



Tribunal Fiscal

Nº 05129-4-2024

económico, financiero u otra índole referida a actividades comerciales o industriales, y transferencia de información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Que sobre el particular, sostiene que para que exista una regalía es indispensable que se trate del uso o derecho al uso de derechos que forman parte de las diferentes modalidades de la propiedad, con la finalidad de aprovechar comercialmente la propiedad intelectual; lo cual también se colige de diversos documentos emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). En ese sentido, se pueden distinguir otros conceptos que se pagan a un titular sin que ello constituya una regalía; por ejemplo, en el párrafo 10.1 del Modelo OCDE del Convenio para evitar la Doble Imposición se señala que los pagos efectuados solo como contraprestación por la obtención de derechos exclusivos de distribución de un producto o servicio en un territorio determinado, no constituyen regalías, dado que no se realizan por el uso o la concesión de uso de una categoría de los derechos comprendidos en la definición de regalía.

Que en ese sentido, sostiene que para la OCDE, la característica esencial de la regalía viene constituida por el pago por el uso o derecho al uso de los derechos patrimoniales de alguno de los supuestos antes mencionados; por lo que si lo que se paga no responde a estos conceptos, no nos encontraremos ante una regalía, debiéndose tener en cuenta que los derechos patrimoniales sobre una obra se refieren al contenido económico y a la explotación de esta.

Que de otro lado, sostiene que de lo expuesto en el artículo 12 del referido Modelo OCDE y sus comentarios, puede verificarse que la característica de un contrato "know how" es la comunicación de conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que puedan ser utilizados por cuenta propia; y que para dicha organización, no constituirá know how aquellos casos en los que no se transfieran conocimientos y experiencias especializadas, y solo se trate de la prestación de servicios en los que se incurra en diversos gastos para su ejecución.

Que precisa que en su caso, solo algunos conceptos facturados por Visa y Mastercard calificaban como rentas de fuente peruana, habiendo cumplido en estos casos con efectuar y pagar la retención correspondiente, no obstante, los conceptos observados por la Administración no configuran un supuesto de renta de fuente peruana; y que si bien conforme con los convenios suscritos con los referidos proveedores, los miembros de estas instituciones no se encuentran obligados a pagar regalía alguna, sin embargo, bajo un criterio conservador realizó el análisis de cada concepto facturado y determinó que algunos sí constituían regalías al corresponder al uso o privilegio de usar marcas.

Que al respecto, anotó que en la cláusula 1 del Programa de Tarjetas Visa (Contrato de miembro y licencia de marca registrada de Visa), se exceptúa del pago de regalías por el uso de la marca; y lo mismo ocurre con Mastercard, toda vez que en la cláusula 4 de ha indicado que no se cobran regalías para el uso de las marcas, pero sí se cobran los servicios, bienes y penalidades, entre otros. En ese sentido, con ambas entidades se acordó expresamente que no se pagarán regalías por el uso de la marca (Visa o Mastercard), habiéndose pactado solo el cobro de comisiones, penalidades y servicios, los cuales son puestos a disposición de los miembros y deben ser analizados de manera independiente para determinar si constituyen un supuesto de renta de fuente peruana.

Que refiere que no se encuentra de acuerdo con la calificación de regalía dada a los conceptos confirmados en etapa de reclamación, toda vez que en estos supuestos nos encontramos ante conceptos que constituyen reembolsos o recupero de inversiones, y no retribuyen el uso o privilegio de usar marcas o información relativa a la experiencia comercial.

Que precisa que de conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos; y que se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, a toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que hagan de ellos.



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

Que considera que es aplicable el criterio contenido en la Resolución N° 629-1-2003, según el cual, no corresponde calificar como regalía a aquellos pagos que si bien guardan vinculación directa con el uso de la marca, no implican el cobro por el uso de la marca, y también es aplicable el criterio contenido en la Resolución N° 08118-3-2014, en el cual se señaló que en un contrato de franquicia el único concepto que constituía regalía era el pago por el uso de las marcas registradas, marcas de servicios, nombres comerciales y derechos de autor, mas no respecto a los servicios o cobros relacionados. Agrega que en la Resolución N° 03849-2-2003 se ha señalado que independientemente a la naturaleza del contrato, corresponde que en cada caso se verifique cada uno de los conceptos facturados a efecto de verificar si se trata de un supuesto de renta de fuente peruana o no.

Que alega que Visa y Mastercard a fin de garantizar su posición líder en el mercado de tarjetas de crédito, realiza diversas inversiones en tecnología, seguridad, conservación de la información, publicidad, entre otros, que son necesarias para asegurar la calidad de sus servicios y benefician a todos los bancos miembros, posteriormente, cobran en la proporción que corresponde a todos los bancos usuarios miembros por las inversiones incurridas, lo que no implica un pago por el uso de la marca ni transmisión de conocimientos especializados,

Que en lo referente a los conceptos abonados a Mastercard, por Global Publications, afirma que los parámetros y reglas para el uso de las tarjetas no pueden ser considerados como transmisión de conocimientos técnicos, económicos o financieros, y no ha tomado en consideración la página 392 del Manual en la que se indica los gastos en que incurre Mastercard por manuales, boletines, entre otros, y dichos gastos los cobra en forma proporcional.

Que con relación al concepto Issuer Assesment, indica que este concepto se encuentra explicado en la página 519 del Manual de Mastercard; y que se trata de un cobro efectuado para el recupero de diversas inversiones que realiza este proveedor puestas a disposición de los bancos, como nuevos servicios, desarrollo de productos y tecnología. Por lo tanto, no estamos ante una transferencia de tecnología (conocimiento), ni uso de las marcas sino solo de un recupero de la inversión que realiza Mastercard en ella.

Que explica que generalmente los cobros se efectúan en función de diversas variables, como el volumen de las transferencias, esto es, dependiendo de la cantidad de dinero usado, o por el tipo de tarjeta (puesto que dependiendo de ello el proveedor puede incurrir en mayores costos). En ese sentido, entre los principales conceptos se tiene al denominado "Members services provider usage", el cual es el cobro por el gasto ocasionado al contratar a un proveedor de servicios (por ejemplo, Unibanca) que certifica que una determinada entidad puede tener la calidad de banco emisor. En ese sentido, Mastercard cobra todo lo que invierte en la certificación de los bancos emisores, toda vez que de no pagar por este concepto el banco tendría que contratar los servicios de un tercero para la certificación a fin de calificar como banco emisor.

Que agrega que Mastercard también efectúa el cobro por las inversiones que realiza en tecnología, desarrollo de programas, chips y otros servicios y gastos, así como para reglar el sistema operativo, detección de fraudes y mejora de productos, entre otros.

Que precisa que los cobros se efectúan en función a los siguientes conceptos: 1) *Account* (se cobra a los bancos que usan los servicios en función al número de las transacciones y número de tarjetas emitidas, y es utilizado para cubrir costos y mantenimiento. Los servicios pueden ser visibles y no visibles para los clientes); y 2) *Up grade* (variable para el cobro de los servicios e inversiones y desarrollo que Mastercard realiza).

Que no obstante ello, indica que la Administración señaló que al ser Mastercard una franquicia el importe pagado correspondía a una regalía; y en la etapa de reclamos aquella indicó que este cobro corresponde a una regalía, toda vez que los distintos conceptos por los que se cobra están relacionados con el Informe Trimestral de Miembros (QMR) que elabora Mastercard, el cual constituye un activo de información.

Que al respecto, sostiene que para ello la Administración se sustenta en el documento denominado "Código de Conducta de Mastercard", y concluye que los pagos efectuados corresponden a costos vinculados al



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

uso de la marca; sin embargo, en ese documento no se indica que el cobro analizado se trate de uno relacionado con el uso de la marca por parte de los miembros; por el contrario, tal documento acredita que se trata del reembolso de gastos por las inversiones que incurre Mastercard en favor de sus miembros, tal como es el caso –por ejemplo– de los reportes de información trimestrales, los cuales contienen activos de información relacionados con los clientes e información en poder de Mastercard. El cobro se efectúa por el costo de recopilar, proteger y mantener la información, el cual incluye además los costos de abrir nuevas cuentas, otorgar beneficios a los miembros, gastos de marketing, tecnología, desarrollo de programas, chips y evaluaciones de miembros, entre otros.

Que señala que, según la Administración, este pago se trata de una regalía por el uso de la marca (Mastercard), pero no precisa de qué manera esta última es utilizada.

Que de otro lado, sostiene que la Administración yerra en la fiscalización al señalar que por el hecho de que exista una franquicia se puede afirmar que todos los pagos conllevan el uso de la marca; lo cual es contrario al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8118-3-2014, según el cual no constituyen regalías los servicios adicionales pactados en el contrato de franquicia.

Que añade que otro error de la Administración es señalar que se trataría de una regalía porque los pagos corresponden a los costos vinculados al uso de la marca; no obstante, debe tenerse en cuenta que un pago corresponderá a una regalía cuando se trate de la contraprestación por el uso de marcas registradas, marcas de servicio, nombres comerciales y derechos de autor, mas no respecto a los servicios y/o cobros relacionados a la franquicia, correspondiendo en todo caso verificar cada uno de los conceptos que se encuentran en un contrato de franquicia.

Que indica que incluso en el supuesto que los cobros estuvieran vinculados con el uso de la marca, debe tenerse en cuenta que tema distinto es que la inversión guarde relación con la marca, y otra es que implique el uso de la marca. Cita el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 629-1-2003 a fin de sustentar su posición.

Que precisa que en su caso, el cobro no retribuye el uso de la marca, lo que queda demostrado con el Manual de Mastercard e incluso con el documento citado por la Administración (Código de Conducta de Mastercard); y que el presente gasto (Issuer Assessment) guarda similitud, entre otros, con el *Card Recovery Bulletin Fees (CRB)* y el *Member Card Program*, los cuales fueron levantados por la Administración en instancia de reclamación, en la consideración que no retribuyen el uso de la marca o transmiten conocimientos, ni constituyen otro tipo de renta de fuente peruana, por lo que el mismo criterio debe ser aplicado en este caso.

Que en cuanto al concepto Mastercard University, afirma que Mastercard realiza capacitaciones, para que sus afiliados incrementen sus conocimientos de los programas y servicios, siendo que la descripción del presente servicio se encuentra en el Manual de Mastercard, y se verifica que no corresponde a una transmisión de conocimientos en el sentido señalado en la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, conocimientos especializados no patentables ni se trata de pagos por el uso de las marcas, por lo que la Administración considera indebidamente que se trata de regalías.

Que agrega que la Administración no ha tomado en cuenta que la transferencia de conocimientos a que hace referencia la ley, es únicamente a la relacionada a procesos comerciales o industriales que se haya brindado mediante instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños u otros elementos similares, y por el solo hecho que se haya llevado a cabo talleres, cursos, se haya otorgado materiales no implica que exista transmisión de conocimientos calificados como regalías.

Que respecto a los conceptos abonados a favor de Visa, por Issuing Card Sales Volume, sostiene que se trata de cobros para recuperar la inversión en servicios que se ponen a disposición de los bancos, y de acuerdo a la descripción de la Guía de Visa no se trata de costos vinculados al uso de la marca, siendo además que de tratarse de servicios que guarden vinculación con la marca Visa no corresponden al uso de la misma, cita las Resoluciones N° 08118-3-2014 y 629-1-2003.



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

Que indica que este concepto es similar al Card Recovery Bulleting y el Member Card Program, respecto de los cuales el reparo ha sido levantado en instancia de reclamación, al considerarse que no se trata de cobros por el uso de la marca ni por transmitirse conocimiento.

Que con relación al concepto Tutor Led Courses, afirma que Visa incurre en gastos en capacitaciones para que sus afiliados incrementen sus conocimientos de los programas y servicios que brinda, por lo que dicho cobro corresponde a los gastos y costos incurridos en la organización de estas capacitaciones, por lo que en este caso se trata de un cobro para recuperar la inversión en capacitaciones. Asimismo, en dichas capacitaciones se brinda información general a todos los miembros, no implica transmisión de conocimientos especializados, por ende, no puede considerarse que se trata de regalías.

Que respecto al concepto Visa Gold y Visa Platinum Fees, en la Guía de Visa se indica que se cobra dicho concepto por las cuentas Visa Gold, Platinum, Signature que tengan en sus archivos, pues dicho cobro corresponde al reembolso de inversiones en la emisión y mantenimiento de las tarjetas de crédito y todos los demás costos que implica emitir cada tipo de tarjeta, por lo que no procede calificarlos como regalías.

Que en cuanto al concepto Domestic Issuer, indica que se trata de un pago que realiza el banco emisor de la tarjeta por el hecho de tener una relación contractual con Visa para emitir tarjetas con su nombre en el mismo país en que se van a generar las transacciones, y que en casos similares la Administración ha señalado que se trata de reembolso de gastos.

Que mediante escrito ampliatorio de apelación, de fojas 19723 a 19727, la recurrente sostiene que los conceptos abonados a Visa y MasterCard que califican como reembolso o recupero de inversión deben ser levantados, puesto que no forman parte de la retribución en favor de Mastercard y Visa; lo que afirma que ocurre con los conceptos de MasterCard International: i) Global Publications, ii) Issuer Assessment y iii) Mastercard University, con Visa: i) Domestic Issuer, ii) Tutor Led Courses, iii) Issuing Card Sales Volume, iv) Visa Gold Fees y v) Visa Platinum Fees, siendo además que la determinación efectuada por la Administración ha sido realizada sobre base cierta, mas no sobre base presunta, por lo que la Administración tiene la carga de la prueba a efectos de establecer si dichos conceptos califican como regalías.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración afirma que Mastercard y Visa operan a nivel internacional como franquicias, celebrando acuerdos que involucran el uso de la marca y la utilización de los sistemas de pago, siendo que en el caso de los conceptos cobrados por Mastercard, en cuanto al Global Publications, que corresponde a gastos en que incurre Mastercard por manuales, boletines y otras publicaciones en beneficio de los bancos emisores y al Mastercard University corresponde a capacitaciones; por lo que ambos conceptos se encuentran referidos a transmisión de conocimientos, los cuales califican como pago de regalías.

Que con relación al Issuer Assessment, sostiene que se trata de pagos por la evaluación del emisor abonados trimestralmente, los cobros se encuentran relacionados al Informe Trimestral de Miembros (QMR), el cual constituye un activo de información, los pagos efectuados corresponden a costos vinculados al uso de la marca, teniendo en cuenta que la cuantificación del cargo se realiza en función a las transacciones internacionales efectuadas por las entidades bancarias, quienes deben reportar la información de sus transacciones la cual es procesada por Mastercard para su posterior utilización en el fortalecimiento de la marca, por lo que los cobros se encuentran relacionados al uso de la marca, por ende, califican como regalías.

Que en lo referente a los cobros de Visa, en cuanto al concepto Tutor Led Courses, afirma que corresponde a pagos por capacitaciones realizadas por Visa para que sus afiliados incrementen sus conocimientos de los programas y servicios de la industria bancaria, lo que implica una transmisión de conocimientos, por lo que califican como regalías.



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

Que con relación al concepto Domestic Issuer, indica que se trata de un pago que realiza el emisor de tarjetas por el hecho de tener una relación contractual con Visa para emitir tarjetas con su nombre en el mismo país en el que se van a generar las transacciones, lo cual implica un pago por el uso de la marca, y por ende, dicha pago califica como regalía.

Que en cuanto a los conceptos de Visa Gold y Visa Platinum Fees, señala que se trata del cobro de comisiones por Visa a los emisores de tarjetas por cada cuenta "Visa Oro" y "Visa Platinum", por el cual se retribuye la emisión de cada tarjeta con la marca Visa, esto es, es un cobro por el uso de la marca, por lo que se trata de regalía.

Que en lo referente al concepto Issuing Cards Sales Volume sostiene que corresponde al cobro de una cuota trimestral a los emisores de las tarjetas, por servicio de tarjeta, la cual es cargada a sus miembros, en base a los importes de transacciones internacionales, obtenido del Certificado Operativo Trimestral, y se trata de cargos determinados en función a transacciones en las que se hizo uso de la marca, se trata de un concepto similar al "Issuer Assessment" cobrado por Visa, por lo que tienen la calidad de regalías.

Análisis

Que mediante el Anexo N° 06 de las Resoluciones de Determinación N° [redacted], de fojas 19204 a 19229, la Administración efectuó reparo a diversos conceptos cobrados por Mastercard International y Visa International a la recurrente, al considerar que dichos conceptos calificaban como regalías, y por ende, la recurrente debía efectuar retenciones del Impuesto a la Renta con la tasa del 30%. En cuanto a Mastercard, reparó los conceptos por Global Publications, Global Service, Issuer Assessment, Master Assist, Master Assist ATM, Mastercard University, Member Card Program, y por Visa por Card Recovery Bulleting Fees, Commercial Products Fees and CTS, Global customer Assistance Service Fees, Other Visa Regions Fees, Optional Benefits and Enhancements for consumer Product Fees – Travel Accidents, Miscellaneous / Other Regions y Personal Concierge Service Fees.

Que cabe indicar que la Administración en la resolución apelada, levantó el presente reparo en cuanto a los cobros efectuados por Mastercard por Member Card Program y Global Service, y por Visa por Card Recovery Bulleting Fees, Commercial Products Fees and CTS, Global customer Assistance Service Fees, Other Visa Regions Fees, Optional Benefits and Enhancements for consumer Product Fees – Travel Accidents, Miscellaneous / Other Regions y Personal Concierge Service Fees.

Que en ese sentido, es materia de controversia analizar la naturaleza de los cobros efectuados por Mastercard por Global Publications, Mastercard University y Issuer Assessment, así como los efectuados por Visa por Tutor Led Courses, Domestic Issuer, Issuer Card Sales Volume y Visa Gold y Visa Platinum Fees, a efectos de establecer si califican como regalías para efectos del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1.4 del punto 1 del Anexo 01 al Requerimiento N° [redacted], de foja 18733, la Administración solicitó a la recurrente que detalle y explique los servicios prestados a ella durante el ejercicio 2008 por parte de las empresas no domiciliadas Mastercard International y Visa International, que señale en qué cláusula del contrato se especifica cada servicio y si se ha efectuado la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados por dicho concepto.

Que la recurrente mediante escrito de fecha 23 de abril de 2015, de fojas 17908 a 17970, señaló que, entre otros, de los cobros efectuados por Mastercard International, el concepto Global Publications, corresponde a gastos en que incurre Mastercard por manuales, boletines y otras publicaciones que son de beneficio de sus miembros, no obstante, este no corresponde a servicio alguno, ni genera renta de fuente peruana; el concepto Issuer Assessment, se trata de un cobro por la evaluación del emisor, no existe servicio alguno brindado; el concepto Mastercard University, se trata de un cobro por las capacitaciones que realiza Mastercard, no se trata de servicios brindados en el país, por lo que no califican como renta de fuente peruana.

Que agrega que en cuanto a los cobros de Visa, por Domestic Issuer corresponde a un pago que realiza el banco emisor de las tarjetas por el hecho de originar una relación contractual con Visa para emitir tarjetas



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

Visa, en el mismo país en que se generan las transacciones, por Tutor Led Courses se trata de un cobro que realiza Visa por las capacitaciones que brinda a personal de la recurrente, por Visa Gold y Visa Platinum Fees, corresponde a comisiones cobradas a los emisores por las cuentas Visa Gold, Platinum, que tengan en sus archivos.

Que además, mediante escrito de 27 de mayo de 2015, de fojas 18034 a 18051, la recurrente en cuanto a los cobros de Mastercard, con relación al concepto Issuer Assessment, indicó que se trata de un cobro por recuperar las inversiones realizadas, y se efectúa en función al volumen de transacciones, en la puesta a disposición de servicios a los emisores, desarrollo de productos, tecnología, entre otros, no obstante, no corresponde a transferencia de tecnología. Con relación a los cobros de Visa, señaló en cuanto al concepto Issuing Card Sale Volume que es un cobro similar al Issuer Assessment, por lo que se trata de un cobro para recuperar inversiones, no se trata de transferencia de tecnología; por el concepto Visa Gold Fees y Visa Platinum Fees, reiteró que se trata de comisiones cobradas a los emisores por las cuentas Visa Gold, Platinum que tengan en sus archivos.

Que en el punto 1.4 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 18722 y 18723 vuelta, la Administración da cuenta de los escritos presentados por la recurrente en los que explica en qué consiste cada concepto facturado, e indica las razones por las cuales no efectuó la retención del Impuesto a la Renta.

Que asimismo en el punto 1.7.2.4.2. del referido Anexo 01 del citado resultado de requerimiento, de fojas 18685 a 18689 vuelta, la Administración indicó que los cobros efectuados por Mastercard califican como regalías, entre los cuales, se encuentra el concepto Global Publications, por el cual señala que estando a que Mastercard es una franquicia y como tal ofrece a sus miembros el derecho a usar su marca, la transmisión de know how, y por ende, la transmisión de conocimientos a través de manuales, boletines y otras publicaciones, por lo que tal cobro califica como regalías, de acuerdo al artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, de modo tal que la recurrente debía efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta con la tasa del 30%.

Que en cuanto al concepto Issuer Assessment, se trata del pago anual sobre las cuentas, el volumen de transacciones, por la evaluación que se hace del emisor para efectos de establecer si el franquiciante, esto es, el banco emisor reúne y cumple las características que se requiere, por lo que el pago de esta evaluación es producto de la franquicia Mastercard; de lo cual determina que dicho pago corresponde a una regalía, por la que se debió efectuar la retención del 30% del Impuesto a la Renta. En lo referente al concepto Mastercard University, señala que se trata de cobro por capacitaciones, lo que corresponde a una transmisión de conocimientos y por ende, califica como regalía, debiendo efectuarse la retención del 30% del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1.7.2.5.2 del citado Anexo 01 del mencionado resultado de requerimiento, de fojas 18671 a 18676 vuelta, la Administración indica los cobros efectuados por Visa que considera que califican como regalías, entre los que se encuentra, el concepto Domestic Issuer, que corresponde a un cobro por iniciar una relación contractual con Visa para emitir tarjetas con su nombre, por lo que califica como regalía. Afirma que el concepto Issuing Card Sales Volume, se cobra por cuota trimestral a los emisores de las tarjetas, por volumen de gasto consolidado de todos los programas de tarjetas y de todos los bancos patrocinados, por lo que estos cobros califican como regalías.

Que agrega que el concepto Tutor Led Courses, corresponde al cobro de capacitaciones, por lo que al tratarse de transmisión de conocimientos, califica como regalías. El concepto Visa Gold y Visa Platinum Fees, corresponde al cobro a los emisores por cada cuenta de Visa Oro y Visa Platinum, por lo que se cobra por emitir tarjetas y se calcula en función al monto en dólares de cada cuenta, se trata de un cobro por regalías.

Que mediante el Requerimiento N° _____ y su Anexo 1, de fojas 18654 y 18655, la Administración en virtud del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que desvirtúe las referidas observaciones a los conceptos que calificaban como regalías, por los cuales debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta con la tasa del 30%, por los conceptos cobrados por Mastercard por Global



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

Publications, Mastercard University y Issuer Assessment, entre otros, y Visa, por Domestic Issuer, Issuing Card Sales Volume, Tutor Led Courses y Visa Gold y Visa Platinum Fees, entre otros, de fojas 18671 a 18676 vuelta, 18685 a 18689 vuelta, bajo los mismos fundamentos antes señalados.

Que la recurrente en respuesta a dicho requerimiento, presentó el escrito de fojas 18512 a 18563, en el que afirmó, entre otros, que por los conceptos que la Administración considera que deben ser calificados como regalías, sostuvo que no se puede considerar como regalías todo concepto que forme parte de las franquicias, y se presume que tiene suscrito un acuerdo de franquicia con Mastercard y Visa, cita las Resoluciones N° 08118-3-2014, 03849-2-2003 y 629-1-2003 para sostener que los cobros acotados no califican como regalías. En cuanto a los cobros de Mastercard, indicó que el concepto Global Publications, se encuentra referido a un cobro por los gastos en que incurre Mastercard por realizar manuales, boletines y otras publicaciones que son de beneficio de todos los bancos miembros; el concepto Issuer Assessment, se trata de un cobro para recuperar inversiones que realiza Mastercard por contratar proveedores de servicios, inversiones en tecnología, desarrollo de programas, entre otros, y que tal cobro no se efectúa por el uso de la marca, pese a que guarda vinculación directa con la marca Mastercard, y por ende, no califica como regalía; el concepto Mastercard University, corresponde a un cobro por las capacitaciones que realiza Mastercard, no obstante no se trata de una transmisión de conocimientos en el sentido señalado en la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, conocimientos especializados no patentables, ni se trata del pago por el uso de la marca, por lo que no califica como regalía.

Que con relación a los cobros efectuado por Visa, por el concepto Domestic Issuer, se trata de un pago que realiza el banco emisor de tarjetas por iniciar una relación contractual con Visa, para emitir marcas con su nombre en el mismo país en que se van a generar las transacciones, y no se trata de un pago por transmisión de conocimientos ni por el uso de la marca; el concepto Issuing Card Sales Volume, señala que se trata de un concepto similar al Issuer Assessment efectuado por Mastercard, por lo que se trata de un cobro para recuperar inversiones, en la que no existe transmisión de conocimientos ni es un pago por el uso de la marca, y no puede ser considerado como regalía por el solo hecho de tener la presencia de una franquicia; el concepto Tutor Led Courses, efectúa cobros por los cursos tomados por el personal de la recurrente, no obstante, no se trata de transmisión de conocimientos especializados no patentables, por lo que no califica como regalía; el concepto Visa Gold y Visa Platinum Fees, sostiene que se trata de cobros por comisiones a los emisores de tarjetas por las cuentas Visa Gold, Visa Platinum que tengan en sus archivos, no obstante, no se trata de cobros por el uso de la marca, por lo que no califica como regalía.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 18587 a 18650, la Administración procedió a mantener las observaciones a los cobros efectuados por Mastercard, por, entre otros, el concepto Global Publications, que se trata de reembolso de gastos incurridos en manuales, boletines y otras publicaciones, de lo que afirma que tales pagos son por transmisión de conocimientos; el concepto Issuer Assessment, se trata de una recuperación de inversiones que se realiza en función al número de transacciones y número de tarjetas emitidas, por lo que dicho pago se efectúa por ser Mastercard una franquicia, lo que incluye tanto transmisión de conocimientos como el uso de la marca; el concepto Mastercard University, se encuentra referido a un cobro por transmisión de conocimientos a través de capacitaciones que realiza Mastercard. En consecuencia, sostuvo que tales cobros califican como regalías para efectos del Impuesto a la Renta.

Que agrega en cuanto a los cobros efectuados por Visa, entre otros, por el concepto Domestic Issuer, que corresponde al cobro por iniciar una relación contractual con Visa, para emitir tarjetas con la marca Visa, por tanto es un pago por el uso de la marca; el concepto Issuing Card Sales Volume, se trata de un cobro que efectúa Visa como franquicia, y tienen como destino tanto el uso de la marca como la transmisión de conocimientos, y se trata de costos propios de una franquicia, por lo que Visa pretende recuperar su inversión; el concepto Tutor Led Courses, se trata de capacitaciones brindadas por Visa, por lo que se efectúa por la transmisión de conocimientos; y el concepto Visa Gold y Visa Platinum Fees, que se cobra a los emisores por cada cuenta de Visa Oro y Visa Platinum, es por tener dichas cuentas, esto es, por el uso de la marca. En ese sentido, considera que tales cobros califican como regalías para efectos del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

Que el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señalaba que estaban sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtuvieran los contribuyentes que, conforme con las disposiciones de dicha ley, se consideraran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas ni la ubicación de la fuente productora, siendo que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recaería solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 9 de la citada ley⁴⁵, 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 consideran rentas de fuente peruana, las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país. Agrega que tratándose de las regalías a que se refiere el artículo 27, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto en el país.

Que el inciso c) del artículo 71 de la mencionada ley establece que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que de acuerdo con el artículo 76 de la referida ley, las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de dicha ley, según sea el caso.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 56 de la referida ley, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% en el caso de regalías.

Que el inciso g) del artículo 39 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, disponía que los contribuyentes que efectuasen las operaciones señaladas en el segundo párrafo del artículo 76 de la Ley con no domiciliados, debían cumplir con abonar la retención en el mes en que se realiza el registro contable de dichas operaciones, sustentada en el comprobante de pago emitido de conformidad con el reglamento respectivo o, en su defecto, con cualquier documento que acredite la realización de aquéllas.

Que el artículo 27 de la mencionada ley prevé que cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. Agrega que se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

Que el último párrafo del artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prescribía que las transferencias de conocimiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27 de la ley eran aquéllas relativas a conocimientos especializados que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial, técnico o científico.

Que en la Resolución N° 04804-1-2021 este Tribunal precisó que la nota distintiva entre el contrato de know how y el contrato de prestación de servicios radica en que en este último el locador presta los servicios,

⁴⁵ Sustituido por lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 945.



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

esto es, despliega una actividad en favor del prestatario o comitente, que pueden requerir que haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transmite (cede) a la otra parte; mientras que el primero encierra la transmisión de conocimientos especializados (a través de instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos, etc.) en el que el cedente no realiza nada más que no sea suministrar la información especializada.

Que asimismo, en la Resolución N° 09329-8-2015, este Tribunal a efecto de distinguir un servicio de asistencia técnica respecto de un concepto vinculado al know-how, ha precisado que en el caso de los contratos de know-how se configura una renta pasiva porque comprende solo una obligación de dar un determinado intangible, información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica sin involucrar ningún tipo de asesoramiento o consejo.

Que a nivel doctrinario se ha conceptualizado a las regalías como: *"Cantidad o contraprestación que se paga en dinero por virtud del uso o goce temporal de bienes o derechos ajenos (registrados por un tercero), por el licenciataria a favor del licenciante, que puede ser fijada proporcionalmente en función de las ventas, producción, productividad o utilidades, en los contratos de licencia de marcas, patentes, procedimientos, conocimientos técnicos o transferencia de tecnología (know-how), por derechos de autor (copyright), etcétera"*⁴⁶

2.1. Mastercard International

i) Global Publications

Que de acuerdo con lo indicado en el Anexo N° 6 de las Resoluciones de Determinación N° de fojas 19224 a 19226, la Administración señala que este concepto se cobra por los manuales, boletines y otras publicaciones que se entregan por parte de Mastercard a sus miembros, con la finalidad de tener una identidad corporativa, y que el negocio continúe de la mejor manera por el conocimiento transmitido de Mastercard a sus miembros. Agrega que estos manuales o boletines son un beneficio para los que usen la firma Mastercard, dado que se está transfiriendo un conocimiento y sólo a los que usen la firma Mastercard.

Que según se aprecia del Manual de Mastercard, el concepto Manuales y Publicaciones – PB⁴⁷, de foja 18111, en cuanto a este concepto se indica que Mastercard produce una variedad de documentos para las consultas de los miembros, que el Servicio de Publicaciones es el servicio bajo el cual se factura a los miembros de Mastercard por los manuales, boletines y otras publicaciones producidas por el Departamento de Manuales y Publicaciones, asimismo, se indica una lista sobre las distintas publicaciones realizadas por Mastercard, entre las que se encuentran, boletines de operaciones, boletines de finanzas a nivel global, de América Latina, de Estados Unidos, guías, reglas y procedimientos, manuales de información, entre otros.

Que estando a lo expuesto, se aprecia que Mastercard efectúa el presente cobro por las diferentes publicaciones que realiza y que brinda a sus miembros, los que incluyen boletines, manuales, reglamentos y guías, esto es, una serie de publicaciones, de las cuales, algunas se encuentran destinados a brindar información general sobre finanzas a nivel local y mundial, o que indican las reglas a las que están sujetos los referidos miembros.

Que en ese sentido, de modo contrario a lo afirmado por la Administración, de la documentación obrante en autos, no se acredita que Mastercard al poner a disposición de la recurrente, las referidas publicaciones, haya efectuado transmisión de conocimientos especializados a favor de esta última, puesto que del detalle de las publicaciones citadas en el referido manual, se evidencia que algunas de éstas tienen mero carácter informativo.

⁴⁶ Garido Márquez, Salvador. Regalías pagadas: ¿Se trata de una inversión o de un gasto para efectos del ISR? Recuperado de la dirección web: <http://www.ccpm.org.mx/avisos/97-101Regalias.pdf>.

⁴⁷ Según se verifica a foja 19009, los cobros efectuados por el concepto Global Publications, tiene las siglas PB.



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

Que en consecuencia, los cobros efectuados por Mastercard por el presente concepto no califican como regalías, de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede levantar el reparo en este extremo y revocar la resolución apelada en este extremo.

ii) Mastercard University

Que de conformidad con el Anexo N° 6 de las Resoluciones de Determinación N° de fojas 19218 y 19219, la Administración señala que el cobro se realiza por la transmisión de conocimientos de los programas y servicios en la industria bancaria que Mastercard brinda, referido a sus actividades comerciales, por lo que dicho cobro corresponde al pago por regalías, de modo tal que correspondía efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta con la tasa del 30%.

Que a foja 18442, se aprecia del Manual de Mastercard, que se describe el concepto Mastercard University, como un cobro que se efectúa a los miembros, por folletos, libretas y diplomas.

Que de lo expuesto se aprecia que lo indicado en el Manual de Mastercard por el referido concepto, difiere de lo afirmado por la Administración, puesto que dicho cobro se efectúa por los folletos, libretas y diplomas que brinda Mastercard a sus miembros, lo que no acredita que se trate de alguna capacitación realizada por Mastercard que conlleve una transmisión de conocimientos especializada, que conlleven a calificar tales cobros como regalías.

Que estando a que la Administración no ha acreditado que el presente cobro corresponda ser calificado como regalías, a efecto del Impuesto a la Renta, y por tanto, la recurrente no se encontraba obligada a efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta con la tasa del 30%, procede revocar el reparo en este extremo y la resolución apelada en este extremo.

iii) Issuer Assessment

Que según el Anexo N° 6 de las Resoluciones de Determinación N° de fojas 19221 a 19223, la Administración señala que si bien no se trata del cobro de un servicio sino de la recuperación de una inversión, corresponde al costo que debe asumir Mastercard, al operar como una franquicia, puesto que los conceptos que se paguen por las franquicias con prescindencia del nombre que se les dé, califican como regalías, siendo además que dicho cobro se efectúa sobre las cuentas del volumen de transacciones y número de tarjetas emitidas, y por ende, al calificar como regalías, la recurrente debió efectuar la retención del Impuesto a la Renta con la tasa de 30%.

Que en la resolución apelada, de fojas 19452 y 19453 vuelta, la Administración señala que el contrato de franquicia tiene una naturaleza compleja y en el cual convergen diferentes figuras propias de otros contratos, por lo que para fines tributarios corresponde analizar cada una de ellas a efectos de establecer si los beneficios que originan constituyen regalías para efectos del Impuesto a la Renta, cita además, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08118-3-2014, según la cual, en un contrato de franquicia pueden existir servicios complementarios y necesarios para el desarrollo de la actividad cuya contraprestación puede no calificar como regalía, por lo que corresponde analizar cada operación para otorgarle tal calificación. En ese sentido, en cuanto al presente concepto, considera que se trata de un costo relacionado al uso de la marca, puesto que Mastercard debe procesar la información brindada de manera trimestral, para lograr el fortalecimiento de la marca.

Que de lo anterior, se tiene que en la resolución apelada, la Administración modificó el fundamento del reparo, puesto que al emitir la resolución de determinación consideró que se trata de un costo asociado a Mastercard como franquicia, y en la resolución apelada afirmó que se trataba de un costo únicamente relacionado al uso de la marca.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por 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, precisándose que mediante



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que según el numeral 2 del artículo 109 del mismo código, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150 del citado código, modificado por 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, y que 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 de conformidad con el mencionado artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultada a modificar el sustento y motivación de los reparos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo bajo análisis en la instancia de reclamación, ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del citado código, corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, y al no encontrarse debidamente sustentado el reparo en este extremo, procede dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 1 en este extremo y declarar fundada la reclamación en dicho extremo.

2.2. Visa International

i) Tutor Led Courses

Que de acuerdo con el Anexo N° 6 de las Resoluciones de Determinación N° de fojas 19206 y 19207, la Administración consideró que el cobro realizado por este concepto, correspondía a la transmisión de conocimientos que brinda Visa a sus miembros, mediante capacitaciones, por lo que corresponde que sea calificado como regalía para efectos del Impuesto a la Renta, y por ende, la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta.

Que de la revisión de la Guía de Visa, de foja 18244 vuelta, se aprecia que en ella se señala que los servicios de capacitación de Visa ofrecen una gama de productos diseñados para aumentar el conocimiento y las habilidades del personal que trabaja en la industria de las tarjetas bancarias. En mercados de toda la región se llevan a cabo cursos y seminarios que cubren temas de Visa y de la industria. Los cursos están disponibles a través de los servicios de capacitación de Visa que se muestran a continuación.

Que luego de ello se enumera una lista de cursos "Tutor-Led Courses" (*cursos dirigidos por tutores*), en los que se aprecia cursos, entre otros, de gestión de riesgos, resolución de controversias, gestión de relación con los clientes, sobre rentabilidad.

Que de lo expuesto, se aprecia que bajo el presente concepto, Visa brinda un servicio de capacitación a sus miembros, y en específico, al personal de la recurrente sobre temas financieros o propios de las tarjetas bancarias o del rubro de la banca, en general, lo que no implica una transmisión de conocimientos especializados (a través de instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos, etc.), lo que en doctrina se denomina "know how", por lo que el cobro efectuado bajo este concepto, no califica como regalías.



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

Que en consecuencia, la recurrente no se encontraba obligada a efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta con la tasa del 30%, por los cobros que se le efectuaron bajo este concepto, y por tanto, corresponde levantar el reparo en este extremo y revocar la resolución apelada en este extremo.

ii) Domestic Issuer

Que en el Anexo N° 6 de las Resoluciones de Determinación N° 19213 y 19214, se aprecia que la Administración se sustenta en lo señalado por la recurrente y considera que el cobro realizado por este concepto corresponde a una retribución por el uso de la marca Visa en la emisión de tarjetas, por lo que este concepto lo califica como regalía y, concluye que la recurrente se encontraba obligada a efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta con la tasa de 30%.

Que la recurrente a fojas 17940 y 18521, señala que el presente concepto corresponde a un pago que se realiza por el solo hecho de originar una relación contractual con Visa para emitir tarjetas con su nombre en el mismo país en que se van a generar las transacciones.

Que de lo expuesto no se aprecia que se hubiere acreditado como lo considera la Administración, que se trate del cobro por el uso de la marca Visa, por lo que no corresponde que sea calificado como regalía.

Que en ese sentido, la Administración no ha sustentado debidamente el reparo en este extremo, por lo que corresponde revocar el reparo y la resolución apelada en este extremo.

iii) Visa Gold y Visa Platinum Fees

Que según el Anexo N° 6 de las Resoluciones de Determinación N° 19205 y 19206, la Administración se sustenta en lo afirmado por la recurrente, para establecer que se trata de una comisión que se cobra a los emisores "Visa Oro" y "Visa Platinum" por cada cuenta de "Visa Oro" y "Visa Platinum" en su cartera, y por ende, corresponde al cobro por el uso de la marca.

Que no obstante ello, según se verifica a foja 17917, la recurrente únicamente afirma que el cobro se efectúa a los emisores de tarjetas por las cuentas Visa Gold, Platinum y Signature que tengan en sus archivos, contrariamente a lo sostenido por la Administración.

Que de igual forma, en la Guía de Visa, de foja 19263, únicamente se indica que este concepto corresponde al cobro de tarifas que se cobran a los emisores de Visa Gold por cada Cuenta Visa Gold en su portafolio, así como a los emisores de Visa Platinum por cada cuenta Visa Platinum en su portafolio, asimismo, se observa que las tarifas se cobran en dólares por cada cuenta.

Que en ese sentido, de autos no se encuentra acreditado que el presente cobro se haya realizado por el uso de la marca, y por tanto que corresponda ser calificado como regalía, como sostiene la Administración, por lo que el reparo en este extremo no se encuentra debidamente sustentado, procediendo revocar el reparo y la resolución apelada en este extremo.

iv) Issuing Card Sales Volume

Que en el Anexo 6 de las Resoluciones de Determinación N° 19210 y 19211, la Administración señala que si bien no se trata del cobro de un servicio sino a la recuperación de una inversión, corresponde al costo que debe asumir Visa, al operar como una franquicia, puesto que los conceptos que se pagan por las franquicias independientemente del nombre que se les dé, califican como regalías, siendo además que dicho cobro se efectúa sobre las cuentas del volumen de transacciones, y por ende, al calificar como regalías, la recurrente debió efectuar la retención del Impuesto a la Renta con la tasa de 30%.

Que en la resolución apelada, de fojas 19452 y 19453 vuelta, la Administración señala que el contrato de franquicia tiene una naturaleza compleja y en el cual convergen diferentes figuras propias de otros



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

contratos, por lo que para fines tributarios corresponde analizar cada una de ellas a efectos de establecer si los beneficios que originan constituyen regalías para efectos del Impuesto a la Renta, cita además, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08118-3-2014, según la cual, en un contrato de franquicia pueden existir servicios complementarios y necesarios para el desarrollo de la actividad cuya contraprestación puede no calificar como regalía, por lo que corresponde analizar cada operación para otorgarle tal calificación. En ese sentido, en cuanto al presente concepto, considera que se trata de un costo relacionado al uso de la marca, puesto que Visa que debe procesar la información brindada, para lograr el fortalecimiento de la marca.

Que de lo anterior, se tiene que en la resolución apelada, la Administración modificó el fundamento del reparo, puesto que al emitir la resolución de determinación consideró que se trata de un costo asociado a Visa como franquicia, y en la resolución apelada afirmó que se trataba de un costo únicamente relacionado al uso de la marca.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por 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, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que según el numeral 2 del artículo 109 del mismo código, son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150 del citado código, modificado por 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, y que 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 de conformidad con el mencionado artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultada a modificar el sustento y motivación de los reparos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo bajo análisis en la instancia de reclamación, ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del citado código, corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el reparo en este extremo, procede dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° en este extremo y declarar fundada la reclamación en dicho extremo.

Que estando al pronunciamiento emitido sobre el presente reparo, no resulta necesario emitir pronunciamiento sobre los alegatos de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 05129-4-2024

II. Resoluciones de Multa N°

Argumentos de la recurrente

Que señala que al corresponder que se levanten los reparos por Retenciones al Impuesto a la Renta – No Domiciliados, procede que se dejen sin efecto las resoluciones de multa.

Argumentos de la Administración

Que la Administración, en cuanto a las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, señala que se sustentaron en los reparos por servicios digitales y regalías efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta – no domiciliados, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

, las cuales fueron confirmadas parcialmente en dicha instancia, por lo que consideró que se acreditó la comisión de la referida infracción, y por tanto, procedió a reliquidar las sanciones impuestas.

Análisis

Que las Resoluciones de Multa N° de fojas 19156 a 19179, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que de acuerdo con el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, aprobada por el anotado decreto legislativo, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no retenido o no percibido.

Que las citadas resoluciones de multa se sustentan en los reparos al Impuesto a la Renta – Retenciones No Domiciliados de enero a diciembre de 2008, por omisión a la retención del impuesto por servicios digitales y regalías, que se encuentran contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

y considerando que en la presente instancia se han mantenido algunos de ellos y levantado otros corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de dichas sanciones de multa, debiendo, por tanto, revocarse la resolución apelada en tal extremo, a efecto que la Administración proceda a reliquidar dichas sanciones conforme con lo expuesto.

Que finalmente, en cuanto a que la recurrente alega que la resolución apelada no se encuentra debidamente motivada, al no haber indicado las razones por las cuales las operaciones deben ser calificadas como servicios digitales o regalías, por lo que debe declararse su nulidad, y cita las Resoluciones N° 04801-5-2006, 05060-5-2006, 08313-1-2007, 09056-1-2007 y 14722-10-2010, cabe indicar que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que cumple con indicar los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, por lo que ha sido emitido de conformidad con el artículo 129 del Código Tributario, no habiendo incurrido en causal alguna establecida en el artículo 109 del Código Tributario, al respecto, por lo que no resulta aplicable el criterio contenido en las resoluciones citadas por la recurrente, y por tanto, no procede amparar la nulidad invocada.

III. Devolución

Que la recurrente afirma que existen supuestos en que efectuó pagos por error, puesto que realizó pagos por Retenciones del Impuesto a la Renta pese a que no existía renta de fuente peruana, por lo que se debe reconocer la existencia de pagos indebidos o en exceso.