI Perú-Brasil como un supuesto para efectos de configurarse un establecimiento permanente.

Que asimismo, según las ficciones del apartado 3 del artículo 5° del CDI Perú-Brasil, se tiene que califica como establecimiento permanente la obra o proyecto de construcción, instalación o montaje, o las actividades de supervisión directamente relacionadas con ellas; no obstante, si bien el recurrente se encontraba ejecutando una obra de construcción en el citado Campamento _____, la Administración no ha acreditado que la empresa _____, esto es, la no domiciliada, se haya encontrado realizando alguna de las actividades descritas en el aludido apartado 3, habiéndose limitado a indicar que la actividad que desarrollaba formaba parte de la construcción; sin embargo, de conformidad con el citado CDI Perú-Brasil, la actividad desarrollada debe calificar como una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje, lo cual no ha sido acreditado por la Administración; por otra parte, si bien las actividades desarrolladas por la empresa _____ se encontraban vinculadas a la obra o construcción desarrollada por el recurrente, en autos no ha quedado acreditado que los servicios prestados por la referida empresa califiquen como "actividades de supervisión", toda vez que las únicas actividades vinculadas con las obras o proyectos, instalaciones o montajes que constituyen un establecimiento permanente, son las actividades de supervisión directamente relacionadas con éstas, en virtud al citado CDI Perú-Brasil.

Que finalmente, en aplicación del apartado 3 del artículo 5° del CDI Perú-Brasil, para la configuración de la ficción allí estipulada es pertinente verificar que la obra o proyecto de construcción, la instalación o montaje o la actividad de supervisión relacionada con éstas, tenga una duración superior a seis meses; en tal sentido, el contrato celebrado entre el recurrente e _____ data del 14 de agosto de 2014, siendo que los reparos efectuados por la Administración corresponden al ejercicio 2014; por consiguiente, aún en el supuesto de que se considere que las actividades desarrolladas por _____ configuraban alguno de los supuestos detallados en el citado apartado 3 del artículo 5° del CDI Perú-Brasil, al cierre del ejercicio 2014 tales actividades no habrían tenido una duración superior a seis meses, por lo que la exigencia del cumplimiento de las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago por parte de _____ sería aplicable con posterioridad a la superación de dicho período.

Que dado que en el presente caso resulta aplicable el CDI Perú-Brasil, a efectos de establecer cuándo se ha configurado un establecimiento permanente, no corresponde analizar si _____ ha configurado un establecimiento permanente al amparo de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que, en tal supuesto, implicaría desconocer las disposiciones del referido CDI en lo referente a los beneficios que deberán ser gravados en el Perú respecto de empresas domiciliadas en Brasil, lo que no procede, dado que el indicado CDI prima sobre el derecho interno¹⁴. Si perjuicio de ello, tampoco se advierte que la referida ley haya considerado

¹⁴ En la Resolución N° 07499-A-2004 este Tribunal indicó, respecto al principio de primacía del derecho internacional sobre el derecho interno, que "Este principio surge del hecho que el Estado queda obligado por el derecho internacional mediante un tratado en vigor, en tal sentido no puede invocar las disposiciones de su derecho interno para disculpar la falta de cumplimiento de sus obligaciones internacionales, o para escapar a las consecuencias de ella, es decir, no puede unilateralmente modificar los términos convenidos. / El criterio de prevalencia de los tratados sobre las normas internas no tiene efectos derogatorios sobre las normas internas que les sean opuestas, sino únicamente las deja inaplicables a efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Estado derivadas de su condición de parte de un tratado. En tal sentido, la ley resultará aplicable en todos los supuestos en que no se contraponga con lo dispuesto en el tratado. / En tal sentido, de lo expuesto se puede concluir que, de



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

el supuesto previsto por la Administración a efectos de establecer un establecimiento permanente referido a un lugar fijo de negocios.

Que según el segundo párrafo de la Norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, las personas jurídicas extranjeras no domiciliadas en el Perú se encuentran sometidas a dicho código, así como a las leyes y reglamentos tributarios, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país.

Que en consecuencia, toda vez que la Administración no ha acreditado que la empresa Intertechne Consultores S.A. haya constituido, en el ejercicio 2014, un establecimiento permanente en Perú, en aplicación del CDI Perú-Brasil, la misma no se encontraba sometida a las normas peruanas a efectos de cumplir con sus obligaciones tributarias formales como las vinculadas con la emisión de comprobantes de pago de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT y modificatorias, por lo que no le era exigible al recurrente que sustente el costo de construcción con un comprobante de pago emitido por dicha empresa bajo las normas del citado reglamento, correspondiendo levantar el presente reparo y revocar la apelada en tal extremo.

Que es pertinente señalar que este Tribunal sostuvo, en la Resolución N° 03318-1-2015, que la sucursal es un sujeto independiente de su matriz para efecto del Impuesto a la Renta, siendo además que en función a su autonomía de gestión, goza de la capacidad jurídica para contraer obligaciones en el ámbito de las actividades asignadas por la principal o casa matriz, conforme a los poderes atribuidos a sus representantes legales, las cuales serán respaldadas con el patrimonio de la matriz; en tal sentido, carecen de fundamento los cuestionamientos realizados por la Administración en el sentido de que el recurrente, pese a tener conocimiento de la existencia de _____, decidió contratar con la matriz no domiciliada; toda vez que, como se indicó, ambas son independientes y tienen capacidad jurídica para contraer obligaciones propias; siendo que, además, el recurrente no se encontraba obligada a contratar con la sucursal de la no domiciliada.

Que por otra parte, el contrato celebrado entre el recurrente e _____, de _____, de 2 de abril de 2015, así como las actividades desarrolladas por dicha sucursal en virtud a dicho contrato, no tienen incidencia en la verificación de la configuración de un establecimiento permanente en Perú de _____ para el ejercicio 2014, por lo que no resultan amparables los argumentos de la Administración respecto de la vinculación que pretende darle a ambos contratos; asimismo, la celebración del indicado contrato de 2 de abril de 2015 no acredita que el recurrente haya tenido conocimiento que _____ se haya encontrado inscrita ante la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos desde el 7 de febrero de 2012, como afirma la Administración.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° _____ (fojas 4062 y 4063/vuelta), fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se encuentra vinculada al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2014.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de su modificación por Decreto Legislativo N° 1311¹⁵, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

acuerdo a los principios del Pacta Sunt Servanda y de la primacía del derecho internacional convencional sobre el derecho interno. Los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria prevalecen sobre las normas internas con rango de ley.

¹⁵ Publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 06435-12-2024

Que dicha infracción, según la Tabla I del citado código, era sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo o crédito determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada.

Que dado que la citada resolución de multa fue girada sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenidos en la Resolución de Determinación N° , y toda vez que en esta instancia se ha dispuesto la reliquidación de dicho valor, corresponde resolver en igual sentido, debiendo revocarse la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración proceda de igual forma respecto a la resolución de multa impugnada.

Que en cuanto al argumento del recurrente referido a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 181° del Código Tributario, modificado por la Ley N° 31962¹⁶, según la cual las multas impagas son actualizadas aplicando el interés a que se refiere el artículo 1244° del Código Civil, y que el interés se aplica desde la fecha en que se exige el pago de la multa al deudor; cabe señalar que conforme con lo dispuesto expresamente en la Primera Disposición Complementaria Final de la citada ley, esta es aplicable a las multas "que se encuentren pendientes de notificación a la fecha de entrada de vigencia de la presente ley", por lo que dicha modificación no es aplicable al caso de autos. En ese sentido, lo señalado al respecto por el recurrente carece de sustento legal, no resultando amparable su solicitud y argumentos sobre el particular.

Que finalmente, el informe oral solicitado se realizó con la participación solo del representante del recurrente, siendo que ambas partes fueron debidamente notificadas para tal efecto, conforme se acredita en autos.

Con los vocales Ruiz Abarca y Rivadeneira Barrientos, e interviniendo como ponente el vocal Flores Quispe.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 12 de abril de 2022, en los extremos detallados en la presente resolución, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene en los extremos impugnados.

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

RUIZ ABARCA
VOCAL PRESIDENTA

RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL

FLORES QUISPE
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
FQ/QA/CPL/jvu

NOTA: Documento firmado digitalmente

¹⁶ Publicada el 19 de diciembre de 2023 y vigente desde el 1 de enero de 2024, según lo dispuesto en su Segunda Disposición Complementaria Final.