

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



¿Asistencia Técnica o Servicio Digital?: análisis de los fundamentos legales aplicables para el caso del servicio de orientación técnica a través de correos electrónicos por parte de un proveedor no domiciliado

Trabajo de suficiencia profesional para optar el título profesional de Abogada

Autora:

Jenny Mercedes Natividad Panduro

Asesor:

Walker Villanueva Gutiérrez


Lima, 2022

Informe de Similitud

Yo, Walker Villanueva Gutiérrez, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor del Trabajo Académico titulado, “¿Asistencia Técnica o Servicio Digital?: análisis de los fundamentos legales aplicables para el caso del servicio de orientación técnica a través de correos electrónicos por parte de un proveedor no domiciliado” de la autora Jenny Mercedes Natividad Panduro, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 29%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 09/01/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte, así como el trabajo académico, y no se advierten indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 07 de julio de 2023

Villanueva Gutiérrez, Walker	
DNI:07640278	Firma 
ORCID https://orcid.org/0000-0002-4412-2363	

RESUMEN

Debido a la velocidad con la que evoluciona la tecnología ahora es posible ofrecer servicios personalizados para atender las necesidades tanto de particulares como de corporaciones en todo el mundo. En este contexto, en materia tributaria, resulta fundamental que los órganos competentes tengan una orientación clara para la aplicación de la normativa que debe examinarse a fin de evaluar la controversia teniendo en cuenta también la operatividad del servicio prestado. Sin esa orientación, se ha puesto en evidencia que órganos como la SUNAT pueden entender que el procedimiento regular establecido para cada etapa del procedimiento administrativo podría ser alterado en base al uso de una de las facultades que le permite volver a examinar un caso en concreto; esto es, la facultad de reexamen. Cabe señalar que, a raíz de lo anterior, la citada entidad estaría vulnerando las garantías al debido procedimiento administrativo que corresponden a todo contribuyente, las mismas que han sido reconocidas tanto en la Constitución como en la norma jurídico-tributaria específica. A través de la delimitación de los pasos a seguir para la calificación del servicio de orientación a través de correos electrónicos concluimos que bajo la normativa tributaria así como la operatividad del servicio estaríamos ante un servicio que califica como asistencia técnica al haberse transmitido conocimientos especializados para la solución de problemas técnicos.

Palabras clave: servicios digitales, asistencia técnica, nulidad del acto administrativo, facultad de reexamen.

ABSTRACT

Due to the speed with which technology evolves, it is now possible to offer customized services that meet the criteria needed for both individuals and corporations worldwide. In this context, regarding tax matters, precise guidance for the implementation of the legislation to be evaluated is crucial for the competent bodies to assess the controversy while it is also important to take into account the way the service offered operates. Without such guidance and background, it has become noticeable that entities such as SUNAT may understand that the regular procedure established for each stage of the administrative procedure could be altered depending on the application of the reexamination faculty. It is important to bear in mind that by doing the aforementioned, SUNAT would be violating the guarantees of due administrative procedure that correspond to every taxpayer and have been acknowledged by both the Constitution and the specific tax norm. By outlining the steps to be taken for the qualification of the orientation service provided via e-mails, we've come to the conclusion that, under tax laws and considering the service's functionality, we're dealing with a service that qualifies as technical assistance because specialized knowledge has been transmitted for the resolution of technical issues.

Keywords: *digital services, technical assistance, nullity of administrative action, reexamination faculty.*

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	1
1.1. Justificación acerca de la resolución elegida.	1
1.2. Presentación del caso y análisis	2
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	2
2.1. Antecedentes	2
2.2. Hechos relevantes del caso	3
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	7
3.1. <i>Problema principal</i>	7
3.2. <i>Problemas secundarios</i>	7
IV. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	8
4.1. Problema principal: ¿Asistencia Técnica o Servicio Digital?: determinar los pasos que debieron emplearse para la calificación del servicio de orientación mediante correos electrónicos suministrado por el prestador no domiciliado a favor de un contribuyente domiciliado en Perú.	8
4.1.1. <i>Tratamiento tributario aplicable a los servicios prestados por sujetos no domiciliados</i>	8
4.1.2. <i>Tratamiento tributario de los servicios digitales</i>	9
4.1.2.1. Criterio de vinculación.	13
4.1.2.2. Alcances de la definición de servicios digitales	15
4.1.3. <i>Tratamiento tributario de la asistencia técnica.</i>	17
4.1.3.1. Criterio de vinculación.	19
4.1.3.2. Alcances de la definición de asistencia técnica.	20
4.1.4. <i>Determinación de los pasos a seguir para la calificación del servicio de orientación mediante correos electrónicos</i>	21
4.2. Problema secundario 1: ¿La SUNAT puede cambiar el criterio utilizado para la motivación de sus decisiones?	25
4.3. Problema secundario 2: ¿El ejercicio de la facultad de reexamen por parte de la Administración Tributaria es irrestricto e ilimitado?	29
4.4. Problema secundario 3: ¿Cuáles son las causales de nulidad del acto administrativo?	34
V. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	38
BIBLIOGRAFÍA	41

In developing countries, the concentration of tax payments is no less and may even be greater: The largest 1 percent of businesses (often banks, telecoms, and any natural resource companies) may account for 70 percent of all (not just corporate) tax revenue. The remarkable concentration of the potential tax base among a relatively small number of businesses is an inestimable gift to tax administrators. It means that close monitoring of a few firms -often just a handful in developing countries- is critical to building an effective tax administration.

Michael Keen & Joel Slemrod
in *Rebellion, Rascals and Revenue: tax follies and wisdom through the ages!*



ABREVIATURAS Y REFERENCIAS

Código Tributario Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto supremo No 133-2013-EF

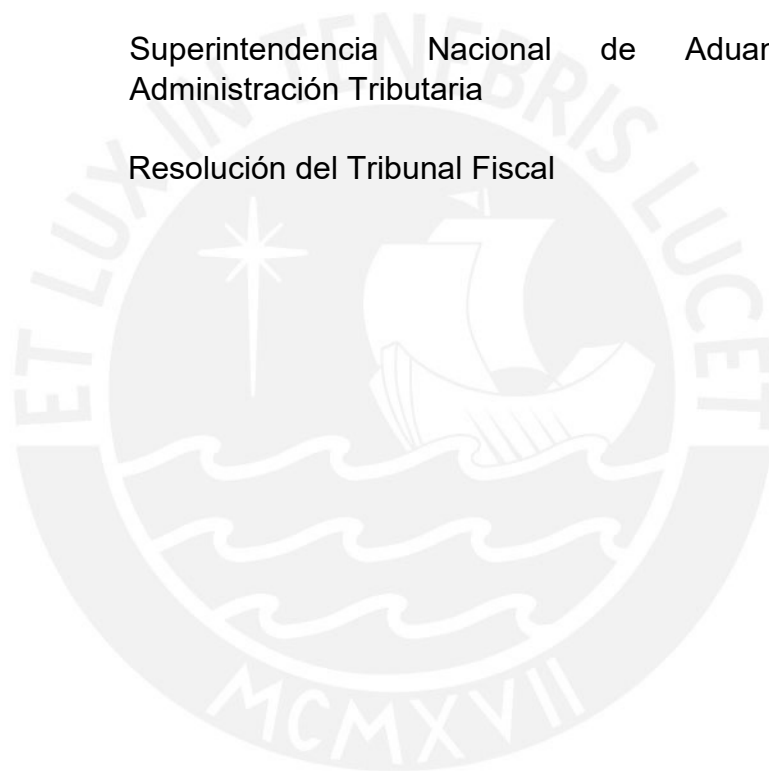
LIR Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto supremo No 179-2004-EF

RLIR Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 122-94-EF

LPAG Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada mediante Ley No. 27444

SUNAT Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

RTF Resolución del Tribunal Fiscal



CUADRO RESUMEN DE LA RESOLUCIÓN ELEGIDA

No. EXPEDIENTE	015-035-0009470
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Tributario
RESOLUCIONES MÁS IMPORTANTES CONEXAS AL CASO	Resolución del Tribunal Fiscal No. 5459-8-2018 Acta de Reunión de Sala Plena No. 2017-05
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Huawei del Perú S.A.C.
DEMANDADO/DENUNCIADO	SUNAT
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Tribunal Fiscal – Procedimiento Contencioso Tributario
TERCEROS	No aplica



I. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación acerca de la resolución elegida.

Se viene desarrollando una línea jurisprudencial a medida que se generan disputas entre los contribuyentes y las entidades administrativas lo cual permite identificar los alcances de la legislación fiscal en las actividades realizadas por los propios contribuyentes en el contexto de su actividad comercial.

El derecho debe actuar como parámetro y guía del actuar de las entidades administrativas puesto que califica como un conjunto de normas cuyo objeto es salvaguardar y preservar los derechos que ostentan los administrados frente a las controversias que surjan en instancia administrativa. De este modo, de ninguna manera puede darse por sentado que el otorgamiento de facultades discrecionales, tales como la facultad para volver a examinar una controversia otorgada a favor de la Administración Tributaria, permite justificar cualquier actuación que vulnere los principios administrativos generales.

En el caso discutido en la resolución de mi elección se observa la prestación de un servicio de orientación mediante correos electrónicos por parte de un proveedor no domiciliado, cuya operatividad es discutida en base a las definiciones de servicios digitales y asistencia técnica vigentes en la legislación tributaria. No obstante, siendo también el motivo principal de elección del caso, si bien el criterio a seguir para la calificación de la operación en base a las definiciones establecidas en la ley puede parecer sencillo, la Administración parte de dos criterios diferentes para llegar a la misma respuesta, situación que vulnera tanto el derecho de defensa así como el derecho a la pluralidad de instancias que tiene todo administrado al estar en el curso de un procedimiento administrativo.

Por ende, más allá del criterio que se establezca como aplicable para cada una de las definiciones que desarrollaremos en el presente trabajo, también resulta importante determinar la operatividad del caso en concreto y cómo dicha prestación refleja el cumplimiento de los requisitos que ha desarrollado el

legislador y que deben ser considerados para calificar la operación de manera correcta en atención a su naturaleza.

1.2. Presentación del caso y análisis

Mediante Resolución emitida por el Tribunal Fiscal No. 03271-3-2019 se discute si los servicios prestados por un sujeto domiciliado en el exterior a favor del contribuyente califican como asistencia técnica o si resulta aplicable su recalificación como servicio digital. Cabe señalar que dicha observación se genera por la supuesta omisión del Impuesto a la Renta de No Domiciliados correspondiente al período 2013-12 y 2014-12.

A lo largo del referido caso, se deja en evidencia que el problema principal es la calificación del servicio prestado en el país por parte de un sujeto domiciliado en el extranjero partiendo de la interpretación y alcance del concepto de servicios digitales.

Asimismo, se advierte que los problemas secundarios son: (i) la posibilidad que tiene la SUNAT para alterar el criterio que conforma la motivación de sus decisiones; (ii) los alcances de la facultad de reexamen; y, (iii) las causales de nulidad del acto administrativo.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1. Antecedentes

En el marco de un procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT fiscaliza al contribuyente por concepto de Impuesto a la Renta de Sujetos No Domiciliados correspondiente a los períodos 2013-12 a 2014-12.

Como fundamento principal de su reparo, la SUNAT indica que los servicios prestados en favor del contribuyente califican como servicios digitales a los que les corresponde una tasa del 30% y no como asistencia técnica cuya tasa es del 15%. Por ende, se determina una omisión de la retención del impuesto

emitiéndose como consecuencia las correspondientes resoluciones de determinación.

2.2. Hechos relevantes del caso

2.2.1. Posiciones de las partes en el procedimiento de fiscalización

2.2.1.1. Administración Tributaria

La lista ejemplificativa actual establecida en los apartados 1 al 13 del artículo 4-A del inciso b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante “RLIR”) califican de por sí como servicios digitales (interpretación literal), razón por la cual, en tales supuestos, no deberán verificarse las características adicionales previstas en la definición general¹.

2.2.1.2. Contribuyente

No resulta correcto afirmar que los servicios materia de observación califiquen como un servicio de resultados, puesto que el proveedor no domiciliado no ejecutó por propia mano la solución a los problemas reportados. Por el contrario, tales servicios califican como asistencia técnica al haberse utilizado conocimientos especializados para la prestación del mismo en favor de los clientes.

2.2.2. Posiciones de las partes en el procedimiento contencioso de reclamación ante la SUNAT

2.2.2.1. Administración Tributaria

La Administración Tributaria sostiene que a lo largo del procedimiento de fiscalización se han realizado afirmaciones incorrectas, pues el Informe SUNAT que sirvió como sustento a las observaciones formuladas no concluye que la lista

¹ De acuerdo a lo señalado en el párrafo primero del artículo 4-A del inciso b) del RLIR.

enunciativa de servicios digitales establecida en el RLIR se encuentra exenta de cumplir con las características generales para proceder a la calificación de la operación como servicio digital. Afirma que lo que hace el RLIR es definir al servicio digital bajo la puesta en disposición a favor del usuario y no por la forma de su ejecución o consumo, razón por la que todas las demás características deberán ser analizadas en función al medio utilizado para la puesta a disposición del servicio en favor del usuario.

2.2.2.2. Contribuyente

La SUNAT ha recalificado los servicios que han sido prestados por el sujeto no domiciliado señalando que constituyen servicios digitales en la modalidad de “Soporte Técnico a Cliente en Red”, puesto que el acceso o conexión al servicio que presta el proveedor se desarrolla en línea, siendo que lo único importante para dilucidar si un servicio es digital sería el medio de acceso al servicio por parte del usuario y no así el servicio en sí mismo.

Se debe tener en consideración que aun cuando se haya cumplido con todos los requisitos para calificar como asistencia técnica salvo uno (transmisión de conocimientos especializados) la consecuencia sería que el servicio observado y prestado por un proveedor no domiciliado correspondería entonces a un servicio técnico prestado en el exterior, pues, en ningún caso, podría calificar como servicio digital.

2.2.3. Posiciones de las partes en el procedimiento contencioso de apelación ante el Tribunal Fiscal

2.2.3.1. Administración Tributaria

El principal argumento de la SUNAT es el siguiente: cuando la norma reglamentaria define al concepto de “servicio digital”, lo entiende como “todo servicio que se pone a disposición del usuario” otorgándole así mayor importancia a la forma en la que se pone a disposición y no a la forma de su ejecución o consumo. Por dicha razón, las demás características previstas en el

Reglamento deberán ser entendidas en función a ello, además de verificarse que se cumplan todas las características de manera concurrente.

En suma, los servicios ofrecidos por el proveedor no domiciliado a favor del contribuyente califican como servicios digitales bajo la modalidad de “Soporte Técnico a Cliente en Red”, pues comprendieron la provisión de recomendaciones de instalación y desinstalación de equipos nuevos y programas diversos vinculados a servicios de telecomunicaciones, documentación en línea, documentación técnica de la página web del proveedor no domiciliado y adjunta en los correos electrónicos de respuesta así como la posibilidad otorgada a los ingenieros encargados de resolver los problemas de acceder a una base de datos de solución de problemas bajo el formato de “preguntas frecuentes”.

2.2.3.2. Contribuyente

Mediante escrito de apelación el contribuyente señala como argumentos principales los siguientes:

- 1) Los servicios califican como asistencia técnica, pues se proporcionaron conocimientos especializados lo cual no corresponde a un servicio de resultados en tanto la solución de problemas fue ejecutada por mano propia en base a los problemas que se reportaban.
- 2) Durante la fiscalización cursada por la Administración Tributaria, ésta confirmó que el proveedor no domiciliado sí habría dado sugerencias, recomendaciones, indicaciones e instrucciones a la empresa; no obstante, cuestiona que tales conocimientos hayan sido adquiridos por la Compañía.
- 3) Para que el servicio califique como “Soporte Técnico a Cliente en Red” se deben cumplir todas las condiciones establecidas tanto en la LIR como en el RLIR.

2.2.3.3. Argumentos del Tribunal Fiscal como entidad resolutora

A través de la Resolución No. 03271-3-2019 el Tribunal Fiscal expone los siguientes argumentos para resolver el recurso de apelación planteado por el contribuyente:

- 1) Cuando la SUNAT, a través de la Resolución de Intendencia apelada, sostiene que a nivel de fiscalización se han incurrido en afirmaciones conceptuales incorrectas al interpretar un informe de manera errada, deja en evidencia que la referida entidad ha modificado el sustento de su reparo, descartando así la interpretación realizada en la etapa de fiscalización que formó parte de la fundamentación empleada para la emisión de los valores impugnados.
- 2) La SUNAT modifica los fundamentos mediante los cuales evaluó el cumplimiento del requisito de la automaticidad de la prestación poniendo en evidencia en la instancia de reclamos que la participación humana ha sido esencial tal y como desarrollamos a continuación:
 - En la etapa de fiscalización, concluye que la participación humana desarrollada en la Asistencia Remota calificada como “Soporte Técnico a cliente en red” tiene carácter accesoria conforme a la definición específica de dicho tipo de servicio.
 - En etapa de reclamación, afirma que de la revisión efectuada a la documentación aportada por el contribuyente con el propósito de describir el funcionamiento del servicio, la solución que se brinda en ejecución del mismo no es inmediata y tampoco prescinde de la intervención humana (implica una labor cognitiva según el grado de complejidad del problema por parte de ingenieros especializados), la normativa tributaria aplicable a los servicios digitales señala que éstos se definen a partir de su “puesta a disposición”; esto es, por el medio mediante el cual se accede a los mismos.

3) En suma, la SUNAT habría reconocido que el reparo por servicios digitales bajo la categoría de “Soporte Técnico a cliente en red” en los términos formulados en las resoluciones de determinación carecía de sustento, razón por la cual modifica su fundamentación en instancia de reclamación violando así las garantías del debido procedimiento administrativo. Por tal motivo, dicho reparo no resulta conforme a ley y se procede a dejar sin efecto los valores impugnados, pues correspondía analizarlo bajo la forma en que fue establecido originalmente.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1. Problema principal

¿Asistencia Técnica o Servicio Digital?: determinar los pasos que debieron emplearse para la calificación del servicio de orientación mediante correos electrónicos suministrado por el sujeto no domiciliado a favor de un contribuyente domiciliado en Perú.

3.2. Problemas secundarios

Problema secundario 1: ¿La SUNAT puede cambiar el criterio utilizado para la motivación de sus decisiones?

Problema secundario 2: ¿El ejercicio de la facultad de reexamen por parte de la Administración Tributaria es irrestricto e ilimitado?

Problema secundario 3: ¿Cuáles son las causales de nulidad del acto administrativo?

IV. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

4.1. Problema principal: ¿Asistencia Técnica o Servicio Digital?: determinar los pasos que debieron emplearse para la calificación del servicio de orientación mediante correos electrónicos suministrado por el prestador no domiciliado a favor de un contribuyente domiciliado en Perú.

4.1.1. Tratamiento tributario aplicable a los servicios prestados por sujetos no domiciliados

La LIR establece que los sujetos no residentes en el país deberán pagar el Impuesto a la Renta (en adelante, "IR") por las rentas obtenidas que sean consideradas como renta de fuente peruana.

Por un lado, los sujetos que residan en Perú deben calcular el IR en función a sus rentas de fuente mundial, que incluye a las rentas de fuente nacional así como las de fuente extranjera. Por otro lado, los sujetos que no se encuentren domiciliados en el país están sujetos a la tributación por la totalidad de sus rentas de fuente peruana, siendo una excepción el caso de las sucursales, agencias o establecimientos permanentes los cuales únicamente tributan por las rentas obtenidas en el país.

De conformidad con el artículo 7 de la LIR y el artículo 4 del RLIR, los siguientes supuestos otorgan la calificación de sujeto no domiciliado en el país:

- La persona natural extranjera que no haya residido o permanecido en el país más de 183 días calendario en un período de 12 meses. Debe tenerse en cuenta que para el conteo de los días de presencia física, se deben considerar los días de salida y de llegada, aun cuando la persona solo permanezca parte del día.

- La persona nacional del Perú que ha dejado el país de origen y se hubiera trasladado a otro adquiriendo residencia, con excepción de aquellos que se encuentran desempeñando funciones oficiales en el extranjero y que hayan sido designados por el Sector Nacional. Cabe recordar que el requisito de residencia en otro país debe sustentarse con la visa correspondiente o con contrato de trabajo con vigencia mínima de un año, visado por el Consulado Peruano, o un representante que haga sus veces.
- Las personas jurídicas constituidas fuera del país, con excepción de sus sucursales y establecimientos permanentes ubicados en el Perú los mismos que serán considerados como sujetos domiciliados en el país.

De acuerdo a la procedencia del proveedor, se optará por recurrir a las reglas específicas establecidas en los Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante “CDI”) que hayan sido suscritos por el Perú, o, aplicar únicamente lo dispuesto por la Ley del IR.

Los artículos 6 y 7 de la LIR así como el artículo 3 del RLIR indican que en el supuesto en que el sujeto no domiciliado (proveniente de un Estado con el que el Perú no haya suscrito un CDI) haya configurado un establecimiento permanente (en adelante “EP”) en el país, deberán considerarse otras reglas específicas que no serán consideradas en el desarrollo del presente caso al no tratarse de un servicio prestado por un sujeto domiciliado en un país con el que el Perú haya suscrito un CDI.

4.1.2. Tratamiento tributario de los servicios digitales

La idea de servicio digital ha sido desarrollada en base al artículo 7 del Reglamento de Ejecución (UE) No. 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 que establece directrices específicas para la aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido señalándose lo siguiente:

Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

Como se puede observar, dicha definición es muy similar a la utilizada para definir al servicio digital en la legislación peruana del IR; no obstante, fue creada por la Unión Europea a propósito de las directrices para el Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo a Muñoz, el término “servicio digital” que hace referencia a cierto tipo de producto digital que es objeto de las actividades de comercio electrónico directo, denota un servicio de realización de una prestación de hacer, a menudo tiene con contenido intelectual o intangible, que es ejecutable desde cualquier lugar y que se pone a disposición de los usuarios por vías electrónicas. Los términos simultáneo, intangible e interactivo son los que mejor lo describen (2008, p.192).

En nuestra legislación, según el inciso i) del artículo 9 de la LIR, estarán gravada con el IR, al ser consideradas como rentas de fuente nacional, las que procedan de servicios digitales prestados a través del Internet o cualquier adaptación o aplicación de las plataformas, tecnologías o protocolos empleados por Internet o por cualquier otra red a través de la cual se presten servicios comparables, cuando dichos servicios sean utilizados económicamente, usados o consumidos en el país.

En virtud del inciso b) del artículo 4-A del RLIR el servicio digital es definido como cualquier servicio prestado a través del Internet o cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o tecnologías usados por Internet o cualquier red análoga en línea y que se caracterice por ser en gran medida automático e inviable sin las tecnologías de la información. Los términos “página de internet”, “proveedor de internet”, “operador de Internet” e “Internet” utilizados en el Reglamento engloban tanto al Internet como a cualquier otra red ya sea pública o privada.

Seguidamente, enunciamos la lista de ejemplos que califican como servicios digitales de acuerdo al RLIR. Cabe señalar que dicha lista es simplemente ilustrativa y que para determinar si un servicio puede calificarse como digital deberán analizarse los elementos esbozados en la definición general.

Servicios digitales

Lista enunciativa según la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento

Mantenimiento de software

Servicio de mantenimiento de programas de instrucciones para computadoras (software) que puede comprender actualizaciones de los programas adquiridos y asistencia técnica en red.



Soporte técnico al cliente en red

Servicio que provee soporte técnico en línea incluyendo recomendaciones de instalación, provisión en línea de documentación técnica, acceso a base de datos de solución de problemas o conexión automática con personal técnico a través del correo electrónico.



Almacenamiento de información

Data warehousing

Servicio que permite al usuario almacenar su información computarizada en los servidores de propiedad del prestador del servicio los que son operados por éste. El cliente puede acceder, almacenar, retirar y manipular tal información de manera remota.



Aplicación de hospedaje

Application Hosting

Servicio que permite a un usuario que tiene una licencia indefinida para el uso de un programa de instrucciones para computadoras (software), celebrar un contrato con una entidad hospedante por el cual ésta carga el citado programa de instrucciones en servidores operados por ésta y de su propiedad. El hospedante provee soporte técnico. El cliente puede acceder, ejecutar y operar el programa de manera remota. En otra modalidad, la entidad hospedante además es el propietario del derecho de propiedad intelectual del software y lo carga en el servidor de su propiedad, permitiendo al cliente acceder, ejecutar y operar el programa de manera remota. El servicio permite que la aplicación sea ejecutada desde la computadora del cliente, después que sea descargada en memoria RAM o remotamente desde el servidor.



Provisión de servicios de aplicación

Application Service Provider - ASP

El proveedor del servicio de aplicación (ASP) obtiene licencias para el uso del programa de instrucciones para computadoras (software), para alojar dichos programas en servidores de su propiedad en beneficio de sus clientes usuarios.

El acceso al software representa para el cliente la obtención de servicios de asistencia empresarial por los cuales puede ordenar, pagar y distribuir bienes y servicios objeto de su negocio. El proveedor del servicio de aplicación (ASP) solamente provee al cliente de los medios para que interactúe con los terceros.



Almacenamiento de páginas de internet

Web site hosting



Servicio que permite al proveedor ofrecer espacio en su servidor para almacenar páginas de Internet, no obteniendo ningún derecho sobre el contenido de la página cuando ésta es insertada en el servidor de su propiedad.

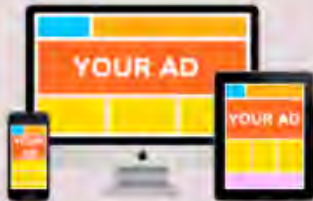
Acceso electrónico a servicios de consultoría

Servicio por el cual se pueden proveer servicios profesionales (consultores, abogados, médicos, etc.) a través del correo electrónico, video conferencia u otro medio remoto de comunicación.



Publicidad

Banner ads



Servicio que permite que los avisos de publicidad se desplieguen en determinadas páginas de Internet. Estos avisos son imágenes, gráficos o textos de carácter publicitario, normalmente de pequeño tamaño, que aparece en una página de Internet y que habitualmente sirven para enlazar con la página de Internet del anunciante. La contraprestación por este servicio varía desde el número de veces en que el aviso es desplegado al potencial cliente hasta el número de veces en que un cliente selecciona la imagen, gráfico o texto.

Subastas "en línea"

Servicio por el cual el proveedor de Internet ofrece diversos bienes (de terceros) para que sean adquiridos en subasta. El usuario adquiere los bienes directamente del propietario de tales bienes, quien retribuye al proveedor del servicio digital con un porcentaje de la venta o un monto fijo.



Reparto de información

Servicio mediante el que se distribuye electrónicamente información a suscriptores (Clientes), diseñada en función de sus preferencias personales. El principal valor para los clientes es la conveniencia de recibir información en un formato diseñado según sus necesidades específicas.



Acceso a una página de internet interactiva

Servicio que permite al proveedor poner a disposición de los suscriptores (clientes) una página de Internet caracterizada por su contenido digital (información, música, videos, juegos, actividades), pero cuyo principal valor reside en la interacción en línea con la página de Internet más que la posibilidad de obtener bienes o servicios.



Capacitación interactiva

Programa de entrenamiento a través del Internet. Instructores o contenidos pueden estar localizados en cualquier lugar del mundo.



Portales en línea para compraventa

Servicio por el cual el operador de una página de Internet almacena en sus servidores, catálogos electrónicos de diversos proveedores de bienes o servicios. Los usuarios de tales páginas pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar órdenes en línea. El operador de Internet transmite sus órdenes a los proveedores quienes son responsables de aceptar y dar trámite a las órdenes y además pagar una comisión al operador de Internet.



Fuente: Elaboración propia. Lista enunciativa del RLIR.

De acuerdo a lo indicado en los Informes No. 018-2008-SUNAT/2B0000 y 124-2012-SUNAT/4B0000, mediante los que se evalúan las características de los servicios digitales, para que un servicio sea considerado digital debe ser prestado en línea, basarse en las tecnologías de la información y ser mayormente automático. El cumplimiento de todos estos requisitos presuponen que existe una operación directa de comercio electrónico. Asimismo, tales servicios deberán ser prestados vía Internet o cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o tecnología en los que se utilice Internet o cualquier otra red análoga.

4.1.2.1. Criterio de vinculación.

A fin de determinar si la renta obtenida por servicios digitales se encuentra gravada con el IR, será necesario que se verifique el criterio de vinculación

aplicable; esto es, la utilización económica, el uso o el consumo en el Perú del servicio.

Cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos, el servicio digital será considerado como utilizado, aprovechado o consumido económicamente en el Perú:

1. Cuando se utilice para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente que perciba de rentas de tercera categoría o para cumplir los objetivos enumerados en el inciso c) del primer párrafo del Artículo 18 de la Ley aplicables a una persona jurídica exenta del impuesto, ambos domiciliados, independientemente de si ésta tiene o no la intención de generar rentas sujetas a tributación.

Se presume que el contribuyente que perciba de rentas de tercera categoría y que computa como gasto o costo la contraprestación por un servicio digital cumpliendo también con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley, utiliza económicamente el servicio en el país.

2. Cuando sea para generar rentas gravadas o no, se utiliza para incrementar las actividades económicas de los sujetos intermediarios a los que se refiere el numeral 5) del inciso b) del Artículo 3 del Reglamento de la LIR.
3. Cuando sea utilizado para desarrollar las capacidades de todos los organismos del Sector Público Nacional.

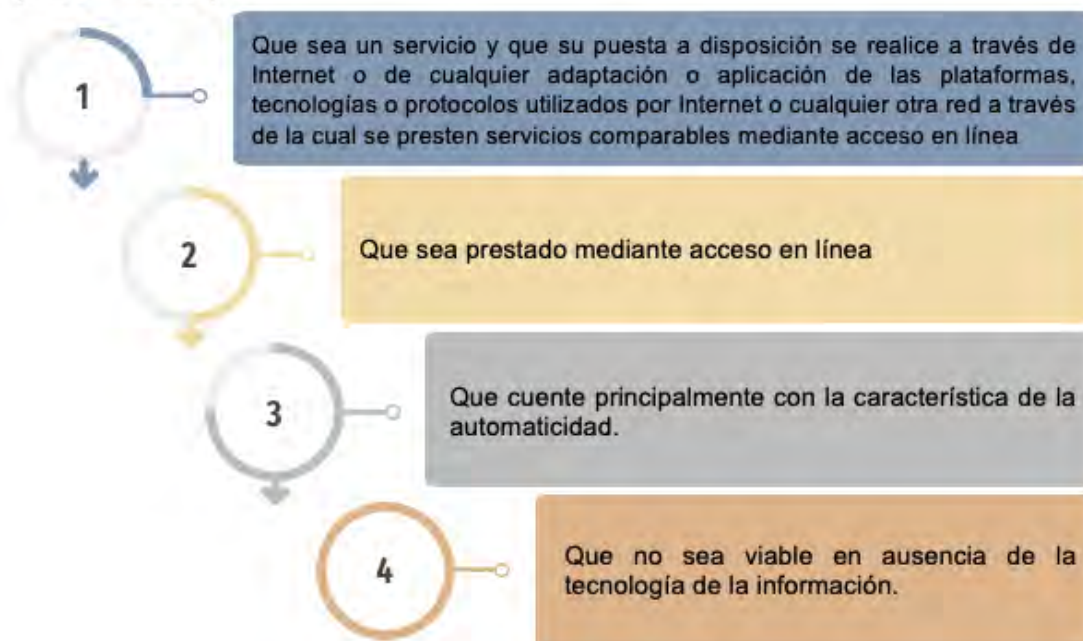
Por último, se indica que si se comprueba que una persona natural, una sucesión indivisa o una sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no perciben rentas de la tercera categoría, interviene en una operación de prestación de servicios digitales, con intención de ocultar que el servicio ha sido prestado por un sujeto no domiciliado a favor de alguna de las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior, la operación se entenderá realizada entre el sujeto no domiciliado y estas personas o entidades.

4.1.2.2. Alcances de la definición de servicios digitales

Como hemos expuesto en los acápites anteriores, el servicio digital es un servicio que genera renta de fuente peruana según las normas vigentes para lo cual se deberá tener en cuenta tanto el tratamiento al que están sujetas las personas no domiciliadas que prestan este tipo de servicios así como la definición básica y general estipulada en el RLIR para así determinar si la renta percibida se encuentra gravada o no con el IR.

Recogiendo lo más importante sobre la definición de servicio digital, la LIR se limita a detallar el medio por el cual se presta el servicio (internet o cualquier otra red semejante) y es el RLIR el que establece requisitos adicionales a tener en cuenta para determinar si un servicio es digital.

Regla general (LIR + RLIR)



Fuente: elaboración propia a partir de la LIR y el RLIR.

Con relación a la resolución examinada en el presente trabajo, el Tribunal Fiscal procedió a calificar la prestación ofrecida por parte del sujeto no domiciliado (proveedor) a favor del contribuyente en los términos inicialmente establecidos

en el marco del procedimiento de fiscalización; esto es, bajo la justificación de que la SUNAT utiliza la interpretación literal del numeral 2 del segundo párrafo del inciso b) del artículo 4-A del RLIR indicando que el servicio de “Soporte Técnico en Red” corresponde a una excepción a la definición general del concepto de servicios digitales.

Entonces, al resaltar que es la propia Administración Tributaria quien reconoció que dicho sustento no tiene asidero alguno, el Tribunal Fiscal señala también que dicha observación no resulta conforme a ley (nulidad del acto administrativo) dejando así sin efecto los valores materia de apelación.

Asimismo, el Tribunal también reitera la posición mayoritaria bajo la cual para considerar que estamos ante un servicio digital deberán cumplirse con los requisitos establecidos en el concepto de servicio digital del RLIR valiéndose de lo señalado en la RTF No. 5459-8-2018 mediante la cual se resolvió lo siguiente:

- Un servicio calificará como digital únicamente si cumple de manera conjunta con todos los elementos constitutivos contenidos en el párrafo primero ubicado en el literal b) del artículo 4-A del RLIR, incluso tratándose de los servicios establecidos en la lista ejemplificativa del siguiente párrafo de la referida norma.
- El hecho de que se dé uso del correo electrónico como una herramienta de comunicación no implica de manera automática que un servicio se haya proporcionado mediante acceso en línea.
- La expresión “poner a disposición el servicio mediante accesos en línea” se refiere a la prestación del servicio al usuario a través de Internet y que dicho servicio sea consumido o aprovechado instantánea y simultáneamente a través de Internet por el usuario en el momento en que éste accede a Internet.

Como podemos apreciar, el RLIR contempla una serie de tipos de servicio que son identificados como digitales; no obstante, estos deben ser analizados en

base a la definición que establece los requisitos generales, pero también tomando en cuenta la prestación principal y/o esencial del servicio que se lleva a cabo por el proveedor no domiciliado.

Los conceptos establecidos en la legislación tributaria sirven para ser aplicados en el caso en concreto y así determinar si las operaciones han sido emitidas de acuerdo a ley, razón por la cual no podemos concluir, al igual que intentó la SUNAT en instancia de reclamación, que si el medio por el que se presta un servicio es “en línea” ello bastará para desconocer las tareas más importantes que hayan sido realizadas bajo el contrato pactado y calificarlo como un servicio digital.

Lo importante entonces es que la interpretación no implique en modo alguno la limitación o restricción del concepto de servicio digital al cumplimiento de un requisito que calificaría como “fundamental” bajo la concepción de la Administración Tributaria, sino que se debe procurar identificar y verificar el cumplimiento de los parámetros detallados en la regulación vigente (tanto en la LIR como en el RLIR).

4.1.3. Tratamiento tributario de la asistencia técnica.

De conformidad con el apartado c) del artículo 4-A del RLIR la Asistencia Técnica se define como cualquier servicio independiente, ofrecido en el país o desde el exterior, en el que el proveedor se compromete a poner en práctica sus conocimientos mediante el uso de artes o técnicas específicas con la finalidad de dotar de conocimientos especializados, no patentables, necesarios para la actividad del usuario, ya sea de producción, comercialización o prestación de servicio, ente otras.

Ahora bien, la opinión del legislador al respecto ha sido señalada mediante la Exposición de Motivos del Decreto Supremo No. 134-2004-EF en la cual se indica que la asistencia técnica es un término que engloba tanto el hacer como el añadir valor para el usuario en la medida en que éste se beneficia de manera directa de los conocimientos y habilidades que ofrece el proveedor.

Hasta este punto podría colegirse que la “transmisión de conocimientos especializados” está directamente vinculada al hecho de realizar un análisis pormenorizado de una situación basándose en la experiencia y el interés particular con intención de arribar a una conclusión propia y especializada.

De acuerdo a Gálvez, debe recordarse que la definición de asistencia técnica estipula que el uso de las capacidades del proveedor tiene como “propósito” el impartir conocimientos siendo así necesario evaluar el propósito del servicio contratado en cada situación individual y así categorizarlo de manera adecuada (2009, p. 101).

La norma especifica que, además de la definición general establecida para la asistencia técnica, están comprendidos, en cualquier caso, los siguientes servicios.

Asistencia Técnica

Supuestos que califican como tal según la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento

Servicios de ingeniería

La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas, equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura.



Investigación y desarrollo de proyectos

La elaboración y ejecución de programas pilotos, la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.

Asesoría y consultoría financiera

Asesoría en valoración de entidades financieras y bancarias y en la elaboración de planes, programas y promoción a nivel internacional de venta de las mismas; asistencia para la distribución, colocación y venta de valores emitidos por entidades financieras.



Fuente: Elaboración propia. Lista enunciativa del RLIR.

Asimismo, se detalla que no se encuentra en la esfera del concepto a:

- Los servicios prestados por los trabajadores de los usuarios de acuerdo a sus convenios de trabajo.
- Los servicios de marketing y publicidad.
- Las informaciones sobre mejoras, avances y otras innovaciones relacionadas a patentes de invención, procedimientos patentables y similares.
- Las actividades realizadas con la intención de proporcionar datos relativos a experiencias industriales, comerciales y científicas.

4.1.3.1. Criterio de vinculación.

En el caso de la renta obtenida por servicios de asistencia técnica, será gravada con el IR cuando tales servicios sean utilizados económicamente en el país.

De acuerdo al RLIR, en cualquiera de las siguientes circunstancias se entiende como cumplido el citado criterio de vinculación:

- a) Cuando sea empleada por personas domiciliadas en el país, independientemente de que produzcan rentas gravadas o no, en el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines. Cabe señalar que se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría utilizará económicamente el servicio en el país si considera como gasto o costo la

contraprestación pagada por la asistencia técnica (de forma tal que cumpla con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la LIR).

- b) Cuando sirva para que cualquier entidad del Sector Público Nacional desarrolle sus funciones.

4.1.3.2. Alcances de la definición de asistencia técnica.

Las características esenciales del servicio de asistencia técnica según nuestra legislación son las siguientes:

- Se trata de un servicio independiente ofrecido de manera nacional o internacional.
- La persona que presta el servicio utiliza sus habilidades mediante procedimientos, artes o técnicas.
- Se transmiten conocimientos que no son patentables.
- Los conocimientos que son transferidos son esenciales para cualquier actividad, incluidas las de producción, comercialización y prestación de servicios.
- También comprende la preparación de personas para la aplicación de conocimientos especiales de manera específica.

Se debe tener en cuenta que para que la tasa del 15% sea aplicable, deberá contarse con un informe emitido por una empresa auditora que certifique que la asistencia técnica ha sido efectivamente prestada, siempre y cuando la contraprestación total por los servicios de asistencia técnica referidos a un mismo contrato, incluidas sus prórrogas y/o modificaciones, supere las 140 UIT vigentes al momento de la celebración.

A tal efecto debe tenerse en cuenta:

- i. Si el informe es elaborado por una firma auditora domiciliada en el país, se debe presentar evidencia que demuestre su inscripción en el Registro de Sociedades de Auditorías de un Colegio de Contadores Públicos y que la misma se encuentra vigente.
- ii. Si el informe es emitido por otra empresa de auditoría no domiciliada, deberá presentarse prueba de que dicha empresa está facultada para desempeñar tales funciones de conformidad con la legislación del país donde se encuentre fundada para la prestación de esos servicios.

4.1.4. Determinación de los pasos a seguir para la calificación del servicio de orientación mediante correos electrónicos

En los puntos anteriores hemos precisado los alcances de la definición de servicios que serían o bien digitales o bien de asistencia técnica, por lo que en el presente apartado corresponde desarrollar los pasos a seguir para la calificación del mismo.

Siendo ello así, se incluyen los siguientes pasos:

Paso 1: Tomaremos como punto de partida la representación gráfica y operativa del servicio ofrecido en el caso en concreto.

Paso 2: Verificaremos si los requisitos para la calificación de la operación como servicio digital son cumplidos.

Paso 3: Verificaremos si los requisitos para la calificación de la operación como asistencia técnica son cumplidos.

En atención al primer paso relacionado a la operatividad del servicio incluimos un gráfico representativo:

Gráfico 1. Esquema del sistema de soporte, recepción y respuesta global de consultas empleado por el proveedor no domiciliado



Es necesario resaltar que el grupo al que pertenece el contribuyente se dedica a la venta de equipo y materiales de telecomunicaciones a favor de compañías de operadores locales como las señaladas en el gráfico anterior; y, también provee servicios de “asistencia técnica” durante la vigencia de la garantía de los productos vendidos o como un servicio independiente.

Como resulta entendible a raíz de ello, el contribuyente celebró diferentes acuerdos con los operadores locales para los cuales utilizó los servicios de asistencia de los ingenieros de la compañía establecida en China para la atención de las consultas o solicitudes de atención generadas.

Ahora bien, la labor de los ingenieros, que ha quedado plasmada también en el gráfico, consistió en revisar y analizar cada consulta para enviar una respuesta como solución al problema detectado de acuerdo al nivel de complejidad conforme se aprecia en el siguiente cuadro:

Nivel de ingeniero	Tipo de actividad
TSE – <i>Technical Support Engineer</i> o CSE – <i>Customer Support Engineer</i>	El ingeniero con mediana experiencia se encarga de resolver temas de menor complejidad.
PSE – <i>Product Support Engineer</i>	El ingeniero que cuenta con más años de experiencia se encarga de dar respuesta a consultas más complejas que las que resuelven los TSE o CSE.
RDE – <i>Research and Development Engineer</i>	El ingeniero con más experiencia dentro de la cadena de servicio da solución a las consultas que requieren mayor grado de especialización

Se debe tener en cuenta que al momento de la prestación de servicios: (i) éstos fueron ejecutados a través del correo electrónico o medios telefónicos; y, (ii) no existía una base de datos para solucionar los problemas, puesto que se trataban de consultas particulares en las que se debía analizar las pruebas e intercambiar información para así dar una respuesta definitiva.

Luego, para la calificación de la operación como servicio digital a través del segundo paso se deberá constatar lo siguiente:

1. Verificar si se cumplieron los requisitos establecidos bajo el concepto general de servicios digitales.
2. Verificar el cumplimiento del criterio de vinculación aplicable; esto es, que dicho servicio haya sido utilizado, usado o consumido en el país.
3. Opcionalmente, se deberá verificar si se cumple con un supuesto específico de servicio digital establecido en la lista enunciativa del RLIR.

En atención a los datos de la operatividad del servicio con los que contamos, concluimos lo siguiente:

- Que se haya hecho uso del correo electrónico y de medios telefónicos para atender a las consultas constituyó únicamente un medio de acceso para dar respuesta a la consulta final.
- Con relación a la atención por teléfono debemos precisar que no utiliza tecnología de Internet, sino el sistema de telecomunicaciones a través del uso de frecuencias radioeléctricas.
- La entrega de la respuesta no fue inmediata ni fue realizada en línea.
- La respuesta de los ingenieros, esto es, la intervención humana fue fundamental para la obtención de respuesta por parte del proveedor no domiciliado
- El elemento principal (respuesta) está en el contenido intelectual que da respuesta al problema técnico detectado
- Considerando que la SUNAT alegó que la operación califica como Soporte Técnico en Red, supuesto establecido en la lista enunciativa del RLIR para servicios digitales, opinamos que dicho supuesto no involucra la transmisión de conocimientos y, además, no es automático, por lo que en principio no calificaría como servicio digital en atención al concepto vigente².

Bajo el tercer paso, debemos analizar la operación antes descrita sobre la base del concepto de asistencia técnica para lo cual se deberá verificar lo siguiente:

1. Constatar si se cumplieron con los requisitos señalados en el concepto general de asistencia técnica.

² Cabe señalar que entre las prestaciones que se incluyen como Soporte Técnico en Red encontramos recomendaciones de instalación, provisión en línea de documentación técnica, entre otras.

2. Constatar el cumplimiento del criterio de vinculación aplicable; esto es, que dicho servicio haya sido utilizado económicamente en el país.
3. Opcionalmente, se deberá verificar si se cumple con un supuesto específico de asistencia técnica establecido en la lista enunciativa del RLIR.
4. Que la operación no se encuentre dentro de las exclusiones del RLIR para la asistencia técnica.

De acuerdo a los datos obtenidos sobre la operatividad del servicio podemos concluir lo siguiente: (i) el proveedor no domiciliado transmitió conocimientos especializados para dar atención a las consultas recibidas, pues los ingenieros especializados fueron quienes evaluaron una respuesta optimizada para así dar una solución final a los problemas surgidos; (ii) se utilizaron las habilidades intelectuales y profesionales de los ingenieros del proveedor; y, (iii) para garantizar un óptimo funcionamiento de las existencias materia de venta por parte del contribuyente, éste debe recurrir a todo servicio que coadyuve a la eficiencia y productividad de su actividad de comercialización.

Como podemos apreciar, el servicio prestado por parte del proveedor no domiciliado a favor del contribuyente sí califica como asistencia técnica haciendo especial atención a la característica de transmisión de conocimientos especializados para dar respuesta a los problemas técnicos que se presentaban en el marco de la venta de sus productos a los clientes mediante los proveedores locales.

4.2. Problema secundario 1: ¿La SUNAT puede cambiar el criterio utilizado para la motivación de sus decisiones?

La SUNAT es un órgano competente para resolver las controversias tributarias y lo debe hacer con apego a las leyes tributarias, procedimientos administrativos adecuados así como respetando las garantías, derechos y principios del contribuyente.

Tal es así que la LPAG ha reconocido este principio en la Norma IV, específicamente en su numeral 1.2 precisando que los administrados tienen derecho a diversas protecciones en el marco del procedimiento administrativo y que estas protecciones incluyen el derecho a la notificación, al acceso al expediente, a la defensa frente a las alegaciones que se formulen en su contra, a la presentación de reconvenciones, a la producción de pruebas y su ofrecimiento, a la recepción dentro de un plazo razonable de una decisión legalmente fundamentada de una autoridad competente y a la posibilidad de impugnar las decisiones que directamente les afecten.

Agrega la norma que los principios rectores del derecho administrativo se aplican también al debido procedimiento administrativo; asimismo, resultará aplicable el derecho procesal sólo en la medida en que sea coherente con el régimen administrativo.

De lo citado en los párrafos anteriores se puede entender que (i) el administrado tiene derechos y garantías que deberán ser respetadas en el procedimiento tales como el derecho a la argumentación, a la presentación de pruebas, entre otros; y, (ii) la Administración deberá emitir una decisión cuya justificación esté fundamentada en derecho para así cumplir con una debida motivación.

Con relación al punto (ii), debemos referirnos al deber de motivar las resoluciones que está reconocido también en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución³.

Dicha cláusula se extiende a difentes ámbitos además de los jurisdiccionales, de modo que las garantías derivadas de ella – dentro de las que se encuentra el

³ “Artículo 139.- Principios de la Administración de Justicia
Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
(...)

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.”

derecho a la debida motivación – son exigibles en el ámbito de los procedimientos administrativos.

De este modo, los actos administrativos deben poseer una motivación suficiente, lógica y razonable, que permita conocer los fundamentos de hecho y de derecho, así como el proceso lógico seguido por los jueces para resolver la controversia.

A través del numeral 4 del artículo 3 de la LPAG se ha establecido lo siguiente respecto al deber de motivar los actos administrativos:

Artículo 3°.- Requisitos de validez de los actos administrativos
(...)

4. Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico. (...)

Por su parte, el artículo 6° de la LPAG dispone, en relación a la motivación con la que debe contar un acto administrativo al momento de su emisión, lo siguiente: (i) la finalidad debe ser clara y deberá ser demostrada mediante una comparación concreta y directa de los hechos pertinentes y probados del caso en concreto, también se deberá incluir una explicación jurídica en base a la normativa pertinente que, al estar vinculada con lo anterior, justificará la medida adoptada (numeral 6.1); y, (ii) no será aceptable la utilización de fórmulas amplias o vacías para un caso en particular, o de fórmulas que no esclarezcan la razón del acto por su vaguedad, imprecisión, contradicción o insuficiencia (numeral 6.3).

Así también, el mismo ordenamiento jurídico tributario reconoce el derecho fundamental a una debida motivación a través del artículo 103 del Código Tributario el cual señala que: “los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.”

Como podemos apreciar, el reglamento refuerza el concepto detrás de la motivación como presupuesto necesario para la legitimidad del acto administrativo resultando así ser un elemento crucial para el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente (Robles, 2018, pp. 68-69).

La motivación del acto administrativo tributario califica entonces como un requisito fundamental para la emisión de un acto válido y conforme a derecho. En ese sentido, “(...) el derecho a la motivación debida constituye una garantía fundamental en los supuestos en que con la decisión emitida se afecta de manera negativa la esfera o situación jurídica de las personas, de tal manera que toda decisión que careza de una motivación adecuada, suficiente y congruente, constituirá una decisión arbitraria y; en consecuencia será inconstitucional” (Robles, 2018, p. 71).

Por dicho motivo, cuando un acto administrativo tributario no contempla los argumentos que reflejen una debida motivación no solo se produce la afectación del derecho de defensa del contribuyente, sino también de su esfera patrimonial al, por ejemplo, determinar reparos adicionales, imponer sanciones, entre otros supuestos (Bardales, 2009, p. 143).

Entonces, si un acto administrativo adolece de falta de motivación, el administrado no podrá tener claridad respecto a la observación determinada por la administración tributaria, pues las conclusiones a las que arribó no tendrán fundamento legal ni tampoco un análisis debido de los hechos del caso.

En tal sentido, resulta evidente que los actos administrativos deben ser debidamente motivados para que sean válidos, siendo ello un deber de la Administración toda vez que se trata de un principio del procedimiento administrativo y un derecho fundamental de los administrados, cuya inobservancia deviene en la nulidad del acto emitido.

De acuerdo a Gamba, “[e]l procedimiento administrativo constituye, pues, una garantía esencial de los administrados, toda vez que implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración para la emisión de un acto administrativo legítimo” (2006, p. 50).

Ahora bien, en la resolución del Tribunal Fiscal bajo análisis, se evidencia que la SUNAT, como entidad administrativa, si bien expresó los argumentos que

justificación sus observaciones producto de la fiscalización efectuada, cumpliendo con establecer su motivación; no puede alterar su criterio en instancia de reclamación, puesto que se estarían restringiendo las garantías del administrado (contribuyente) a un debido procedimiento administrativo, limitándolo así en su derecho de defensa al impedirle la posibilidad de utilizar una contraargumentación mediante la contestación a las observaciones (nuevas) que sean formuladas así como al derecho que éste tiene a la pluralidad de instancias al tener diferentes criterios utilizados en cada una de ellas.

Por tal motivo, cuando la SUNAT pretende alterar su razonamiento en instancia de reclamación a fin de realizar una determinación ajustada a ley, en realidad lo que pretende es cambiar el contenido que da origen a los reparos establecidos en los valores que fueron materia de apelación lo cual se encuentra prohibido por la facultad de reexamen establecida en el Código Tributario (profundizaremos sobre el tema en el siguiente apartado).

La Administración Tributaria cumple con sus funciones bajo el marco legal vigente dentro del cual se han establecido las etapas de cada procedimiento tributario, por lo que cuenta con un plazo razonable para fundamentar sus decisiones conforme a derecho sin posibilidad de alterar el criterio que le sirvió de motivación en etapas subsecuentes.

En conclusión, la SUNAT no podrá modificar sus fundamentos al término de las etapas cuando ya se han expedido los actos resolutorios, puesto que estaría vulnerando diversos derechos del debido procedimiento administrativo que toda entidad administrativa debe respetar al momento de la emisión de sus pronunciamientos.

4.3. Problema secundario 2: ¿El ejercicio de la facultad de reexamen por parte de la Administración Tributaria es irrestricto e ilimitado?

Es a través del artículo 127 del Código Tributario que se ha regulado la facultad de reexamen que permite al órgano que resuelve las controversias volver a

revisar y analizar el caso en determinadas circunstancias, conforme se aprecia a continuación:

- Tanto si se han planteado por las partes interesadas como si no, el órgano encargado de resolver se encuentra facultado para volver a examinar a profundidad los aspectos controvertidos y realizar nuevas comprobaciones en caso resulte necesario.
- La autoridad que resuelve únicamente podrá modificar los reparos impugnados efectuados en la fase de fiscalización o verificación aumentando o disminuyendo el importe haciendo uso de la facultad de reexamen.
- El órgano que resuelve la impugnación deberá notificar al administrado que impugnó del aumento del monto o de las objeciones impugnadas, para que éste ofrezca sus alegatos dentro de los 20 días hábiles siguientes. El deudor tributario dispone de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación de los alegatos, para ofrecer y actuar los medios probatorios que estime necesarios, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo dentro de los 9 meses siguientes a la fecha de presentación del mismo.
- A través de la facultad de volver a examinar los casos no podrán imponerse nuevas sanciones.
- Únicamente se podrá interponer recurso de apelación contra las resoluciones que resuelvan el reclamo interpuesto por el impugnante que incremente el monto de los reparos.

Al respecto, debemos señalar que el párrafo segundo, hasta el párrafo quinto, se incorporan mediante el Decreto Legislativo No. 981 con el fin de establecer parámetros o reglas que deberán ser respetadas para el uso debido de la facultad de reexamen por parte del órgano administrativo.

Tal y como señala Hernández, este derecho permite a la SUNAT un nuevo proceso de cálculo para determinar la obligación tributaria permitiendo detectar aquellas circunstancias que no fueron advertidas durante el proceso que dio lugar al acto que motivó el recurso (1987, p. 22).

Como podemos observar, al momento de utilizar de esta facultad, la Administración Tributaria deberá respetar las siguientes reglas: (i) únicamente se podrán modificar las observaciones detectadas a nivel de fiscalización o verificación que hayan sido impugnadas, para incrementar o disminuir los montos; y, (ii) no deberán imponerse nuevas sanciones.

Tal y como lo señala el artículo 127, párrafo tercero del Código Tributario, la SUNAT deberá respetar los derechos del administrado a ejercer una defensa adecuada ante estas nuevas observaciones formuladas en las etapas previstas, toda vez que sostener lo contrario generaría una afectación al debido procedimiento administrativo, al derecho de defensa y a la pluralidad de instancias, situación que se quiso corregir con la incorporación de los párrafos segundo al quinto del artículo referido.

No obstante los cambios descritos, mediante Acuerdo de Sala Plena No. 2009-19, el Tribunal Fiscal aprobó el documento denominado “Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal” siendo de carácter obligatorio para todos los vocales del Tribunal Fiscal y señaló lo siguiente con relación a los supuestos vinculados al uso de la facultad de reexamen por parte de la Administración Tributaria:

a) Fallos aplicables para los supuestos en los que se hayan vulnerado derechos administrativos antes de la vigencia de la modificación del Decreto Legislativo No. 981.

Supuesto	Fallo
No. 31: Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el	Remitir los actuados a la Administración a fin de que se dé trámite de reclamación al recurso presentado.

importe de los reparos en instancia de reclamación.

No. 47: Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectúa un nuevo reparo al emitir la resolución apelada.

No. 48: Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación

Nula la apelada.

Nula la apelada y nulo el valor.

Lo expresado en el presente cuadro demuestra que mediante los acápites 31 y 48 se busca proteger el derecho del administrado a la pluralidad de instancias; y, en el caso del acápite 47 se establece la prohibición de incorporar un nuevo hecho que no había sido advertido en el procedimiento anterior.

b) Fallos aplicables de manera posterior a la incorporación de los párrafos segundo al quinto del artículo 127 del Código Tributario (modificación del Decreto Legislativo No. 981 aplicable a los hechos acontecidos a partir del 1 de abril de 2007).

Supuesto	Fallo
No. 52: Cuando la Administración no ejerce su facultad de reexamen de acuerdo con lo previsto por el artículo 127° del Código Tributario, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 981	Nula la apelada.
No. 61: Cuando la Administración ejerce su facultad de reexamen sin seguir el procedimiento previsto por el artículo 127° del Código Tributario, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 981.	Nula la apelada.

De la lectura de los acápite 52 y 61, se puede entender que se busca una interpretación adecuada de los parámetros establecidos para la aplicación de la facultad de reexamen ante esta nueva incorporación; entonces, la actuación de la Administración Tributaria deberá respetar los principios del procedimiento administrativo, entre otros, para resolver las controversias jurídico-tributarias.

De esta manera, en el desarrollo del procedimiento tributario, existen principios y derechos que deben ser considerados para que la Administración Tributaria llegue a la solución de la controversia, toda vez que los efectos jurídicos del acto administrativo resolutorio que se emita serán desplegados en la esfera jurídica del administrado.

Como se advierte a partir de los hechos del caso que analizamos en el presente trabajo, la Administración Tributaria pretende utilizar la facultad de reexamen en el sentido que le permita alterar su motivación en una instancia posterior, pues producto de la fiscalización fundamentó su observación en que existen supuestos considerados por la norma reglamentaria como servicio digital que están exceptuados de cumplir con la definición general, y, luego, en instancia de reclamación, señala que dicha fundamentación es errada.

En caso se valide el razonamiento antes indicado, se estarían vulnerando las garantías del administrado tales como: el principio de verdad material, el derecho a la pluralidad de instancias, el derecho de defensa, entre otros.

En conclusión, habiendo ya resaltado las implicancias de la facultad de reexamen podemos entender que ésta le permite a la SUNAT volver a examinar completamente un caso; no obstante, dichos alcances no se sustentan en una facultad irrestricta e ilimitada toda vez que su principal limitación es el respeto al debido procedimiento administrativo.

Es importante precisar que, en el caso examinado, mediante la modificación de su sustento, la SUNAT pretendió fundamentar su cambio de criterio a propósito de esta facultad discrecional otorgada por el ordenamiento tributario; no

obstante, debemos hacer énfasis en que sus alcances deben ser tomados en cuenta en cada una de las controversias que se presenten a fin de verificar su conformidad con la ley y, de ser necesario, regular el comportamiento de la entidad administrativa sancionando con nulidad el acto administrativo.

4.4. Problema secundario 3: ¿Cuáles son las causales de nulidad del acto administrativo?

Supletoriamente, recurrimos a la LPAG cuyo artículo 8 señala que el acto administrativo válido es aquel emitido conforme al ordenamiento jurídico. Cabe precisar que, de acuerdo al artículo 3 de la LPAG, los requisitos de validez son los siguientes: (i) su emisión debe ser realizada por órgano competente; (ii) deben expresar el objeto o contenido estableciendo específicamente los efectos jurídicos ajustados a ley; (iii) debe adecuarse a las finalidades de interés público; (iv) debe estar fundamentado mediante una debida motivación; y, (v) previamente a la emisión del acto, debe cumplirse con el procedimiento administrativo regular previsto para su generación.

Por su parte, el artículo 10 de la LPAG indica que son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.
2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14.
3. Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o tramites esenciales para su adquisición.
4. Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.

Cabe señalar que, como regla general debemos entender que los actos administrativos han sido emitidos conforme a derecho; esto es, respetando el principio de legalidad. Esta presunción admite prueba en contrario, razón por la cual resulta sumamente importante determinar si un acto es válido; es decir, si

se encuentra conforme al ordenamiento jurídico vigente, toda vez que, de existir prueba en contra, ello faculta al contribuyente de ejercer su derecho de defensa frente a cualquier infracción latente permitiéndole así conocer y cuestionar los aspectos observados como motivo de la resolución o acto administrativo emitido.

En líneas generales, para que un acto administrativo sea válido deberá ser emitido por la autoridad competente, tener un objeto jurídico establecido con sus efectos especificados, tener un fin público⁴, encontrarse debidamente motivado y deberá haber sido realizado en el marco de un procedimiento administrativo específico para la controversia que se analizará en concreto.

Con relación a las actuaciones del administrado frente a las entidades tributarias administrativas, el primer párrafo del artículo 109 del Código Tributario indica las causales de nulidad de los actos administrativos señalando que serán nulos:

1. Los dictados por órgano incompetente, en razón de la materia. Para estos efectos, se entiende por órganos competentes a los señalados en el Título I del Libro II del presente Código;
2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior;
3. Cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley; y,
4. Los actos que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o trámites esenciales para su adquisición.

En el momento en que la Administración Tributaria emite las resoluciones de determinación y de multa producto de la fiscalización realizada al contribuyente y procede a notificar el acto, se presume que califica como un acto válido y eficaz, por consiguiente, la posibilidad de revocar, modificar, sustituir o complementar el acto se ve limitada a los supuestos establecidos en el artículo 108⁵ que no resultan aplicables a lo ocurrido en el presente caso.

⁴ El interés público busca hacer valer la garantía de establecer una organización administrativa de los tributos de manera eficaz. Gamba, César. El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario. En Derecho & Sociedad, 2006, p. 50.

⁵ Por ejemplo, ante errores de redacción o de cálculo (numeral 2); o, cuando se establezca una menor obligación tributaria (numeral 3).

Se advierte que si el órgano administrativo encargado de resolver el procedimiento tributario ha detectado alguna causal que demuestra que el acto no ha sido emitido conforme a ley deberá proceder a declarar su nulidad.

Mediante la resolución analizada en el presente trabajo, el Tribunal Fiscal emitió su fallo considerando lo siguiente en torno a la validez del acto administrativo:

1. Se detectaron circunstancias que permitían inferir la existencia de vicios de nulidad de la Resolución de Intendencia impugnada.
2. Si bien la Administración Tributaria tiene facultad para realizar un nuevo examen de los aspectos controvertidos, no puede alterar la fundamentación que originó la emisión y notificación de los valores en instancia de reclamación.
3. Procedió a pronunciarse sobre el fondo del asunto al contar con elementos suficientes para ello.
4. Deja sin efecto los valores, puesto que los fundamentos esbozados en los valores que también fueron apelados (emitidos en instancia de fiscalización) carecen de sustento, situación validada por la propia SUNAT en instancia de reclamo.

En ese contexto, la nulidad con revocación tiene como origen al artículo 150 del Código Tributario así como al acápite 76 del Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal vigente de acuerdo al Acuerdo de Reunión de Sala Plena No. 2019-13 de fecha 5 de marzo de 2019.

Por un lado, el párrafo final del artículo 150° del Código Tributario indica que cuando el Tribunal Fiscal compruebe que existen vicios de nulidad deberá declararla y, adicionalmente: (i) emitir pronunciamiento de fondo en caso cuente con elementos suficientes para ellos a fin de salvaguardar los derechos de los administrados; o, (ii) disponer que se reponga el procedimiento al momento en

que se haya producido el vicio de nulidad en caso no se pueda pronunciar sobre el fondo.

Por otro lado, el acápite 76 del Glosario de Fallos empleado en las resoluciones del Tribunal Fiscal indica que en el supuesto en el cual se proceda a declarar la nulidad de la resolución apelada⁶ cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifique el fundamento de los reparos en instancia de reclamación el fallo deberá ser: declarar la nulidad de la resolución apelada y dejar sin efecto el valor en aplicación del artículo 150 del Código Tributario.

Además de ello, la fundamentación de la incorporación de dicho supuesto se encuentra establecida en el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2017-05 de fecha 24 de marzo de 2017 señalándose que se declara la nulidad de la resolución cuando ocurra una incorrecta aplicación de la facultad de reexamen ante lo cual el Tribunal Fiscal deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto y proceder a dejar sin efecto el valor girado, puesto que el propio actuar de la Administración Tributaria corrobora que no ha sido emitido bajo un sustento legal válido. Se indica también que cuando la SUNAT modifica sus fundamentos está reconociendo que el valor girado no tiene sustento (2017, p.4).

El fallo del Tribunal no permite el reenvío a la etapa previa; esto es, la Administración Tributaria se ve imposibilitada de realizar una nueva determinación en base a las (nuevas) observaciones a la operación que inició la controversia. Por ende, la determinación del impuesto realizada por el contribuyente en dicho período resulta correcta y no admite revisión adicional alguna.

Consideramos correcto afirmar que un pronunciamiento sobre el fondo permite garantizar los derechos y garantías del administrado en el procedimiento administrativo tributario; pese a ello, en el caso en particular se advierte que la Resolución del Tribunal Fiscal No. 03271-3-2019 declaró la nulidad del acto administrativo dejando sin efecto los valores que lo sustentan debido a que

⁶ De acuerdo al artículo 109 del Código Tributario, se deberá declarar la nulidad parcial o total del acto administrativo, según lo que corresponda.

dichas garantías se encuentran protegidas por el artículo 127 del Código Tributario; esto es, por la facultad de reexamen.

No obstante lo anterior, cabe resaltar que si bien existe jurisprudencia cuya controversia radica en determinar si un servicio es digital o de asistencia técnica, los servicios analizados generalmente prestados por proveedores extranjeros cada vez son más personalizados debido al avance constante de la tecnología por lo que resulta esencial seguir creando precedentes en los que se preste especial atención a la definición otorgada por parte del legislador para una aplicación correcta y precisa de la norma a la realidad cambiante generando así mayor certeza y seguridad para las partes involucradas en el procedimiento administrativo tributario.

Cabe señalar que el análisis ha sido realizado en el desarrollo del problema principal establecido en el presente trabajo.

V. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

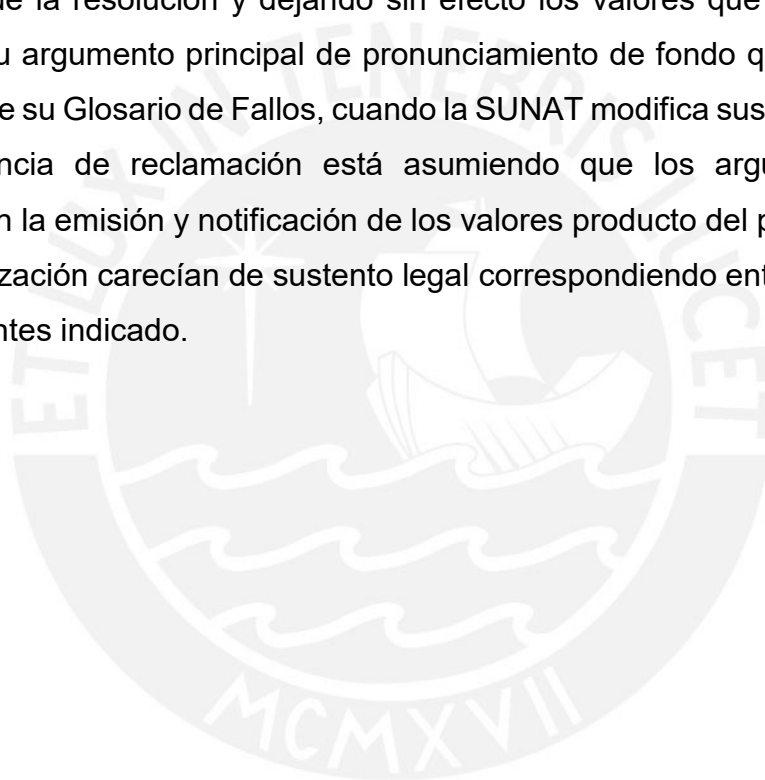
- En atención al tratamiento aplicable a los sujetos no domiciliados que prestan servicios, se deberán verificar las reglas aplicables al domicilio y determinar si las rentas que hayan sido obtenidas producto de la prestación de dichos servicios califican como rentas de fuente peruana en tanto únicamente éstas estarán gravadas con el IR peruano.

- Al ubicarnos en el contexto analizado en el caso de la resolución elegida, observamos que la discusión radica en dilucidar si un servicio de orientación técnica mediante correos electrónicos prestado por un proveedor no domiciliado proveniente de un país con el que no tenemos un CDI vigente califica como servicio digital o asistencia técnica, caso en el cual serán aplicables las reglas específicas para la retención del IR. En caso califique como servicio digital, la tasa será del 30%; mientras que, si se trata de un servicio de asistencia técnica la tasa será del 15%.

- Por un lado, los servicios digitales deberán ser analizados bajo la regla general establecida en el primer párrafo del inciso b) del artículo 4-A del RLIR, con independencia de si el servicio se encuentra o no en la lista enunciativa del RLIR.
- Por otro lado, con relación a la asistencia técnica, la característica de la transmisión de conocimientos especializados deberá ser analizada en base a la documentación probatoria y el contrato suscrito entre las partes a fin de determinar cual fue el objeto principal y la manera en la cual se desarrolla el servicio.
- En el caso materia de análisis, resultaba fundamental analizar los pasos establecidos en los puntos anteriores a fin de calificar el servicio de manera objetiva, siendo que lo relevante se encuentra en analizar la operatividad empleada para dar solución a los problemas técnicos que presentaba el contribuyente domiciliado.
- Del análisis realizado, somos de la opinión que el servicio prestado cumple con los requisitos para su calificación como asistencia técnica, pues si bien la forma de comunicar la respuesta (medio) era mediante correo electrónico, la ejecución y objeto principal del servicio no se agota con el uso de dicho medio, sino que los ingenieros del proveedor no domiciliado debieron efectuar un estudio pormenorizado del caso en concreto para dar respuesta y solución a los problemas técnicos que requerían solución.
- Ahora bien, respecto al desarrollo de la justificación legal-tributaria establecida tanto en el procedimiento de fiscalización como en el de reclamación, se debe tener en cuenta que la SUNAT tiene la obligación de respetar las garantías del debido procedimiento evitando caer en situaciones en las que, producto de sus observaciones, el contribuyente se encuentre en un estado de indefensión al no poder realizar ningún descargo al sustento que la referida entidad emita en una instancia específica. Entonces, el referido órgano administrativo no puede alterar el criterio de sus decisiones en la instancia de reclamación como en efecto sucedió en el presente caso,

pues dicho acto deviene en violaciones flagrantes al debido procedimiento administrativo.

- Así también, la facultad de reexamen posee parámetros limitantes para el actuar de la SUNAT que han sido establecidos en la norma, pues de lo contrario el uso irrestricto de esta facultad discrecional de volver a examinar una controversia posicionaría al administrado en un estado de indefensión.
- Por último, cabe señalar que el Tribunal Fiscal emitió su fallo declarando la nulidad de la resolución y dejando sin efecto los valores que la sustentan, siendo su argumento principal de pronunciamiento de fondo que, siguiendo la línea de su Glosario de Fallos, cuando la SUNAT modifica sus fundamentos en instancia de reclamación está asumiendo que los argumentos que motivaron la emisión y notificación de los valores producto del procedimiento de fiscalización carecían de sustento legal correspondiendo entonces aplicar el fallo antes indicado.



BIBLIOGRAFÍA

○ **Legislación**

Congreso de la República (2001). Ley No. 27444. Ley del Procedimiento Administrativo General.

Ministerio de Economía y Finanzas (2004). Decreto Supremo No. 179-2004-EF. Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ministerio de Economía y Finanzas (1994). Decreto Supremo No. 122-94-EF. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

○ **Jurisprudencia**

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2019). Informe SUNAT No. 110-2019-SUNAT/7T0000.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2019). Informe SUNAT No. 158-2019-SUNAT/7T0000.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2019). Informe SUNAT No. 202-2019-SUNAT/7T0000.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2013). Informe SUNAT No. 082-2013-SUNAT/4B0000.

Tribunal Fiscal (2021). Resolución del Tribunal Fiscal No. 00570-9-2021.

Tribunal Fiscal (2020). Resolución del Tribunal Fiscal No. 07794-3-2020.

Tribunal Fiscal (2019). Resolución del Tribunal Fiscal No. 09787-4-2019.

Tribunal Fiscal (2019). Resolución del Tribunal Fiscal No. 10677-4-2019.

Tribunal Fiscal (2018). Resolución del Tribunal Fiscal No. 05526-9-2018.

Tribunal Fiscal (2018). Resolución del Tribunal Fiscal No. 5459-8-2018.

o **Doctrina**

Caller, M. (2013). La facultad de reexamen. Su regulación en el Código Tributario. *Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 55, 123-171.

De La Vega, B. (2008). Reflexiones sobre la regulación de los servicios digitales en la Ley del Impuesto a la Renta. *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, 55-76.

Gálvez, R. (2009). Asistencia Técnica: ¿Qué comprende?. *Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano*, 29, 93-107.

La Torre, G. (2008). Concepto de Asistencia Técnica. *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, 77-89.

León, S. (2022). Nulidad, sí; revocatoria, no: en resguardo de la seguridad jurídica. *Advocatus*, 42, 305-324.

Muñoz, S. (2008). Los servicios digitales como supuesto de renta de fuente peruana. *X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*, 165-193.

Robles, C. del P. (2018). *La Sunat y los procedimientos administrativos tributarios*. El Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.



Tribunal Fiscal

N° 03271-3-2019

EXPEDIENTE N° : 7048-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de abril de 2019

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de abril de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de diciembre de 2013 y diciembre de 2014¹.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración ha recalificado los servicios prestados por como servicios digitales, en la modalidad de "Soporte Técnico al Cliente en Red", debido a que considera que el acceso o conexión por parte de la recurrente al servicio que presta dicho proveedor es en línea, siendo que, lo único relevante para calificar un servicio como digital es el medio por el cual el usuario accede a la prestación del servicio y no así el servicio en sí mismo.

Que refiere que los servicios prestados por sí califican como servicios de asistencia técnica en tanto que se han proporcionado conocimientos especializados para la prestación de servicios a sus clientes, no siendo correcto que nos encontremos ante un servicio de resultados, ya que en ningún caso el proveedor no domiciliado ha ejecutado directamente por propia mano la solución a los problemas reportados, lo cual ha sido acreditado con numerosa documentación probatoria.

Que indica que la propia Administración ha reconocido expresamente que a partir de la evidencia entregada, sí ha dado sugerencias, recomendaciones, indicaciones e instrucciones a la empresa, y en algunos casos, a los clientes; sin embargo, cuestiona que dichos conocimientos hayan sido adquiridos por la recurrente, toda vez que señala que quien halló la solución fue la empresa no domiciliada.

Que afirma que en el supuesto negado que conforme a lo señalado por la Administración se ha cumplido con todos los requisitos para calificar un servicio como asistencia técnica, salvo con uno, consistente en la transmisión de conocimientos especializados, la consecuencia lógica es que el servicio prestado por corresponda a un servicio técnico prestado en el exterior, dado que, en ningún caso la falta del citado requisito haría concluir que nos encontramos ante un servicio digital.

Que manifiesta que según la apelada, el único aspecto determinante a tener en cuenta a efectos de calificar un servicio como servicio digital, es la forma de cómo el servicio se pone a disposición del usuario, mas no así la forma cómo se presta o ejecuta el servicio, por lo que todas las características establecidas en la norma reglamentaria para considerar un servicio como digital deben ser entendidas en función a la forma en cómo el servicio se pone a disposición del usuario, lo que en el presente caso, a consideración de la Administración, se verifica en que para acceder al servicio prestado por se debía colocar una consulta mediante correo electrónico.

¹ La citada resolución de intendencia asimismo declaró fundada la reclamación respecto de las Resoluciones de Multa N° dejando sin efecto dichos valores, lo que no es cuestionado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 03271-3-2019

Que estima que para que un servicio califique como servicio digital debe prestarse a través de internet o plataforma equivalente, no bastando que el usuario dé inicio a la solicitud del servicio mediante acceso a red, sino que, la ley expresamente establece que el servicio en sí mismo debe ser prestado a través, mediante, por entre, internet o plataforma equivalente, es decir, debe ser ejecutado en el uso constante y continuado de dicha red.

Que alega que el servicio brindado por _____ no cumple con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, evaluados conjuntamente, para ser calificado como servicio digital, ya que basta que no se haya cumplido con uno, para que el servicio no pueda ser calificado tal. En ese sentido, menciona que el servicio no se presta a través de internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos o plataformas, por cuanto la asistencia técnica integral contratada, que incluía el asesoramiento tecnológico, ensamblaje, mantenimiento y prueba de equipos adquiridos por los clientes de la recurrente, no se agota en la obtención del "ticket de atención" para la atención del problema, que puede ser por correo, llamada telefónica, o presencialmente, sino que sólo es un número de orden asignado que permite ser identificado para que puedan prestarle el servicio y hacer su seguimiento; no se brinda mediante accesos en línea, ya que el servicio no se prestó estando "*conectado en ese momento a la red proveedor y usuario*" o como "*una comunicación directa y simultánea*", esto es, el servicio no se da en tiempo real, no se ejecutó ni se agotó durante la conexión a internet; no ha sido esencialmente automático, ya que no ha sido mecánico ni ha funcionado en todo o en parte por sí solo, siendo la intervención humana imprescindible, y de ninguna manera residual o accesoria pues el proveedor no domiciliado no ejecutó automáticamente en su servidor programas aplicativos a fin de procesar y obtener información de respuestas en línea solicitadas por la recurrente ni por sus clientes, ni se ejecutaron mediante accesos en línea, sino que, por el contrario, la intervención de cada uno de los profesionales de distinto nivel confirma que se trata, efectivamente, de un servicio complejo y extenso, siendo la intervención humana (proceso intelectual de los ingenieros) un elemento fundamental en la prestación del servicio; y, no dependía de ninguna forma de la tecnología de la información, en tanto que el servicio no sólo es brindado a través del uso de correos electrónicos, sino también vía telefónica y presencialmente, siendo que la opción de elegir la primera pasa por un criterio de costos y simplicidad, diferencia horaria entre China y Perú, y la pronunciación del inglés cuando se utiliza vía telefónica, lo que implica que el hecho que se haya podido recurrir a otros medios para ejecutar la prestación del servicio, hace que no se cumpla con el requisito de no ser viable en ausencia de la tecnología de la información.

Que con relación a la calificación del servicio prestado por _____ como "Soporte Técnico al Cliente en Red", expresa que previamente se debe cumplir con todos los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, de manera que el "Soporte Técnico al Cliente en Red" no configura un supuesto taxativo que, independientemente que se cumpla con las características generales, calificaría como servicio digital; de manera que, si el legislador hubiera querido ello, lo hubiera establecido así, conforme lo hizo para los servicios de asistencia técnica; sin embargo, no lo hizo.

Que mediante escrito ampliatorio de 6 de julio de 2017, la recurrente aporta medios probatorios adicionales consistentes en correos electrónicos de los años 2015 al 2017 entre su personal y el personal de sus clientes por la atención y solución de problemas de estos últimos para acreditar que sí adquirió los conocimientos especializados que le permiten atender por sí misma los pedidos de sus clientes; un correo de absolución de consultas a su personal por parte de los técnicos de grabación de audio de conversación entre su personal y el de su proveedor no domiciliado, y finalmente, el informe de un profesional lingüista sobre los alcances de la definición de servicio digital contenida en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.



Tribunal Fiscal

N° 03271-3-2019

Que mediante escrito ampliatorio de 23 de enero de 2019, la recurrente invoca la aplicación de lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal 5459-8-2018, además de reiterar los argumentos contenidos en su escrito de apelación.

Que finalmente, mediante escrito de alegatos de 27 de marzo de 2019, reitera los argumentos antes expuestos.

Que por su parte, la Administración sostiene que determinó omisión por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de diciembre de 2013 y diciembre de 2014, por servicios digitales que fueron considerados erróneamente por la recurrente como asistencia técnica, prestados por el proveedor no domiciliado

Que menciona que de la revisión de los contratos y/o acuerdos suscritos entre la recurrente y sus clientes locales se aprecia como parte de sus obligaciones brindar el servicio de soporte técnico remoto en forma permanente, para lo cual la recurrente requirió del servicio prestado por su proveedor

Que agrega que de los correos electrónicos presentados por la recurrente, se aprecia el intercambio de información entre el personal de [redacted] y los trabajadores de los operadores locales de telecomunicaciones que reportaron el problema, de modo que las citadas comunicaciones contienen sugerencias, recomendaciones, indicaciones e instrucciones por parte de los ingenieros de [redacted] las cuales debían ser aplicadas por dichos operadores, y si bien la recurrente actuó en algunos casos como coordinador y/o supervisor, ello no implicó que sus clientes, o ella misma, hayan adquirido conocimientos como parte de las referidas sugerencias, indicaciones o instrucciones, pues no se acredita, ni la recurrente ha probado, que adquirieron "conocimiento" respecto a la forma de cómo resolver problemas técnicos, sino que sólo recibieron instrucciones que debían aplicar sin mayor cuestionamiento ni explicación (de la mecánica o metodología), de modo que no se cumple con el requisito de "transmisión de conocimientos" para otorgar el tratamiento de asistencia técnica al mencionado servicio.

Que con relación al concepto general de servicio digital, alega que en vista que la primera parte de la definición prevista en la norma reglamentaria entiende por tal a "todo servicio" que se "pone a disposición" del usuario, se colige que la aludida norma define al servicio digital a partir de la forma de cómo se pone a disposición, mas no a partir de la forma de su ejecución o consumo, de manera que las demás características previstas en la referida norma reglamentaria para considerar un servicio como digital deben ser entendidas en función a ello, además de verificarse, en el análisis del caso concreto, que se cumplan todas las características de manera concurrente.

Que expone que de la información y documentación presentada se tiene que el servicio prestado por [redacted] cumple con la característica de ser una prestación de una persona para otra por cuanto consiste en brindar soporte técnico a distancia o remoto a los clientes locales de la recurrente; se prestaba a través de internet, ya que de acuerdo con el procedimiento o mecánica del servicio, el proveedor no domiciliado puso a disposición de la recurrente y sus clientes locales una dirección de correo electrónico, el cual estaba permanentemente conectado con la plataforma o sistema del proveedor no domiciliado a través de internet, siendo que a partir que el servicio se define por cómo se pone a disposición del usuario, se verifica el cumplimiento de dicha característica; el servicio se prestó mediante accesos en línea, por cuanto para la obtención del mismo debía colocarse la consulta mediante correos electrónicos, y de acuerdo con el Informe N° [redacted] esta característica no implica que necesariamente el servicio sea prestado mediante una respuesta inmediata a un requerimiento, siendo lo determinante el medio a través del cual se accede a la prestación; el servicio es esencialmente automático,



Tribunal Fiscal

N° 03271-3-2019

es decir, requiere "mínima intervención humana", toda vez que se verifica que se cumple este requisito cuando el usuario tiene acceso al mismo a través de la generación de un ticket numerado de forma inmediata y automática; y, el servicio depende de la tecnología de la información, dado que para efecto de que se obtenga un ticket numerado de acceso al servicio se dependía de la tecnología de la información ya que no era otorgado mediante otro medio, y posteriormente, la respuesta (o solución) a los problemas planteados por los usuarios era remitida mediante correo electrónico.

Que con base en lo expuesto, concluye que los servicios prestados por el proveedor no domiciliado califican como servicios digitales en la modalidad de "Soporte Técnico al Cliente en Red", dado que aquel comprendió la provisión de recomendaciones de instalación y desinstalación de equipos nuevos y programas diversos vinculados a servicios de telecomunicaciones, documentación en línea de documentación técnica de la página web del proveedor no domiciliado y adjunta en los correos electrónicos de respuesta, así como acceso a la base de datos de solución de problemas bajo el formato de "preguntas frecuentes" a los ingenieros encargados de resolver los problemas.

Que de autos se tiene que mediante Cartas N° (folios 1579 y 1834), y Requerimientos N° (folios 1384 y 1834), la Administración inició a la recurrente procedimientos de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los periodos enero de 2013 a diciembre de 2014.

Que como resultado de las aludidas fiscalizaciones se efectuaron reparos a los servicios prestados por en la modalidad de "Asistencia Remota", toda vez que la Administración consideró que los mismos califican como servicios digitales (tasa 30%) y no como asistencia técnica (tasa 15%), lo que determinó una omisión de la retención del impuesto (tasa 30%), y la emisión de las Resoluciones de Determinación N° (folios 5530 y 5583).

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

Que según el inciso i) del artículo 9 de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970², en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

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

² Vigente a partir de 1 de enero de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 03271-3-2019

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

Que con relación al servicio de “Soporte técnico al cliente en red” a que se refiere el numeral 2 del segundo párrafo del inciso b) del artículo 4-A citado, éste se define como aquel servicio que provee soporte técnico en línea incluyendo recomendaciones de instalación, provisión en línea de documentación técnica, acceso a base de datos de solución de problemas o conexión automática con personal técnico a través de correo electrónico.

Que según se verifica de los Anexos N° 3 y 4 de las Resoluciones de Determinación N°

(folios 5701 a 5703, 5741, 5755 a 5757 y 5794), se aprecia que la Administración determinó omisión por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de diciembre de 2013 y diciembre de 2014 por concepto de servicios digitales, los cuales fueron considerados erróneamente por la contribuyente como asistencia técnica, estableciendo como motivo determinante del reparo respecto a su calificación como servicio digital que “(...) *los supuestos descritos en los numerales del 1 al 13 del artículo 4-A inciso b) de la LIR, calificarían como “servicios digitales” con prescindencia de si calzan o no en la definición general de tales servicios, recogida en el primer párrafo de dicho artículo*”, añadiendo que “(...) *el legislador ha previsto determinados supuestos que califican per se como “servicios digitales”, sin ser necesario que se verifiquen todas las características previstas en la definición general*” (el resaltado es nuestro).

Que asimismo, la Administración indica que sobre la definición de los servicios digitales, respecto de los servicios específicos considerados como tales en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se debe realizar una interpretación literal, y al respecto menciona que se ha fijado la posición institucional en el Informe N° _____ donde se deja constancia que la lista enunciada en el citado reglamento enumera totalmente servicios digitales como regla específica, y por tanto, para el caso materia de controversia, se ha aplicado una interpretación literal de lo dispuesto en el numeral 2 del segundo párrafo del inciso b) del citado artículo 4-A con relación a la modalidad “Soporte técnico al cliente en red”, en el sentido que corresponde a una excepción a la definición general de los servicios digitales.

Que a mayor abundamiento, la Administración refiere que el sentido interpretativo expuesto se ve reflejado inclusive en las críticas que diversos juristas han expresado respecto a la norma en comentario, al sugerir su modificación y/o eliminación, citando como sustento de su dicho, a _____ cuando al pronunciarse sobre el numeral 7 del segundo párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que “(...) *es manifiesto que el caso de los servicios de consultoría que nos ocupan, se alejan del concepto general de servicio digital previsto en el RIR [Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta] y del resto de ejemplos recogidos en el inciso b) del artículo 4°-A de su texto. Sin embargo, debemos reconocer que es posible sostener, por el contrario, que este supuesto se trata de una excepción al concepto general, respecto de la cual el legislador ha extendido expresamente el tratamiento de servicio digital, a pesar de no cumplir con los criterios generales de calificación que se establecen en el primer párrafo del inciso b) del artículo 4°-A del RIR*”, así como también se cita a Beatriz de la Vega, que al respecto afirma que “(...) *4. Según las disposiciones vigentes sobre servicios digitales en materia tributaria, los principales elementos para la existencia de un servicio digital son los siguientes: i) se debe tratar de un servicio, esto es, una prestación de hacer; ii) el servicio debe prestarse a través de*



Tribunal Fiscal

N° 03271-3-2019

Internet o cualquier otra red (Esto último cuestionable); iii) el servicio debe prestarse mediante accesos en línea; iv) el servicio debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana; y v) el servicio depende de tecnología de la información. Sin embargo, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha señalado expresamente casos de servicios digitales que no cumplirían con las características mencionadas” (resaltado de origen).

Que no obstante lo expuesto, se aprecia que la Administración en la resolución apelada, al amparo del artículo 127 del Código Tributario (folios 6419/reverso y 6418), respecto a lo manifestado en los referidos Anexos N° 4 de las aludidas resoluciones de determinación, sostiene que el área acotadora incurre en afirmaciones conceptuales incorrectas, mencionando en nota al pie de página³ que se ha realizado “(...) una errada interpretación del Informe N° *toda vez que éste no concluye que la norma reglamentaria refiera servicios exceptuados del cumplimiento de las características contenidas en el primer párrafo del inciso b) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sino, todo lo contrario, es decir, que debe verificarse el cumplimiento de las citadas características para considerar un servicio como digital, posición que se ha mantenido en los Informes N°*

siendo que procede analizar el cumplimiento de los requisitos del concepto general del servicio digital, indicandó expresamente que “(...) no cabe acoger la interpretación en el sentido que entre los servicios considerados como servicios digitales en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 4°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, habría algunos que están exceptuados del cumplimiento de las características previstas en la definición del primer párrafo, cuando –por el contrario- fluye de la norma que en todos los casos deben cumplirse las citadas características” (folio 6421/reverso), y que del análisis del citado inciso b) del artículo 4-A, se colige que “la norma reglamentaria define al servicio digital a partir de la forma de cómo se pone a disposición del usuario, mas no a partir de la forma de su ejecución o consumo”, (subrayado de origen), por lo cual “las demás características previstas en la norma reglamentaria para considerar un servicio como digital deben ser entendidas en función a la forma como el servicio se pone a disposición del usuario” (folio 6425/reverso).

Que en ese sentido, se advierte que la Administración en la instancia de reclamación ha modificado el sustento del reparo, ya que descarta la interpretación sostenida en la etapa de fiscalización y plasmada en los valores impugnados, respecto a que lo dispuesto en el numeral 2 del segundo párrafo del inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta -con relación a la modalidad de “Soporte técnico al cliente en red”- corresponde a una excepción a la definición general del servicio digital contenida en el primer párrafo del inciso b) del artículo 4-A precitado, no requiriéndose que cumpla con las características previstas en tal definición general.

Que inclusive, en la resolución apelada también se modifica el análisis efectuado respecto al cumplimiento del requisito de la “automaticidad” de la prestación, toda vez que de los Anexos N° 4 de las Resoluciones de Determinación N° (folios 5694, 5695 y 5748), se aprecia que en cuanto a dicho aspecto se concluye que la participación humana en la Asistencia Remota calificada como “Soporte técnico a cliente en red” tiene carácter accesorio conforme a la definición específica de dicho tipo de servicio, para lo cual se cita a *que a su vez cita a otro autor, cuando refiere que “(...) si bien existen servicios digitales que podrían conllevar la intervención o participación inmediata del personal del prestador del servicio (asistencia técnica en red, en el caso de mantenimiento de software o conexión con personal técnico a través del correo electrónico en el caso de soporte técnico al cliente en red), consideramos que en caso se verifique tal hecho, ello no enervaría la característica de automaticidad del servicio digital, pues dichas actividades son prestaciones accesorias de este servicio. En cualquier*

³ Número 113.



Tribunal Fiscal

N° 03271-3-2019

circunstancia la prestación será esencialmente automática, de lo contrario, el mismo no calificará como servicio digital" (subrayado de origen); mientras que en la apelada (folio 6421 anverso y reverso) se señala que "(...) teniendo en cuenta la documentación proporcionada por el contribuyente sobre la operatividad del servicio, la solución que se brinda en ejecución del mismo no es inmediata y tampoco prescinde de la intervención humana, pues conforme se advierte de la documentación analizada, la obtención de la solución tecnológica implica una menor o mayor labor cognitiva (según grado de complejidad del problema) por parte de ingenieros especialistas en telecomunicaciones, distribuidos en distintos niveles, de acuerdo a su grado de especialización. Sin embargo, conforme se ha señalado precedentemente, la normativa del Impuesto a la Renta define los servicios digitales a partir de su "puesta a disposición", es decir, cómo es que se accede a los mismos y no en función a las tareas o actividades que deben llevarse a cabo para cumplir o ejecutar la prestación que constituye el objeto del servicio" (subrayado de origen), reconociendo así que la participación humana ha sido esencial.

Que en atención a las consideraciones antes expuestas, fluye de autos que lo que ha pretendido la Administración en instancia de reclamación es subsanar los defectos en la motivación del reparo efectuado, en uso de su facultad de reexamen.

Que de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que de otro lado, el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que sobre el particular, cabe anotar que si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la facultaba a modificar los fundamentos de los valores emitidos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada ha modificado el sustento o fundamento de los valores impugnados, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindiendo del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la apelada, correspondiendo emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto al contarse con los elementos suficiente para ello, de acuerdo con el artículo 150 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421.

Que de la revisión de los actuados se aprecia que la propia Administración habría reconocido que el reparo por servicios digitales en la modalidad de "Soporte técnico al cliente en red", en los términos que había sido formulado en las resoluciones de determinación impugnadas, carecía de sustento, y en vista de ello procedió a modificar su fundamento en instancia de reclamación; por lo tanto, dado que corresponde analizar el reparo según como fue establecido originalmente, se concluye que éste no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo; y en consecuencia, dejar sin efecto las



Tribunal Fiscal

N° 03271-3-2019

resoluciones de determinación impugnadas⁴.

Que a mayor abundamiento y a título ilustrativo, cabe señalar que este Tribunal en la Resolución N° 5459-8-2018 ha dejado establecido que para que se configure un servicio digital deben concurrir ciertos elementos constitutivos, tales como, que se trate de un servicio; que éste deba prestarse a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red; que se preste mediante accesos en línea; que deba ser esencialmente automático; que dependa de la tecnología de la información, lo que implica que sólo sean viables si existe desarrollo básico de herramientas informáticas; y que además sean utilizados económicamente en el país; precisándose que a fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como servicio digital cuya retribución constituya renta de fuente peruana, es indispensable verificar en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos antes descritos.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.


Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se acredita de la Constancia del Informe Oral N° (folio 6798).

Con los vocales Ramírez Mío, Barrera Vásquez y Toledo Sagástegui e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 28 de abril de 2017 en el extremo impugnado; y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N°

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


RAMÍREZ MÍO
VOCAL PRESIDENTE


BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL


TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL


Farfán Castillo
Secretaria Relatora
BWFC/LC/ra

⁴ Mediante Actas de Reunión de Sala Plena N° 2019-13, 2017-05, 2016-04, 2015-01, 2014-22, 2013-31 y 2010-06 de 5 de marzo de 2019, de 24 de marzo de 2017, 19 de febrero de 2016, 20 de enero de 2015, 24 de octubre de 2014, 21 de octubre de 2013 y 17 de mayo de 2010, se modificó el Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009, estableciéndose en el acápite 76 que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, corresponde declarar nula la apelada y dejar sin efecto el valor.