



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

servicios prestados. **En consecuencia, corresponde estimar los referidos agravios bajo el razonamiento aquí desarrollado.**

(...)

IV. DECISIÓN:

Por estos fundamentos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 138 de la Constitución Política del Estado, y con lo establecido por el artículo 364 del Código Procesal Civil (...);

RESOLVIERON:

1. **REVOCAR** la sentencia contenida en la resolución número doce, de fecha 29 de setiembre de 2022 (...), que declaró infundada la demanda, **REFORMÁNDOLA** se declara **FUNDADA** la demanda. En consecuencia, **NULA** la RTF N° 06233-4-2020, debiendo el Tribunal Fiscal emitir una resolución pronunciándose sobre el fondo de los reparos y teniendo en cuenta los parámetros de la presente sentencia.

(...)"

Que teniendo en cuenta los considerandos expuestos en la mencionada sentencia, corresponde que esta instancia emita nuevo pronunciamiento sobre la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N° , emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante la Carta N° y Requerimiento N° notificados el 3 de julio de 2014, de fojas 1095 a 1097 y 1102, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial por retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de enero a diciembre de 2011, como consecuencia del cual emitió los siguientes valores:

- Resoluciones de Determinación N° de fojas 1261 a 1303, por retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de enero a diciembre de 2011, por reparo por servicios declarados como asistencia técnica prestados por los proveedores no domiciliados Corporación para la Responsabilidad Social – Responder (Colombia) y Ateliers Jean Nouvel SAS (Francia).
- Resoluciones de Multa N° de fojas 1304 a 1313, por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los mencionados reparos y las sanciones de multa vinculadas se encuentran conforme a ley.

Resoluciones de Determinación N°

Que el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que de las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1292, 1293, 1295, 1296, 1298 y 1300, se advierte que dichos valores fueron emitidos por las retenciones del Impuesto a la Renta – No



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

Domiciliados de abril, junio, agosto, setiembre, noviembre y diciembre de 2011, sin efectuarse reparo alguno por el citado concepto y períodos, conforme con las declaraciones juradas presentadas por la recurrente, presentadas mediante los Formularios Virtuales PDT y según se aprecia en el Anexo N° 1 de los citados valores, de foja 1291, por lo que al encontrarse dichos actos conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

i. Servicios declarados como asistencia técnica prestados por el proveedor no domiciliado Corporación para la Responsabilidad Social – Responder (Colombia)

Que la recurrente señala que la Administración reparó los servicios brindados por el proveedor no domiciliado Corporación para la Responsabilidad Social, en la consideración que debieron estar gravados con la tasa del 30% al no calificar como asistencia técnica, por cuanto no cumplen con ser necesarios para el desarrollo de su actividad productiva o comercializadora.

Que al respecto, anota que en el desarrollo de su negocio identificó que tratándose de viviendas de tipo social o masivas, es común la presencia de conflictos entre los propietarios por el número considerable de estos, lo que usualmente desincentiva a las personas adquirir una vivienda de este tipo, por ello a fin de potenciar su negocio desarrolló en conjunto los distintos aspectos que conllevan vivir en comunidad, entre ellos el Programa de Acompañamiento Social (PAS), el cual forma parte de la oferta de valor agregado que brinda a sus clientes, cuya finalidad es la de incrementar las ventas de sus proyectos, al ser un elemento diferenciador. El objetivo del mencionado programa es orientar a sus clientes al desarrollo de una cultura basada en el cuidado del entorno en beneficio de las familias del conjunto residencial, generando su satisfacción con el producto vendido al vivir en un ambiente de cuidado de la propiedad y relaciones armoniosas, por tal motivo contrató al citado proveedor a fin de que le preste un servicio de asistencia técnica que comprenda el desarrollo y consolidación del referido programa, ya que no contaba con los conocimientos para llevarlo a cabo por sí sola.

Que considera que lo "necesario" no debe ser entendido como lo imprescindible, sino como aquello que coadyuva al desarrollo del negocio; y que dicho término también es empleado en otros artículos de la Ley del Impuesto a la Renta, por ejemplo, en el artículo 37; y que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18368-8-2012 se reconoce que el concepto de "necesario" se adoptó del criterio vertido en el Informe N° de el cual ha sido variado mediante el Informe N° de obligatorio cumplimiento para la Administración.

Que sostiene que en la medida que su negocio inmobiliario está orientado a viviendas de interés social, la asistencia técnica brindada por el proveedor para proporcionarle conocimientos especializados en tal campo y consolidar el PAS como herramienta para desarrollar su actividad y mejorar la venta de tales viviendas, resulta necesaria en los términos del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que el PAS al ser un elemento determinante para sus clientes en la adquisición de inmuebles, constituye una obligación de ineludible cumplimiento al haberse publicitado como parte de su valor agregado, el mismo que influyó en la entrega del Reglamento Interno que permite a los nuevos propietarios regular la propiedad y establecer relaciones armoniosas entre los vecinos⁷.

Que en ese sentido, considera que si bien dicho programa no se encuentra previsto en los contratos de compraventa de inmuebles, ello no enerva su obligación de brindar el PAS a favor de sus clientes con ocasión de la venta de los departamentos, teniendo en cuenta que debía cumplir con los términos y condiciones expresamente ofrecidos al consumidor, tanto en el texto del contrato como en la publicidad. Cita lo establecido en los artículos 1351 y 1361 del Código Civil, así como el artículo 18 del Código de Protección al Consumidor y la Resolución N°

⁷ La recurrente señala que, de los contratos de compraventa de inmuebles, se puede apreciar que en su calidad de vendedora se encontraba obligada a elaborar y entregar el Reglamento Interno, para lo cual necesitó la asistencia del proveedor del exterior.



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

Que asimismo, refiere que el hecho que el PAS sea un servicio de post venta de cara al adquirente, no afecta que el servicio prestado por el proveedor no domiciliado a su empresa sea necesario para el negocio (incrementar las ventas); y que la Administración parte de una premisa equivocada que es considerar al servicio analizado como uno de publicidad.

Que a su vez, indica que la Administración considera que el PAS es una actividad accesoria al giro de su negocio, sin embargo, el hecho que su giro sea el desarrollo de actividades inmobiliarias no enerva que el servicio brindado sea necesario para desarrollar su negocio; por lo que aquella confunde el servicio prestado a su empresa y su utilización en beneficio de su actividad. Además, debe tenerse en cuenta que no solo se dedica a la construcción, contrariamente a lo que señala la Administración.

Que de otro lado, considera indebido el cuestionamiento al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en el inciso f) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta; y cita lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario y el numeral 63 del Glosario de Fallos de este Tribunal.

Que agrega que en el supuesto negado que se mantenga la posición que los servicios analizados no califican como asistencia técnica por no ser necesarios, la renta pagada por su prestación únicamente debería gravarse con la tasa de 30% por la parte ejecutada en el territorio nacional; y que dichos servicios involucraron una serie de actividades realizadas principalmente en Colombia y con menor presencia en Perú, debido a que la elaboración de los informes fue llevada a cabo en aquel país, siendo que el personal de su proveedor ingresó al Perú únicamente para las labores que requerían necesariamente de presencia física como la asesoría en los talleres, reuniones, verificación de las instalaciones de las construcciones, entre otros. Invoca los Informes N°

Que precisa que la proporción de horas facturadas correspondiente a los servicios ejecutados, tanto en el territorio nacional como en Colombia, es como sigue: 78% - Trabajos realizados en las oficinas del proveedor (516 horas), y 22% - Trabajos realizados en Perú (148 horas). Cita el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06872-3-2002 a fin de sustentar su posición.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 1528 a 1538, agrega que adquirió los servicios del proveedor no domiciliado para que pueda transmitirle sus conocimientos especializados en temas de responsabilidad social en viviendas.

Que indica que, en el año 2011, además de los condominios que vendía, ofrecía públicamente el servicio de PAS⁸, por lo que los clientes esperaban recibirlo una vez adquirido el departamento que formaba parte del condominio.

Que sostiene que el concepto de "necesidad", para efectos de calificar un servicio de asistencia técnica, comprende los servicios que permitan mejorar, modernizar, renovar, desarrollar u optimizar el proceso de comercialización o prestación de servicios de cualquier actividad realizada por el usuario, por lo que no cabe entender que la necesidad implica únicamente que sin estos servicios no se habría podido realizar la actividad.

Que de otro lado, menciona que existen criterios diversos de la Administración sobre la interpretación del sentido y alcance del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto al requisito de "necesidad" de la asistencia técnica, por lo que existe duda razonable respecto de dicha interpretación y, a su vez, una dualidad de criterio por parte de aquella al interpretar el sentido y alcance del citado artículo; por lo que corresponde que al amparo de lo establecido en los numerales 1 y 2 del artículo 170 del Código Tributario, se le dispense de intereses y sanciones. Cita los Informes N°

a fin de sustentar su solicitud, así como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9327 de 14 de mayo de 1974, 07878-A-2007 y 07957-A-2015.

⁸ La recurrente indica que este programa luego fue denominado "AYNI", el que a la fecha aún es ofrecido por su empresa.



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

Que por su parte, la Administración señala que la característica de "necesidad" de los servicios establecida en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se cumpliría siempre que estos sean esenciales para desarrollar la actividad de la recurrente, y cuya ausencia implicaría que tal actividad no pueda desarrollarse o no se efectúe con la eficiencia y productividad esperadas; debiendo existir una relación directa entre el servicio que se pretende calificar como asistencia técnica y el proceso o actividad que constituye la fuente de ingresos de aquella.

Que al respecto, anota que la recurrente obtiene ingresos gravados por la venta de departamentos y estacionamientos construidos o por construir en complejos inmobiliarios para uso de vivienda; y que de la revisión a los contratos que celebró con sus clientes, se aprecia que aquella no asumió como obligación a favor de estos brindar el PAS para los proyectos comercializados, por lo que dicho programa constituye un servicio accesorio a su actividad principal, no siendo determinante para la realización de sus actividades económicas (construcción de viviendas y su comercialización).

Que considera que la recurrente no ha demostrado que el servicio prestado por el proveedor no domiciliado incida o sea indispensable para lograr la comercialización de los inmuebles, más aún, este es un servicio brindado a los clientes con posterioridad a la suscripción de los contratos y entrega de los citados inmuebles. De igual manera, precisa que la recurrente no acreditó documentariamente que solo el 22% de la prestación del servicio se llevó a cabo en el territorio nacional, como alega, lo que además es contradictorio con la retención que efectuó sobre el total de las facturas observadas.

Que mediante su escrito de alegatos se remite a los argumentos antes esbozados, de foja 1516.

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N°

de fojas 1271 a 1288, emitidas por las retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de enero, marzo, mayo, julio y octubre de 2011, se advierte que la Administración efectuó reparos por las prestaciones recibidas de la empresa no domiciliada Corporación para la Responsabilidad Social – Responder al considerar que no se encontraba acreditado que sean necesarias en el proceso productivo y, por tanto, no debía aplicarse la alícuota de 15% sino de 30% para efectuar la respectiva retención, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado, y señalando como base legal al inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1424⁹, en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso j) del artículo 9 de la aludida ley, aplicable al caso de autos, señala que en general y cualquiera fuera 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 la obtenida por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país.

Que el inciso c) del artículo 71 de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, preceptúa 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 aludida ley, modificado por la Ley N° 29645¹⁰, 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.

⁹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

¹⁰ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 2010.



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

Que el inciso f) del artículo 56 de la mencionada ley, incorporado por la Ley N° 28442¹¹, establece que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 15% a la asistencia técnica. Agrega dicho inciso que el usuario local deberá obtener y presentar a la SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que esta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente. Asimismo, el inciso j) del referido artículo señala que, para las otras rentas, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas se determinará aplicando la tasa del 30%.

Que conforme con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 086-2004-EF y 134-2004-EF¹², se entiende por asistencia técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario.

Que agrega el citado inciso que no se considera como asistencia técnica a: i) Las contraprestaciones pagadas a trabajadores del usuario por los servicios que presten al amparo de su contrato de trabajo; ii) Los servicios de marketing y publicidad; iii) Las informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares; iv) Las actividades que se desarrollen a fin de suministrar las informaciones relativas a la experiencia industrial, comercial y científica a las que se refieren los artículos 27 de la Ley y 16, y v) La supervisión de importaciones; en estos dos últimos casos la contraprestación recibirá el tratamiento de regalías.

Que de la definición antes citada se aprecia que para que se configure la asistencia técnica deben concurrir ciertos elementos constitutivos, tales como, que se trate de un servicio prestado independiente; que el servicio prestado tenga como objetivo proporcionar o transmitir conocimientos especializados no patentables y que dichos conocimientos que se proporcionen sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad del usuario.

Que el citado tercer requisito está referido a que los conocimientos especializados no patentables que se proporcionen sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario; es decir, el servicio prestado debe tener tal grado de conexión con el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario, que resulte siendo indispensable para el desarrollo de dicho proceso, por lo que sin la prestación de este el usuario no se encontraría en la posibilidad de desarrollar su actividad. En ese sentido, de acuerdo con la definición contenida en la norma reglamentaria, un servicio de asistencia técnica, para ser tal, además de cumplir con las otras características señaladas por dicha norma, deberá transmitir conocimientos especializados no patentables esenciales para la realización del proceso del cual se originan los ingresos del contribuyente¹³.

Que lo señalado precedentemente guarda conexión con lo previsto en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, citada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08173-8-2015, que refiere que *"El reglamento parte del hecho que con la asistencia técnica el usuario se encontrará en la posibilidad económica y práctica de brindar servicios, producir bienes o venderlos (...). Contrariamente, existen ciertos servicios que el mismo reglamento asume como accesorios a los procesos de producción, comercialización y prestación de servicios del usuario, tales como los servicios de marketing y publicidad"*.

Que en la misma línea, en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 134-2004-EF, también citada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08173-8-2015, que establece que la asistencia técnica es necesaria cuando *"es esencial para el desarrollo de alguna actividad. Si el servicio es prescindible no hay asistencia"*.

¹¹ Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2004.

¹² Publicados en el Diario Oficial "El Peruano" el 4 de julio y 5 de octubre de 2004, respectivamente.

¹³ Conforme con lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18368-8-2012 y 08173-8-2015.



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

técnica", además, indica que "Esa actividad en la que se subsume el servicio de asistencia técnica es la propia del giro del negocio (...)", y que la asistencia técnica "sirve para el desarrollo de las actividades del usuario que le generan ingresos gravados o no. Ello en buena cuenta se reduce a entender que la asistencia técnica sirve para generar algún tipo de resultado: gravado o no gravado"; de allí que se aprecie con claridad que el concepto de "necesario" va más allá de la simple causalidad, pues se basa en el tipo de vinculación que existe entre el servicio prestado y la actividad misma que desarrolla el usuario para generar ingresos¹⁴.

Que de acuerdo con lo indicado, a fin de determinar si nos encontramos ante un servicio que califique como asistencia técnica cuya retribución constituya renta de fuente peruana es indispensable verificar en cada caso concreto la configuración de los elementos constitutivos antes descritos, siendo relevante tener presente que lo que la Ley del Impuesto a la Renta pretende gravar bajo dicho concepto, no es cualquier tipo de servicio sino sólo aquellos especializados y que, a la vez, resulten necesarios para el desarrollo de la actividad del usuario destinada a generar ingresos.

Que en el caso de autos, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____, de fojas 188 a 192, la Administración señaló que de la información y documentación proporcionada por la recurrente previamente¹⁵, verificó que realizó diversos desembolsos en favor de la empresa no domiciliada Corporación para la Responsabilidad Social – Responder por concepto de asistencia técnica para la implementación del Programa de Acompañamiento Social (PAS), operaciones que dieron origen a las retenciones del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de enero, marzo, mayo, julio y octubre de 2011 aplicando la tasa del 15%; no obstante, de la revisión a los contratos de compra venta de departamentos, observó que en ninguno de ellos se estableció como beneficio para los compradores la implementación del mencionado programa, siendo que las transacciones únicamente comprendían la entrega de las viviendas por parte de la recurrente. En tal sentido, le solicitó que explicara por escrito, adjuntando la documentación sustentatoria, los motivos por los cuales no cumplió con efectuar la retención del Impuesto a la Renta a las operaciones con el mencionado proveedor, aplicando la tasa del 30%, así como que sustentara las razones por las que consideraba que dichos servicios cumplían con el requisito de ser necesarios para su proceso productivo, de comercialización y de otras actividades, para ser considerados asistencia técnica.

Que mediante escrito de respuesta de 3 de febrero de 2015, de fojas 150 a 152, la recurrente señaló que los servicios observados cumplen con las condiciones para ser calificados como asistencia técnica y aplicar la tasa del 15% por retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados. Al respecto, indicó que las normas del Impuesto a la Renta no delimitan los alcances del requisito referido a que dichos servicios sean necesarios para el proceso productivo, de comercialización y otras actividades; no obstante, en el Informe N° _____ se establece que la necesidad supone que esta debe tener un sustancial grado de conexión con el proceso productivo, lo que no implica que sin el servicio no pueda desarrollar tales procesos; y que en su caso al dedicarse a la construcción y comercialización de viviendas de interés social, contrató los servicios de su proveedor para consolidar un programa de acompañamiento social, el mismo que le continúa sirviendo para promocionar la adquisición de viviendas.

Que añadió que el hecho que dentro de sus obligaciones establecidas en los contratos solo se contemplen aquellas referidas a la compraventa de unidades inmobiliarias, no implica que no haya desarrollado y consolidado los programas de acompañamiento de social, que no ofreció a clientes potenciales o reales dicho acompañamiento como propuesta de valor para fomentar la comercialización de los inmuebles, o que no se haya brindado la asistencia técnica¹⁶.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 163 a 180, la Administración indicó que la principal actividad de la recurrente consistía en el negocio inmobiliario, servicios de gerencia y administración de proyectos, y otras actividades relacionadas con el sector inmobiliario, siendo que sus ingresos se generan principalmente por la venta de unidades inmobiliarias (departamentos); y que los servicios recibidos por parte del proveedor no domiciliado no tienen un grado

¹⁴ Similar criterio se encuentra contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07116-9-2018.

¹⁵ Proporcionada en atención a lo solicitado en los Requerimientos N° _____.

¹⁶ En el escrito de 6 de marzo de 2015 la recurrente esgrimió similares argumentos sobre el particular, de fojas 111 y 112.



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

de conexión con las actividades desarrolladas que impliquen que estos resultan necesarios, esenciales e indispensables para el desarrollo de las mismas, tal como se indica en el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18368-8-2012.

Que al respecto, sostuvo que los servicios observados estuvieron orientados a implementar el PAS en diferentes proyectos inmobiliarios, el que no califica como asistencia técnica por no cumplir con el carácter de esencial para el desarrollo de su actividad, puesto que esta consiste en la venta de departamentos, los cuales generalmente son adquiridos por sus clientes con meses de antelación a través de contratos de compraventa de bienes futuros, y en los cuales no se incluye cláusula alguna en la que se oferte la implementación del PAS; siendo que el objeto del contrato comprende esencialmente la entrega de una vivienda a cambio de una contraprestación económica.

Que añadió que tales programas tienen como objetivo garantizar la sostenibilidad de los conjuntos residenciales a mediano y largo plazo, a través de capacitaciones a los propietarios destinadas a fortalecer las capacidades de liderazgo, convivencia, integración y respeto mutuo al momento de habitar, compartir y dirigir sus nuevos conjuntos residenciales; sin embargo, estos representan una especie de servicio postventa implementado para promocionar y contribuir al incremento de la venta de sus departamentos, que si bien pueden cumplir con el principio de causalidad, no cumplen con el carácter de esencial para el desarrollo de las actividades de la recurrente; por lo que descartó que los servicios prestados por el referido proveedor califiquen como asistencia técnica.

Que en ese sentido señaló que en aplicación del principio de la fuente, los servicios prestados por el proveedor no domiciliado calificaban como rentas de fuente peruana toda vez que, entre otros, de acuerdo al criterio del lugar de prestación de los servicios, estos fueron prestados en territorio nacional, ya que el PAS fue implementado en los proyectos que corresponden a conjuntos habitacionales construidos en territorio nacional, a cada uno de los cuales acudió personal del proveedor para realizar estudios y evaluaciones que le permitieron emitir sus informes con recomendaciones y sugerencias; por lo que procedió efectuar un reparo por el total de S/ 17 859,00 por las rentas obtenidas que correspondían a servicios empresariales prestados en territorio nacional, a las cuales la recurrente aplicó la tasa de retención del 15% al considerarlas asistencia técnica, no obstante, debió aplicar una tasa del 30%, de acuerdo con el inciso j) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Comprobante de Información Registrada se advierte que la recurrente se dedica principalmente a las actividades inmobiliarias, de foja 1438.

Que obran en autos las Facturas N° [redacted] acotadas, de fojas 1071, 1073 y 1075 a 1077, emitidas por "Asistencia técnica integral para consolidación del Programa PAS en los proyectos de GMV (Primer, segundo, tercer y cuarto pago)" y "Asistencia técnica integral para ejecución del Plan de Acción de Los Parques del Agustino".

Que del Contrato de Asistencia Técnica de 13 de enero de 2011¹⁷, celebrado entre la recurrente y el proveedor Corporación para la Responsabilidad Social – Responder (Colombia), de fojas 1058 a 1060, se advierte que el servicio observado consistió en una "asistencia técnica integral" para consolidar el Programa de Acompañamiento Social (PAS) en los proyectos inmobiliarios que la recurrente desarrolla en el país, hasta la entrega final por parte de esta a sus clientes; advirtiéndose de su cláusula tercera que dichas prestaciones incluían, entre otras, las siguientes:

- Reuniones de seguimiento, realizadas con el equipo del área de Gestión Social para monitorear los avances y dar directrices de ajustes (frecuencia: 1 vez por semana, la cual irá disminuyendo según el avance del área).
- Seguimiento, monitoreo y evaluación de la implementación de las distintas metodologías de programas de acompañamiento social de los proyectos.
- Asistencia técnica para la implementación de talleres de capacitación a la comunidad y al equipo de gestión social.

¹⁷ El plazo del citado contrato fue de 15 meses contado desde el 22 de octubre de 2010, y el pago se realizaría trimestralmente.



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

- Asistencia para el diseño de metodologías para programas de acompañamiento social en aquellos proyectos nuevos que, por sus características sociales y constructivas, entre otras, requieran de una metodología específica.
- Asistencia para el manejo de conflictos comunitarios que ameriten la presencia del consultor.
- Asistencia para la elaboración de diagnósticos socioeconómicos.
- Asistencia técnica para la instalación de juntas (apoyo en asambleas de instalación), de la Junta Provisional de propietarios y comités de trabajo (instalación de juntas y comité).
- Asistencia para la elaboración de los reglamentos de uso de los servicios de proyectos con "club house".
- Asistencia para la instalación de la Junta General de propietarios y nombramiento de la Junta Directiva General.

Que asimismo, en los informes emitidos por el mencionado proveedor el 21 de enero, 14 de abril, 6 de julio, 11 de octubre y 16 de diciembre de 2011, de fojas 994 a 999 y 1001 a 1030, se precisan las actividades realizadas¹⁸ por aquel respecto de los proyectos Parque Central Club Residencial,

, tales como reuniones o monitoreos con el jefe de gestión social, gerente de proyecto y/o coordinador social, capacitaciones a la comunidad, refuerzo en favor del coordinador social, apoyo al equipo de gestión social en el manejo de conflictos e instalación de juntas y comités, visitas realizadas para la instalación de juntas, dictado de talleres, ajuste y revisión del reglamento interno general y recomendaciones, entre otras.

Que de la declaración jurada emitida por dicho proveedor el 24 de enero de 2012, de foja 993, se advierte que este dejó constancia que la ejecución del contrato se llevó a cabo entre el 22 de octubre de 2010 y el 21 de enero de 2012, y que su giro de negocio es la promoción de proyectos de responsabilidad social empresarial.

Que de la evaluación conjunta a la citada documentación presentada por la recurrente, no se advierte que el servicio prestado por Corporación para la Responsabilidad Social – Responder cumpla con las características de una asistencia técnica. En efecto, de los informes, declaración jurada, facturas y el contrato de asistencia técnica, se aprecia que el servicio consistió en asistir a la recurrente en la consolidación y ejecución del denominado Programa de Acompañamiento Social, a fin de que este último sea brindado a favor de los clientes de aquella, respecto del cual no se ha acreditado que implique la transferencia de conocimientos especializados necesarios o esenciales, sin los cuales la recurrente no pueda realizar las actividades propias de su giro (actividad inmobiliaria); asimismo, la demás documentación presentada¹⁹ no evidencia la transferencia de conocimientos especializados necesarios para la actividad inmobiliaria y/o de construcción de la recurrente, sino más bien un programa social ejecutado a modo de coadyuvar a una mejor convivencia entre los clientes que ya habitan en sus nuevos departamentos.

Que si bien se aprecia que el referido PAS era publicitado por la recurrente a través de diversos medios, tal como su página web²⁰, lo que sugiere que los clientes que compran departamentos esperarían que aquel les sea brindado, ello no enerva el hecho que dicho programa esencialmente está orientado a incentivar la convivencia en comunidad y, por tanto, era prescindible para llevar a cabo la actividad inmobiliaria de la recurrente, debiendo tenerse en cuenta que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales antes glosados, si bien los servicios prestados por dicho proveedor, a fin de que la recurrente pueda cumplir con sus obligaciones, cumplen con ser necesarios en los términos del principio de causalidad, no obstante, para efectos del concepto de asistencia técnica la necesidad está referida a que el servicio sea esencial para el desarrollo del proceso productivo del usuario, lo que no se cumple en el presente caso por tratarse de gastos que, si bien son causales, están orientados a temas sociales, no encontrándose acreditado el nexo determinante con la construcción y venta de viviendas que corresponde al giro de la recurrente.

¹⁸ Actividades realizadas desde el mes de octubre de 2010 hasta el término del contrato.

¹⁹ Tal como los informes de servicios de auditoría de "servicios de asistencia técnica", fotos, correos electrónicos, publinreportajes, presentaciones, entre otros, de fojas 42 a 89, 141 a 144, 462 a 472, 545 a 548 y 1031 a 1037.

²⁰ Según se advierte a foja 141.



Tribunal Fiscal

Nº 06077-4-2024

Que en tal sentido, estando a lo antes expuesto, corresponde concluir que el servicio prestado por Corporación para la Responsabilidad Social – Responder no califica como asistencia técnica.

Que ahora bien, en cumplimiento de lo establecido por la autoridad judicial, en los siguientes considerandos corresponde emitir pronunciamiento sobre lo señalado por la recurrente en el sentido que, de no encontrarnos ante un servicio de asistencia técnica, corresponde que la Administración grave con la tasa de 30% solo aquella parte del servicio ejecutada en el territorio nacional, al amparo de lo establecido en el inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta²¹.

Que al respecto, obra a foja 18 la "Declaración juramentada" de 4 de mayo de 2015 emitida por la gerente de Corporación para la Responsabilidad Social, en la cual señala que el tiempo dedicado al desarrollo del contrato antes glosado, se distribuyó de la siguiente manera: 78% - Trabajos realizados en las oficinas de Colombia del referido proveedor (516 horas), y 22% - Trabajos realizados en el Perú (148 horas).

Que lo consignado en dicha declaración encuentra sustento en las "Hojas de seguimiento a proyectos", de fojas 98 a 109, correspondientes a los periodos enero, marzo, julio, octubre y diciembre de 2011, elaboradas por las trabajadoras (coordinadoras) del citado proveedor²², de fojas 98, 100, 103, 107 y 109, en las que se da cuenta de las actividades que realizaron en sus visitas al Perú²³ y el total de horas que demandaron²⁴; asimismo, de las facturas y correos electrónicos, entre otros, se aprecia que dichas trabajadoras estuvieron en tales meses en el país a fin de realizar diversas actividades a favor de la recurrente, de fojas 21 a 41, 216 a 227, 274, 275, 303, 307, 308, 314, 332, 341 a 343 y 361.

Que estando a que las actividades empresariales del proveedor realizadas en territorio nacional solo representaron un aproximado de 22% del total del servicio acotado correspondiente al año 2011, porcentaje que además no ha sido cuestionado por la Administración en la fiscalización, debe concluirse que la alícuota de 30% por la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, debe aplicarse solo sobre el 22% del valor de las facturas acotadas.

Que en tal sentido, corresponde revocar la resolución apelada a fin de que la Administración reliquide el reparo conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente referido a que en la resolución apelada se alude indebidamente a las obligaciones formales establecidas en el inciso f) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta; cabe señalar que de la revisión de la resolución apelada, de fojas 1349 y vuelta, se aprecia que si bien la Administración alude a dicha norma, ello no constituye una adición o cambio de fundamento realizado en la etapa de reclamación, por lo que no resulta aplicable lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario ni el Glosario de Fallos de este Tribunal, contrariamente a lo señalado por la recurrente.

Que no corresponde amparar la aplicación de los numerales 1 y 2 del artículo 170 del Código Tributario²⁵, invocada por la recurrente en virtud de los Informes N°

²¹ Dicho inciso e) establece que se considera rentas de fuente peruana, las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

²² ; lo que se condice con lo informado por la recurrente a foja 447.

²³ Lo que a su vez se condice con lo indicado en el acta de revisión de proyecto de 23 de marzo de 2011, firmado por la gerente social del proveedor, y el valor de la propuesta de servicio de fojas 95 a 97 y 534.

²⁴ También se aprecia de las hojas de seguimiento de los demás periodos, que las actividades de seguimientos y planeamiento de estrategia, comité, capacitaciones, coordinaciones se realizó por teleconferencia y otras como revisión de informes, planos, evaluación, recepción de documentos, elaboración de informes, no se da cuenta de desplazamientos y/o se realizaron a través del correo electrónico.

²⁵ El artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone lo siguiente: "No procede la aplicación de intereses ni sanciones si: 1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154. (...)

2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y solo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente".



Tribunal Fiscal

N° 06077-4-2024

, así como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 9327 de 14 de mayo de 1974, 07878-A-2007 y 07957-A-2015; por cuanto en el presente caso no se aprecia que se hayan configurado los supuestos establecidos en dichos numerales para la dispensa de intereses y sanciones, más aún si se tiene en cuenta que en el ejercicio acotado (2011) en que se produjeron los hechos materia de análisis, no regía el criterio del Informe N° que -según la recurrente- ampara su posición referida a que en el presente caso se configuraría un servicio de asistencia técnica²⁶.

ii. Servicios declarados como asistencia técnica prestados por el proveedor no domiciliado

Que en sus escritos de apelación y alegatos, de fojas 1446 a 1452 y 1523 a 1527, la recurrente señala que el 21 de julio de 2010 suscribió un contrato de consorcio con la empresa , cuyo objetivo fue el desarrollo del proyecto inmobiliario denominado "Cuartel San Martín", y que debido a la importancia del proyecto e impacto urbanístico que implicaba su ejecución, contrató a una empresa de prestigio internacional para su diseño; por lo que el 29 de octubre del mismo año suscribió un contrato de servicios con la empresa (AJN), por medio del cual esta se comprometió a la conceptualización del Plan Maestro de arquitectura para la construcción del citado proyecto. Cita los Informes N° , así como el Oficio N°

Que precisa que el entregable del servicio acordado constaba de informes y planos, lo que califica como un proyecto definitivo de arquitectura, según lo establecido en la cláusula tercera y Anexo I del referido contrato de servicios; y que, como resultado de dichas obligaciones, AJN entregó informes y mapas en los que se puede apreciar que la conceptualización realizada era definitiva, inclusive, con anterioridad al acuerdo de 20 de julio de 2011 (fecha del "Agreement for Cuartel San Martín").

Que alega que contrariamente a lo que señala la Administración, el proyecto de arquitectura no puede dejar de considerarse como definitivo por el hecho que el cliente pueda solicitar al proveedor ajustes al entregable para su aprobación, siendo ello parte de un proceso normal y no lo priva de la característica de que en su conjunto sea considerado como un proyecto definitivo, siendo impensable que un trabajo de arquitectura por el mero hecho de ser ajustable deje de ser definitivo. Advierte que asumir la postura de la Administración, llevaría a la incongruente situación de que la obligación tributaria no quede definida al momento del pago efectuado al no domiciliado, sino que se encuentre condicionada a lo que suceda posteriormente a su nacimiento, lo cual generaría incertidumbre jurídica.

Que agrega que las actividades efectuadas por AJN consistieron en elaborar el Plan Maestro del citado proyecto, las cuales fueron realizadas en el exterior; y si bien a efectos de que preste correctamente el servicio, su personal vino a Perú en dos oportunidades por el lapso de un día cada una²⁷, la parte esencial y predominante del servicio se efectuó en el exterior y, por tanto, debe otorgarse al íntegro del importe pactado el tratamiento que corresponde a aquella parte, toda vez que no se realizaron actividades de relevancia en Perú.

Que por su parte, la Administración señala que el servicio contratado corresponde a uno de resultados (Plan Maestro), habiéndose concretado con la entrega de planos y un informe referido al Proyecto Cuartel San Martín, el cual requería ser aprobado por el cliente (recurrente) como requisito previo para continuar con las siguientes etapas del proyecto; siendo que el costo del mencionado servicio ascendió a US\$ 300,000.00.

Que refiere que el mencionado Plan Maestro solo constituyó una parte del Proyecto Cuartel San Martín²⁸, y que aquel debía sujetarse a un proceso de reajuste para el posterior desarrollo del anteproyecto y los proyectos básicos y ejecutivos; lo que evidencia que el diseño preliminar (Plan Maestro) se encontraba

²⁶ De otro lado, cabe precisar que los mencionados informes no son vinculantes para este Tribunal, conforme lo establece el artículo 94 del Código Tributario.

²⁷ La recurrente indica que el personal del proveedor ingresó al país según el siguiente detalle: (i) para realizar la visita al terreno durante el mes de noviembre de 2010, y (ii) para la entrega formal del Plan Maestro en el mes de marzo de 2011.

²⁸ Ambas partes señalan que el mismo califica como megaproyecto, debido a su envergadura, según foja 884.