



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

EXPEDIENTE N° : 3929-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de febrero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 8 de febrero de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte 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 2012, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario¹.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los servicios prestados por sus proveedores no domiciliados no constituyen servicios digitales, toda vez que no son esencialmente automáticos, requiriéndose de intervención humana para su efectiva prestación (un alto grado de participación de personal); no dependen de la tecnología de la información porque son viables incluso sin el uso de herramientas informáticas; no se prestan mediante acceso en línea, siendo que en algunos casos se prestan a través de otros canales que logran concretar las reservas como *call centers*, correos electrónicos, entre otros; y no todos los servicios califican jurídicamente como "servicios", pues no son prestaciones de hacer sino atribuciones jurídico-patrimoniales.

Que respecto al proveedor , señala que celebró con dicha entidad el Contrato de Servicios Centralizados, relacionado con la operación de los hoteles de la recurrente en los que se utiliza la marca otorgada en licencia por y comprenden, entre otros, los servicios de reserva; y que es condición necesaria para la prestación del servicio de reserva que ella cargue previamente cierta información en el sistema de , para lo cual este último debe coordinar con la recurrente sobre el tipo de información a proporcionar, de lo que se advierte que la intervención del personal de en la formación de la base de datos de las reservas es necesaria. Agrega que las reservas se realizan a través de diversos medios tales como oficinas, teléfono, correos electrónicos, internet, entre otros, por lo que los sistemas tecnológicos son utilizados de manera accesoria, y tienen relativa importancia en la formación de los datos de reservas, mas no en la ejecución de los servicios, pues en esta segunda etapa es indispensable y mayoritaria la intervención del personal del proveedor.

Que señala que los conceptos *D1 y D2: Reservations Charge Per Room y Gross Room Revenue*, son cobros efectuados por para recuperar su inversión en el mantenimiento de la infraestructura del sistema central de reservas. Agrega que tales pagos no retribuyen un servicio digital, ya que solo buscan que recupere las inversiones efectuadas en el referido mantenimiento, lo cual no califica como un servicio al no haber prestación de hacer, sino la puesta a disposición de determinados beneficios (atribución jurídico patrimonial); y que en todo caso, el cobro no corresponde al mantenimiento del software sino del hardware, supuesto no regulado como servicio digital, el que además no se realiza utilizando internet o cualquier otra red, ni en línea, ni de manera automática, no depende de la tecnología de la información y se realiza en el exterior.

¹ Cabe señalar que en la resolución apelada la Administración levantó el reparo por los servicios prestados por el proveedor Worldwide Payment Systems S.A. (S/ 120 789,00), dejándolo sin efecto (folios 1493/vuelta a 1494/vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

Que por el concepto *D3: Reservations Charge – CCC Bookings*, sostiene que paga un fee fijo de USD 5,60 a [redacted] por cada reserva que este último consiga en alguno de los hoteles de la recurrente en los que se utilice la marca licenciada, siempre que la reserva haya sido utilizada por un canal distinto a los GDS, en donde es necesaria la intervención de su personal para concretar tales reservas. Agrega que el canal para la prestación del servicio de reservas no es una red sino que es el personal de Starwood quien hace las reservas a través de *call centers*, centrales de correo electrónico y oficinas corporativas, el que además no requiere un acceso en línea ni es de manera automática, es viable sin tecnología de la información y no se ejecuta en el país.

Que en cuanto al concepto *TPY-3RD PTY Reservation*, indica que este se divide en tres: (i) *GDS Booking* [redacted], que son plataformas GDS a las que se enlazan las agencias de viaje al momento de efectuar las reservas en hoteles, de propiedad de terceros, no de [redacted] en las que existe información sobre tarifas y productos para que estas puedan reservarlos y comercializarlos a través de los GDS, siendo que la recurrente paga un fee fijo de USD 5,50 a [redacted] por cada reserva concretada que corresponde a la comisión de la agencia de viaje que utiliza un GDS, y que el procesamiento de las reservas es efectuado por los proveedores de los GDS [redacted] limitándose [redacted] a alimentar estos con información de los productos de la recurrente, lo que no califica como un servicio al no haber una prestación de hacer, y que en el caso que lo sea, no se presta a través de internet ni requiere de un acceso en línea, ya que es el personal de [redacted] quien determina las reservas concretadas, además de no ser automático, ser viable en ausencia de la tecnología de la información y no se presta en el país; (ii) *Website Booking*, que implica el pago de un fee por las reservas de habitaciones que se realicen en algunos de los hoteles franquiciados por [redacted] a través de la página web, siendo que son los propios clientes quienes a través de internet hacen sus reservas de forma directa, sin intervención del personal de [redacted] lo que no califica como un servicio al no haber una prestación de hacer sino la atribución de un derecho patrimonial por las reservas concretadas; y que en el caso que lo sea, no se presta a través de internet o cualquier otra red, ni requiere de un acceso en línea, ya que es el personal de [redacted] quien determina las reservas concretadas a través de la página web, además de no ser automático, ser viable en ausencia de la tecnología de la información y no se presta en el país; (iii) que es una agencia de viajes digital que permite a sus usuarios realizar búsquedas de vuelos, hoteles y alquiler de autos con el fin de crear un paquete de viaje, siendo que los usuarios tienen la opción de hacer reservas *on-line* o por teléfono, y que en caso un usuario desee hacer su reserva en alguno de los hoteles franquiciados de la recurrente, es redireccionado vía internet a su plataforma de reservas, por lo que [redacted] cobra un fee por las reservas concretadas a través de la redirección que realizó [redacted], lo que no califica como un servicio al no haber una prestación de hacer, y que en el caso que lo sea, no se presta a través de internet ni requiere de un acceso en línea, ya que es el personal de [redacted] quien determina las reservas concretadas a través de [redacted], además de no ser automático, ser viable en ausencia de la tecnología de la información y no se presta en el país. Agrega que la Administración considera que los sistemas de [redacted] están interconectados, por lo que aquella concluye que los referidos servicios se tratan de servicios *online*; no obstante, ese simple hecho no los convierte en tal.

Que aduce que en el caso que se considere que todos los cobros efectuados por [redacted] se engloban en el supra concepto "Servicio de Reservas", la Administración ha reconocido expresamente que la intervención del personal de [redacted] es indispensable para la prestación de dicho servicio, por lo que los referidos cobros no constituyen la retribución por servicio digital, y en consecuencia, afirma que corresponde que se declaren nulos e insubsistentes los reparos a dichos cobros.

Que manifiesta que la Administración no ha realizado una calificación independiente de cada uno de los cobros realizados por [redacted] a pesar que tienen naturaleza jurídica y tratamiento tributario diferentes, habiéndolos unificado bajo el concepto de "Sistema de Reservas", con lo que estaría creando un principio de accesoria o aplicando extensiva o analógicamente los requisitos establecidos en el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dejando de lado los

Q. [redacted] [redacted] [redacted] 2 [redacted]



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la OCDE respecto a que ante un contrato complejo con diversas prestaciones corresponde su análisis por separado, por lo que las resoluciones de determinación deben revocarse por no encontrarse arregladas a derecho, en la parte relativa al reparo vinculado al aludido proveedor.

Que respecto al proveedor Inc., señala que los honorarios que paga corresponden a la concretización de las reservas y gastos asociados, así como al pago de una comisión mínima mensual aun cuando no utilice el sistema , y que el servicio brindado por dicho proveedor se encuentra en constante actualización y repotenciamiento, para lo cual es necesario personal que trabaje en ello, estableciéndose diversos supuestos en los que se requiere de la atención de dicho personal, tales como las no asistencias a las reservas o cancelaciones recibidas fuera del sistema que deben ser comunicadas al proveedor. Asimismo, indica que el aludido sistema no es para su uso exclusivo y que únicamente se brinda una licencia de acceso al mismo, por lo que el servicio de reservas es prestado de forma independiente a dicho sistema, siendo que el proveedor podría brindar sus servicios sin necesidad de utilizar dicho sistema.

Que sobre los conceptos *GDS/ODS Reservation Fee*, indica que se tratan de un honorario por cada reserva concretada en alguno de los para lo cual el proveedor utiliza la plataforma desde la cual las agencias de viaje en todo el mundo concretan la reserva de los usuarios finales, requiriéndose de la intervención de los trabajadores del proveedor, lo que no califica como un servicio al no haber una prestación de hacer, y que en el caso que lo sea no se presta a través de internet ni requiere de un acceso en línea, pues son los referidos trabajadores quienes determinan las reservas concretadas, además de no ser automático, ser viable en ausencia de la tecnología de la información y no se presta en el país.

Que por los conceptos *GDS/ODS Pass Through Fee*, menciona que se tratan de una comisión pagada al proveedor por el solo uso del canal GDS para obtener una reserva por las agencias de viaje, el cual es distinto al procesamiento de la reserva, requiriéndose de la intervención de los trabajadores del proveedor, lo que no califica como un servicio al no haber una prestación de hacer sino la puesta a disposición de determinados beneficios derivados del uso de dicho canal, y que en el caso que lo sea, no se presta a través de internet ni requiere de un acceso en línea, pues son los referidos trabajadores quienes determinan las reservas realizadas por el canal, además de no ser automático, ser viable en ausencia de la tecnología de la información y no se presta en el país.

Que manifiesta que la Administración no ha realizado una calificación independiente de cada uno de los cobros realizados por el proveedor, a pesar que tienen naturaleza jurídica y tratamiento tributario diferentes, no cumpliendo con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al haberlos agrupado en un único servicio de reservas, por lo que las resoluciones de determinación no se encuentran arregladas a derecho.

Que refiere que la Administración no ha cumplido con los principios de verdad material e impulso de oficio que rigen toda actuación administrativa al no contrastar la naturaleza de los hechos realizados con información pública disponible, ni realizar cruces de información, siendo que debió solicitar informes y estudios pertinentes a los entes competentes y no trasladar dicha carga a la recurrente; y asimismo sostiene que la Administración no ha efectuado una valoración conjunta y razonada de los medios de prueba ofrecidos, siendo que de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General y el Código Procesal Civil, la Administración debe acreditar sus afirmaciones, de lo contrario las mismas no tendrán validez, lo que no ocurrió, habiendo por tanto realizado una actuación probatoria no arreglada a derecho.

Que añade que si bien presentó declaraciones rectificatorias y pagó las multas correspondientes, no obstante, ello no implica la aceptación de los reparos, y que solo lo hizo con el fin de acogerse al

3



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

Régimen de Gradualidad, y en ese sentido respecto, al proveedor señala que el servicio de procesamiento y facilitación de pago de las comisiones pagadas a las agencias de viaje no es un servicio digital, no requiere un acceso en línea, ni es esencialmente automático sino que requiere de un alto grado de intervención del personal de la recurrente y del proveedor, además de ser viable sin la tecnología de la información. De otro lado agrega que la Administración ha vulnerado el derecho al debido procedimiento administrativo al señalar en la resolución apelada que no presentó el Contrato de Servicios Centralizados, aun cuando en la fiscalización aquella reconoció lo contrario, lo que amerita la nulidad de dicha resolución.

Que en cuanto a las resoluciones de multa, agrega que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción y que no ha utilizado el procedimiento sancionador previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General; y solicita la devolución de los pagos realizados, más los intereses correspondientes, en caso el Tribunal Fiscal resuelva dejar sin efecto los reparos materia de análisis.

Que mediante escrito de alegato la recurrente reitera sus argumentos y añade que las tarifas cobradas por se sustentan principalmente en el Contrato de el Contrato de Servicios Centralizados y el que la Administración no ha seguido lo previsto en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y no ha sustentado probatoriamente su reparo, por lo que este debe ser dejado sin efecto, y cita el Glosario de Fallos respecto a la facultad de reexamen; que la Administración está presumiendo la existencia de renta gravada respecto de los conceptos reparados cuando la determinación efectuada corresponde a una sobre base cierta y no presunta.

Que por su parte, la Administración señala que las resoluciones de determinación impugnadas se encuentran debidamente motivadas, al determinar en forma expresa la base imponible y las retenciones del Impuesto a la Renta de los períodos enero a diciembre de 2012, con el detalle de los reparos efectuados y la cuantía de los mismos, y haciendo mención a sus fundamentos fácticos y jurídicos, por lo que desestima la nulidad invocada en la instancia de reclamación.

Que en cuanto a los proveedores Inc., señala que los servicios prestados por estos califican como servicios digitales utilizados económicamente en el país, y que por lo tanto, correspondía que la recurrente efectuara la retención del Impuesto a la Renta, y agrega que el hecho que sea necesario cargar información en los sistemas es solo un insumo para mantener actualizados los mismos y así brindar un servicio óptimo, luego de lo cual los sistemas no requieren de mayor intervención humana para su funcionamiento.

Que sobre las declaraciones rectificatorias presentadas por la recurrente, señala que esta ha aceptado parcialmente los reparos relacionados a los proveedores Inc., y y que además la recurrente efectuó el pago de los tributos y multas correspondientes a los referidos conceptos, por lo que no existe controversia en dicho extremo que amerite emitir pronunciamiento.

Que al respecto, mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 1045 a 1049 y 1116), notificados el 21 de julio de 2016, la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente por Retenciones a No Domiciliados del Impuesto a la Renta correspondiente a los períodos de enero a diciembre de 2012, producto de lo cual emitió las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° (folios 1366 a 1458), al considerar que los servicios prestados a la recurrente por parte de las empresas no domiciliadas Inc. calificaban como servicios digitales, y por lo tanto, sujetos a retención del Impuesto a la Renta.





Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida en el presente caso consiste en determinar si los citados valores fueron emitidos conforme a ley; no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento respecto a lo señalado por la recurrente en cuanto a que presentó las declaraciones rectificatorias de enero a diciembre de 2012, con el único objeto de acogerse al régimen de gradualidad respectivo, lo que no implica la aceptación de los reparos efectuados por la Administración.

Declaraciones juradas rectificatorias

Que del Anexo 4 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 1411 a 1415), emitidas por las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2012, se aprecia los servicios digitales rectificadas y cancelados por la recurrente, detallándose por cada período, los importes rectificados (importe del servicio e importe de la retención), así como el proveedor y el concepto, dando un monto total de S/ 302 051,00. Asimismo, en el Anexo 2 a dichos valores (folio 1421), se consigna la determinación de las bases imponibles de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos enero a diciembre de 2012, siendo que para dicha determinación se considera, entre otros, los importes rectificados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización (S/ 302 051,00), precisándose que dichas rectificatorias se efectuaron mediante declaraciones juradas presentadas el 25 de agosto de 2016 y 18 de enero de 2017, según detalle consignado en el referido Anexo 4.

Que el artículo 59 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, y b) la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Que por su parte, conforme con el artículo 60 del citado código la determinación de la obligación tributaria se inicia por acto o declaración del deudor tributario, o por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros; y el primer párrafo del artículo 61 del anotado código, establece que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que asimismo, el artículo 75 del referido código dispone que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso y, según el artículo 76, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración 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 en ese sentido el primer párrafo del artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, prevé 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 anexo.

Que por otro lado, el numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario, dispone que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria y el numeral 88.2 del citado artículo dispone que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, y que vencido este, la declaración podrá ser rectificada dentro del

5



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

plazo de prescripción mediante la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determinara igual o mayor obligación.

Que añade el citado numeral 88.2 que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Que en la resolución apelada (folios 1502 y 1504/vuelta), la Administración señala que mediante la presentación de declaraciones juradas rectificatorias de los períodos enero a diciembre de 2012, la recurrente aceptó parcialmente las observaciones efectuadas durante el procedimiento de fiscalización, respecto de los servicios prestados por los proveedores Inc., y por lo que en dicho extremo no existe controversia que pudiera ser impugnada por la recurrente que amerite un pronunciamiento expreso por parte de la Administración. No obstante, la recurrente no está conforme con lo señalado por la Administración, pues alega que la presentación de las declaraciones rectificatorias, no implica la aceptación de los reparos efectuados por la Administración.

Que debe señalarse que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución Nº 11487-3-2007, al haberse presentado las declaraciones juradas rectificatorias sobre la base de la observación formulada durante la fiscalización, la recurrente no solo la aceptó sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con tal observación, realizando un acto formal al presentar dichas declaraciones rectificatorias; y asimismo, la presentación de las declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, siendo aquéllos responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen, conforme con el criterio contenido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las Resoluciones Nº 02310-3-2011 y 04742-1-2006.

Que asimismo, este Tribunal ha establecido mediante la Resolución Nº 07308-2-2019, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, que constituye precedente de observancia obligatoria, que *"Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia"*.

Que en ese sentido, y siguiendo el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal antes citadas, al haber presentado la recurrente las mencionadas declaraciones juradas rectificatorias considerando parte de las observaciones que habían sido efectuadas durante el procedimiento de fiscalización², no se advierte controversia alguna sobre el particular, no correspondiendo emitir pronunciamiento sobre las mismas, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe precisar, respecto de los servicios prestados por Inc., que si bien se emitirá pronunciamiento sobre ellos, ello no implica que se considere como materia en

² En el Anexo Nº 4 a las Resoluciones de Determinación Nº (folios 1411 a 1415), se detallan las observaciones que fueron aceptadas por la recurrente, por un importe total de S/ 302 051,00; y en el Anexo Nº 3 a dichos valores (folios 1416 a 1420), se detallan las observaciones que no fueron aceptadas por la recurrente, y que constituyen materia de reparo.

Q. *[Firma]* X 6 |



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

controversia el extremo de las observaciones aceptadas por la recurrente, sino únicamente el extremo en relación al cual aquella no ha presentado declaraciones rectificatorias.

Que sobre lo señalado por la recurrente, respecto a que la presentación de la declaración jurada rectificatoria y el pago no significa un reconocimiento de las observaciones realizadas por la Administración, pues tuvo como único fin el acceder al Régimen de Gradualidad, cabe señalar que carece de sustento, pues como se indicó, según lo previsto en los artículos 59 y 88 del Código Tributario antes glosados, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, siendo que por este acto, el deudor tributario "verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo", por lo que en el caso de autos, al haber la recurrente presentado declaraciones juradas rectificatorias, resulta de aplicación los citados artículos, sin perjuicio que dicha presentación y el pago, pueda tener otros efectos, como el acogimiento al Régimen de Gradualidad.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 2 y 5 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 1410 y 1421), se advierte que la Administración efectuó reparos a las bases imposables de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2012, al considerar como servicios digitales, entre otros, los servicios prestados por los proveedores no domiciliados (S/ 578 456,00) y Inc (S/ 20 604,00)³, según detalle que obra en el Anexo N° 3 a dichos valores (folios 1416 a 1420).

Que de autos se tiene que mediante el Requerimiento N° (folios 1045 a 1049), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente los servicios declarados en el Formulario PDT 617, prestados, entre otros, por Inc., así como el detalle de los gastos realizados respecto a dichos proveedores que fueron deducidos de la renta neta y que no fueron sujetos a retención, debiendo presentar, entre otros, las facturas emitidas por los proveedores no domiciliados, la documentación que acredite los pagos efectuados, contratos, asientos contables donde se registre los servicios prestados por no domiciliados y el Registro de Compras donde conste la anotación de dichas prestaciones, siendo que en el resultado del referido requerimiento, la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada (folios 1050 a 1052), así como el escrito presentado por la recurrente el 26 de agosto de 2016 (folios 1033 a 1040).

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (folios 986 a 1007), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de las facturas anotadas en el Registro de Compras y de los servicios declarados en el Formulario PDT 617 en los meses de enero a diciembre de 2012, existían diferencias por los servicios prestados por los proveedores no domiciliados y Inc, y que de la documentación presentada se advertía que los servicios prestados por dichos proveedores cumplían con los requisitos para ser considerados como servicios digitales, por lo tanto sujetos a la tasa de retención del 30%, detallándose las operaciones en los Anexos 02 y 03 del citado requerimiento (folios 973 a 977), por lo que le solicitó que, de tener opinión en contrario, la sustentara con documentación fehaciente y base legal pertinente; siendo que a través del resultado del referido requerimiento (folios 1010 a 1031), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente en su escrito de 22 de marzo de 2017 (folios 925 a 962), sin embargo, reiteró su conclusión de que los mencionados servicios cumplían con los requisitos para calificar como servicios digitales.

Que de conformidad con el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país,

³ También se consideró como servicios digitales los servicios prestados por el proveedor lo cual fue dejado sin efecto mediante la resolución apelada.

Q. 7



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso i) del artículo 9 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 970, establece que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana las obtenidas por servicios digitales prestados a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país.

Que el inciso j) del artículo 56 dispone que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determina aplicando la tasa del 30% a las otras rentas no mencionadas en los incisos anteriores, las cuales incluyen las rentas por servicios digitales.

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

Que el artículo 76 de la anotada ley, modificado por la Ley Nº 29645, prescribe que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana 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 refiere el artículo 56 de la misma ley, entre otros. Agregaba este artículo que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de no domiciliados, deberían abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados.

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

Que el segundo párrafo del citado inciso b) señala que se consideran servicios digitales, entre otros, a los siguientes: (i) Mantenimiento de software; (ii) Soporte técnico al cliente en red; (iii) Almacenamiento de información (Data warehousing); (iv) Aplicación de hospedaje (Application Hosting); (v) Provisión de servicios de aplicación (Application Service Provider - ASP); (vi) Almacenamiento de páginas de internet (web site hosting); (vii) Acceso electrónico a servicios de consultoría; (viii) Publicidad (Banner ads); (ix) Subastas "en línea"; (x) Reparto de Información; (xi) Acceso a una página de internet interactiva; (xii) Capacitación Interactiva; y (xiii) Portales en línea para compraventa.

Que el numeral 1 del tercer párrafo del citado inciso b) señala que el servicio digital se utiliza económicamente, se usa o se consume en el país, cuando sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría domiciliado, con el propósito de generar ingresos gravados o no con el impuesto, siendo que se presume que un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por el servicio digital, utiliza económicamente el servicio en el país.

 8 |



Tribunal Fiscal

N° 01455-9-2021

Que el citado artículo 4-A agrega que en caso concurren conjuntamente con la prestación del servicio digital o con la asistencia técnica o con cualquier otra operación, otras prestaciones de diferente naturaleza, los importes relativos a cada una de ellas deberán discriminarse a fin de otorgar el tratamiento que corresponda a cada operación individualizada; y agrega que si por la naturaleza de la operación no pudiera efectuarse esta discriminación, se otorgará el tratamiento que corresponde a la parte esencial y predominante de la transacción.

Que ahora bien, de lo antes expuesto se desprende que para que un servicio sea considerado como digital, deberá cumplirse con los siguientes requisitos: (i) que sea un servicio; (ii) que se preste a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes; (iii) que se ponga a disposición mediante accesos en línea; (iv) que se caracterice por ser esencialmente automático; y (v) que no sea viable en ausencia de la tecnología de la información.

Que respecto a que el servicio se caracterice por ser esencialmente automático, en la Resolución N° 05526-9-2018 se ha señalado que: *“el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española entiende por término “automático” al “Dicho de un mecanismo o de un aparato: Que funciona en todo o en parte por sí solo” y a la “Ciencia que trata de sustituir en un proceso el operador humano por dispositivos mecánicos o electrónico”, y en ese sentido, puede entenderse que un servicio es esencialmente automático cuando no se requiere la intervención del hombre, y en todo caso, su intervención es mínima o accesoria”.*

Que de otro lado, la expresión “tecnología de la información” se define como *“una combinación de los recursos de computación y de comunicaciones a gran velocidad para la transmisión de datos, sonido y video”*⁴, y en ese sentido, se entiende que el servicio no es viable en ausencia de la tecnología de la información cuando no pueda prestarse sin tener que recurrir a herramientas informáticas.

Que a continuación se analizarán los servicios prestados por los proveedores de la recurrente, a fin de determinar si califican o no como servicios digitales.

✓

Que previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad invocada por la recurrente, respecto a que la resolución apelada señala que no se presentó el Contrato de Servicios Centralizados, motivo por el cual no valoró este medio probatorio.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario señala que los actos de la Administración Tributaria son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma de rango inferior; y el último párrafo del artículo 150 del citado código señala que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad, deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello.

Que conforme se aprecia de la resolución apelada (folios 1497 y 1497/vuelta), la Administración sostuvo que la recurrente no ha presentado el Contrato de Servicios Centralizados; sin embargo, conforme se aprecia de autos, la recurrente sí presentó dicho contrato durante el procedimiento de fiscalización, el cual obra a folios 862 a 872, lo cual además se dejó constancia en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1028), y en el Anexo N° 5 a las Resoluciones de Determinación N° (folio 1403). En ese sentido, se advierte que la citada resolución

⁴ MONTERO CAM, Víctor. Diccionario Ilustrado de la Computación. Lima, 1995, pág. 135.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

de intendencia ha incurrido en un vicio de nulidad, por lo que corresponde declarar su nulidad en este extremo; no obstante, al contar con los elementos suficientes se emitirá pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

Que obra en autos el "Contrato de _____ de 4 de octubre de 2007, suscrito entre _____ como la licenciante y la recurrente como la licenciataria (folios 892 a 924), habiéndose estipulado en el rubro "considerandos" que la licenciante es una afiliada de _____ Inc. _____ la cual en forma directa y a través de sus afiliadas es propietaria de, opera y/o licencia hoteles bajo la marca _____, mientras que la licenciataria desea obtener una licencia para desarrollar y operar un hotel⁶ bajo la marca, para lo cual ha celebrado un "Contrato de Servicios Centralizados" con _____ según el cual este último ha convenido proveer a la licenciataria ciertos servicios en relación con la operación del hotel.

Que en la cláusula 2.1 ("concesión de licencia") del citado contrato de licencia se señala que la licenciante otorga a la licenciataria el derecho no exclusivo y la licenciataria acepta la obligación de operar un hotel bajo la marca, en el predio⁷ y mediante el uso del sistema⁸, habiéndose previsto un plazo contractual de 15 años, de conformidad con la cláusula 2.5.1 y el Anexo A al referido contrato.

Que la cláusula 6 del referido contrato de licencia está referida a los servicios centralizados y sistemas tecnológicos, la cual señala en la cláusula 6.1 que la licenciataria ha suscrito el "Contrato de Servicios Centralizados" con _____ para que este último le provea ciertos servicios en relación con la operación del hotel; mientras que en la cláusula 6.2 se establece que la licenciataria cargará en el Servicio de Reservas⁹ la información de reserva sobre el hotel, incluidas las categorías de tarifas, cargos, impuestos, tipo de habitaciones, servicios, condiciones, disponibilidad, descripción, y toda otra información que la licenciante o sus afiliadas soliciten o especifiquen oportunamente (denominados como "datos de reservas"), y los actualizará oportunamente según sea necesario para mantenerlos con precisión e integridad en el Servicio de Reservas en todo momento; y dispone en la cláusula 6.3 que la licenciataria, a sus costas, comprará, alquilará o solicitará la licencia e instalará todo el software, hardware y conexiones de telecomunicaciones requeridos para usar los servicios centralizados obligatorios y los servicios centralizados opcionales en los que la licenciataria decida participar, y que de otro modo sean requeridos o puestos a disposición de la licenciataria por la licenciante o sus afiliadas en algún momento para operar el hotel de acuerdo con el sistema (denominados los "sistemas tecnológicos").

Que de otro lado, se advierte en autos el "Contrato de Servicios Centralizados" de 4 de octubre de 2007, suscrito entre la recurrente y _____ Inc. (folios 862 a 872), habiéndose estipulado en los considerandos que el proveedor posee conocimientos y experiencia en materia de provisión centralizada de reservas, ventas y comercialización, programas de lealtad de clientes y otros

⁵ Según el Anexo B al referido contrato, por marca se entiende a la marca _____ (folio 897/vuelta)

⁶ Denominado _____ de acuerdo con el Anexo A al referido contrato (folio 899).

⁷ Ubicado en _____ Lima, Perú, de acuerdo con el Anexo A al referido contrato (folio 900).

⁸ De acuerdo con el Anexo B al referido contrato de licencia, "Sistema" es definido como los métodos, diseños y procesos para desarrollar y operar hoteles bajo la marca, incluyendo los estándares y políticas, manuales, marcas licenciadas, sistemas tecnológicos, así como el software de propiedad exclusiva, los materiales creativos, la información confidencial y otros programas y procedimientos descritos en el referido contrato, que distinguen a la marca o son exclusivos de ella, vigentes en cada momento (folio 896/vuelta).

⁹ Según el aludido Anexo B, "Servicio de Reservas" es definido como los sistemas tecnológicos utilizados para ofrecer, reservar, modificar y/o comunicar reservas de habitaciones para huéspedes, sala de reuniones y otros servicios de alojamiento y entretenimiento relacionados para hoteles de la marca y hoteles de las otras marcas de _____ y cualquier otra instalación de alojamiento y entretenimiento relacionado, de propiedad de, operadas, o licenciadas por la licenciante o una de sus afiliadas a través de los medios que la licenciante especifique oportunamente como por ejemplo teléfono o internet (folio 896/vuelta).

 10 | 



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

servicios a hoteles operados bajo la marca, mientras que la recurrente desea obtener del proveedor el beneficio de dichos servicios centralizados para utilizarlos en la operación del hotel bajo la marca. Asimismo, se señala que la recurrente ha celebrado un Contrato de _____ en la misma fecha, con una empresa afiliada del proveedor.

Que el referido contrato de servicios dispone en la cláusula 2.1 que el proveedor pondrá a disposición de la recurrente, para su utilización en la operación del hotel durante el plazo del contrato, los servicios centralizados que el proveedor del servicio suministra a todos o sustancialmente todos los hoteles de la marca, incluyendo, sin limitaciones, un sistema de reserva, un programa de venta y comercialización, y el programa _____; u otro programa de lealtad de clientes, conjuntamente denominados los "servicios centralizados". Agrega esta cláusula que los servicios centralizados a ser provistos con arreglo al referido contrato, pueden ser suministrados por el citado proveedor _____, Inc.) o por una afiliada, o por un tercero designado por el proveedor o por una afiliada.

Que la cláusula 2.2 del citado contrato de servicios señala que los servicios centralizados serán prestados por personal del proveedor o sus afiliadas, o por otras personas contratadas por estos, desde las oficinas corporativas del proveedor en los _____ las oficinas divisionales, y sus diferentes oficinas regionales situadas fuera del Perú. Agrega la cláusula 2.3 que el contrato tiene un plazo, que iniciará en la fecha de vigencia y concluirá cuando se produzca la expiración o terminación del "Contrato de _____"

Que asimismo, el mencionado contrato de servicios indica en la cláusula 4.1.1 que la recurrente reconoce y conviene que el hotel participará en todos los servicios centralizados obligatorios, y que pagará todos los cargos por servicios centralizados y cumplirá todas las condiciones y los requisitos relacionados con dichos servicios; estipulándose que en el Anexo B figura una lista completa de los servicios centralizados actuales. Asimismo, señala en la cláusula 5.1 que el proveedor proporcionará al hotel los servicios de reservas¹⁰ que proporcione de tanto en tanto a los otros hoteles de la marca, y que la finalidad de dichos servicios es obtener negocios para todos los hoteles de la marca y otros hoteles y negocios de la marca _____ precisándose que los servicios de reservas forman parte de los servicios centralizados obligatorios.

Que la cláusula 15.1 del aludido contrato de servicios señala que todas las disposiciones generales contenidas en el Contrato de Licencia se aplicarán al presente contrato; y finalmente, si bien obra un Anexo B al citado contrato de servicios, el cual debería contener la lista completa de los servicios centralizados actuales, según lo señalado en la cláusula 4.1.1, no obstante, dicho anexo se encuentra en blanco (folio 862/vuelta).

Que asimismo, obra en autos un documento denominado _____ ¹¹ (folios 873 a 875), del que se advierte que el rubro "Reservation" está dividido en programas en donde se indica lo siguiente:

	Nombre del Programa	Función
D1		El Per Room and Gross Room Revenue (GRR) son cobros para recuperar los costos generales fijos de mantenimiento de la

¹⁰ Definido como los servicios (con las modificaciones que se les introduzcan de tanto en tanto), para ofrecer, registrar, modificar y/o comunicar reservas de habitaciones para huéspedes, salas de conferencia y otros hospedajes y servicios recreativos para los hoteles de la marca y otros hoteles de la marca Starwood, así como otros hospedajes e instalaciones y servicios conexos (por ejemplo, instalaciones de spa, golf y club de salud), de propiedad del proveedor de servicios o de una afiliada, u operados o licenciados por estos, a través de los medios que oportunamente especifique el proveedor de servicios, incluso por teléfono y por internet, de acuerdo con el Anexo A al referido contrato (folio 862).

¹¹ De propiedad de _____ Inc., según se indica en la parte inferior del documento.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

		<i>infraestructura del Sistema de Reservas. La infraestructura incluye elementos tan importantes como la arquitectura de sistemas centrales de incluyendo bases de datos, servidores de apoyo, edificios, telecomunicaciones, mobiliario, accesorios y equipos. La infraestructura también incluye sueldos y compensaciones, depreciación, mantenimiento y licencias de software, y otros costos. Todo lo anterior es necesario para prever la creación, transmisión y almacenamiento de la actividad de la reserva, precio y estado de disponibilidad, interfaces con sitios web internos y canales de reserva de terceros, y nuestro tiempo real, inventario global auto-ozono.</i>
D2		
D3		<i>(CCC) maneja más de 16 millones de llamadas telefónicas en todo el mundo cada año, proporcionando servicio de teléfono gratis mundial las 24 horas del día, siete días a la semana en más de 24 idiomas. recluta, entrena y conserva a los mejores agentes de ventas para impulsar continuamente el aumento de las ventas y los ingresos de nuestros Hoteles en todo el mundo.</i>
D4		<i>Booking fee para la automatización de reservas de participación de terceros hechas por medios tradicionales y las agencias de viaje en línea.</i>
D5		<i>Booking fee para la automatización del envío de reservas por cuenta de ventas de terceros.</i>
D6		<i>Sitio web de la marca, son la comunicación de , son el medio preferido de comunicación, la comercialización y el canal de ventas. Cada hotel de está representado en una serie de páginas de contenido que se tiene acceso desde las páginas de inicio de marca a través de una variedad de herramientas de búsqueda. permite a los hoteles crear sitios web individuales a medida para reuniones y eventos que llegan a su sitio. Estos sitios web ofrecen la funcionalidad de reserva en línea para asistentes de reuniones e informes de reservas tanto para la propiedad y los organizadores de eventos. Nuestra reunión y evento de plataforma web en línea permite propiedades para crear rápida y fácilmente sitios web personalizados, en apoyo de la creación de reservas para las próximas reuniones y eventos.</i>

(*) Considerados dentro del rubro TPY-3RD PTY Reservation¹².

Que respecto al GDS y al DHISCO, el mencionado documento agrega que "conectan hoteles a más de 350 mil agencias de viajes tradicionales a nivel mundial, así como a los sitios web de viajes de terceros (...)".

Que entre los beneficios de los servicios de reservas, en dicho documento se indica que: "El sistema central de reservas es una parte integral del valor y la fuerza de Se proporciona una transmisión fiable, precisa y prácticamente instantánea de las reservas de huéspedes y la disponibilidad de habitaciones en todo el mundo. Sistemas de son de mantenimiento profesional, tienen una

¹² Como se advierte del Anexo N° 5 a las Resoluciones de Determinación N° 1403 y 1404).

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

alta fiabilidad y ofrecen una completa integración con los sitios internos y otros sistemas de reserva de terceros. El sistema de reserva permite que otros canales para comunicar directamente en línea y proporciona una transmisión perfecta de la actividad de nuestros hoteles en el mundo, lo que garantiza la disponibilidad de habitaciones última a los clientes" (subrayado nuestro).

Que asimismo, señala como beneficios: "(...) aprovechar la tecnología para automatizar el proceso de reservas (...) reduce el volumen de faxes de reserva / correos electrónicos a los hoteles, reduciendo así la entrada manual de datos", y "Los sitios web de marca representan una enorme oportunidad para todos los hoteles para impulsar las ventas, mejorar las tasas, reducir los costos de distribución, y construir relaciones con los clientes existentes y futuros. Los ingresos generados a través de los sitios web de la marca se han incrementado significativamente en los últimos tres años y las reservas a través de los sitios web de la marca ofrecen una ventaja significativa de costos de distribución y la prima de tasa sobre muchos otros canales de reserva – canales en línea, especialmente de terceros, tales como proporciona una solución en línea para las reservas de grupo (...)" (subrayado nuestro).

Que de otro lado, se advierte en autos los vouchers de cuentas por pagar y las facturas (invoices) del proveedor emitidas a la recurrente en el ejercicio 2012, en las que se aprecia que se alude a los programas antes indicados (folios 343 a 406, 423 a 460, 468 a 524 y 531 a 726).

Que del citado cuadro se advierte que los rubros transcritos corresponden a las distintas prestaciones que conforman el Sistema de Reservas, el cual permite garantizar la disponibilidad de habitaciones a los clientes en el hotel que opera la recurrente. Tales rubros corresponden, de manera general, al mantenimiento del Sistema de Reservas, el cual garantiza su normal funcionamiento a tiempo real (D1 y D2); a la central de llamadas que realizan ventas de alojamientos, según disponibilidad de habitaciones determinada por la base de datos que proporciona el sistema (D3); a la interconexión con agencias de viajes tradicionales a nivel mundial, así como a los sitios webs de viaje de terceros, que garantizan mayores posibilidades de concretar reservas (D4); a las reservas que se consiguen a través de canales de distribución externos estratégicos, correspondientes a terceros (D5); y a las reservas que se consiguen a través de la página web del hotel (D6).

Que en adición a ello, del citado cuadro se desprende que los rubros antes mencionados son de obligatorio uso para la recurrente, advirtiéndose que tales prestaciones no resultan ser independientes o autosuficientes sino que se encuentran concatenadas, siendo que la ejecución simultánea de estas es lo que asegura el normal desenvolvimiento del Servicio de Reservas del proveedor, requiriéndose indefectiblemente de los canales de distribución para realizar las ventas, de la interconexión con agencias de viaje para ampliar dichas ventas, y del mantenimiento del sistema para garantizar su normal funcionamiento.

Que habiendo advertido que las prestaciones descritas se encuentran relacionadas entre sí y forman parte de un único servicio, corresponde evaluar si el Servicio de Reservas prestado por califica como servicio digital.

Que en primer lugar corresponde señalar que la actividad desarrollada por es un servicio¹³, consistente en la puesta a disposición del Sistema de Reservas (como habitaciones), en el hotel que opera la recurrente, constituyéndose como una prestación de hacer, esto es, la de efectuar toda actividad necesaria para que el sistema resulte accesible a la recurrente. Lo anterior se desprende a su vez del hecho que la recurrente celebró el "Contrato de Servicios Centralizados", con el objeto que el

¹³ De conformidad con el artículo 1764 del Código Civil, aplicable de manera supletoria en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, por la locación de servicios el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.

Q. up α | 13 |



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

proveedor brinde ciertos servicios en relación con la operación del hotel, tal como se señala en el rubro considerandos del Contrato de _____ suscrito con _____ y en ese sentido, no resulta atendible lo señalado por la recurrente respecto a que no se está frente a servicios.



Que ahora bien, de la cláusula 6.2 del "Contrato de _____ se advierte que para la ejecución del servicio centralizado, la licenciataria cargará en el "Servicio de Reservas" toda la información de reserva sobre el hotel y actualizará los datos de reserva para mantenerlos con precisión e integridad, debiendo cumplir con todas las reservas recibidas del Servicio de Reservas; definiéndose a tal servicio como los sistemas tecnológicos utilizados para ofrecer, reservar, modificar y/o comunicar reservas de habitaciones para huéspedes. De ello se advierte que en el presente caso el servicio se presta a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, al tratarse de un servicio prestado por medio de sistemas tecnológicos que involucran el uso de un software, con la finalidad de actualizar los datos de las habitaciones disponibles a tiempo real, pudiendo acceder a este a través del sitio web del hotel conforme la descripción del rubro D6. Se advierte a su vez de lo anterior que el mismo se pone a disposición mediante accesos en línea, requiriéndose que la recurrente cargue en el "Servicio de Reservas" la información sobre la disponibilidad de las habitaciones, mediante acceso en línea a un programa especializado de reservas (que podría asimilarse a una base de datos), que es constantemente actualizada.

Que asimismo, del documento _____ se advierte que el sistema central de reservas permite efectuar reservas de forma fiable, precisa e instantánea, de lo que se colige que el servicio se caracteriza por ser esencialmente automático, debido a que el "Sistema de Reservas" puesto a disposición por el proveedor permite que los clientes de la recurrente realicen en línea sus reservas en el hotel que esta opera, siendo que dichas reservas son efectuadas con instantaneidad. Al respecto, corresponde señalar que si bien uno de los canales de reservas es la vía telefónica, de acuerdo con el rubro D3 descrito, debe precisarse que dicho canal es solo uno de los medios utilizados para concretar las reservas, infiriéndose además que dicho medio se alimenta de la base de datos actualizada en el sistema, para que en función a ello el personal de _____ tenga conocimiento de la disponibilidad de las habitaciones y pueda concluir una reserva, de lo que se advierte que la intervención humana resulta mínima en comparación con el resto del servicio. De igual manera, si bien existe intervención de personal para actualizar la base de datos, esta solo es requerida para garantizar la correcta disponibilidad de habitaciones y no para permitir el funcionamiento del sistema, el cual depende del proveedor, siendo que tal hecho no compromete la esencia de automatización del servicio, pudiendo los clientes concretar en cualquier momento sus reservas con inmediatez.

Que finalmente, de la cláusula 6.3 del "Contrato de _____ se puede advertir que el "Servicio de Reservas" requiere de la utilización de sistemas tecnológicos, integrados por software, hardware y conexiones de telecomunicaciones requeridos para usar los servicios centralizados del proveedor, advirtiéndose de ello que dicho servicio no resulta viable en ausencia de la tecnología de la información, al ser indispensable el recurrir a tales herramientas informáticas.

Que por lo tanto, habiéndose advertido el cumplimiento de los requisitos para calificar a la operación como un servicio digital, el mismo que fue utilizado económicamente en el país por la recurrente, procede mantener el reparo; y en ese sentido, se declara infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° _____ en el extremo del reparo relacionado con el proveedor

Que en relación al argumento de la recurrente referido a que es condición necesaria para la prestación del servicio de reserva que ella cargue previamente cierta información en el sistema de _____ y que la intervención del personal de _____ es necesaria, cabe indicar que para que un servicio califique

   14 |



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

como digital debe ser "esencialmente" automático, lo que no implica la ausencia de intervención humana, pues esta pueda darse de manera mínima o accesorio, lo cual se desprende en el caso bajo análisis, dado que la participación del personal es accesorio, lo que no compromete la esencia de su automatización, al requerirse la intervención del personal solo para garantizar la correcta disponibilidad de habitaciones, pero no se requiere dicha intervención o participación en el funcionamiento del sistema, y respecto al servicio de reservas por teléfono, cabe señalar que la vía telefónica es solo uno de los medios utilizados por la recurrente para concretar las reservas, y para realizar esto, igualmente el personal que atiende debe recurrir al "Sistema de Reservas", y en todo caso, no se advierte en autos que la recurrente haya acreditado el hecho que la intervención del personal sea mayoritaria en la ejecución de los servicios, y que haya podido efectuar las reservas sin el uso del "Sistema de Reservas", por lo que dicho argumento carece de pertinencia.

Que en ese sentido, carece de sustento lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración reconoce expresamente que la intervención del personal de es indispensable por lo que los cobros no constituyen retribuciones por servicios digitales, pues en el folio 29/57 del Anexo Nº 05 a los valores impugnados (folio 1394), al que alude la recurrente, la Administración lo que señala es que "la intervención del personal del proveedor del servicio como del contribuyente son necesarios pero mínimos, debido a que el sistema tecnológico de reserva permite comunicarse en línea y permite una transmisión perfecta de la actividad de los hoteles (...)".

Que respecto a lo alegado por la recurrente en cuanto a que los conceptos D1 y D2 corresponden a una inversión por una infraestructura ubicada en el exterior, carece de pertinencia pues ni del Contrato de ni del Contrato de Servicios Centralizados se advierte que la contraprestación a cargo de la recurrente, en favor de , sea por alguna inversión; siendo que por el contrario, se advierte que dicha contraprestación es por servicios prestados por el aludido proveedor, advirtiéndose que este ha considerado los costos de su Sistema de Reservas, como parte de su estructura de costos y precios¹⁴. Asimismo, carece de sustento lo señalado por la recurrente respecto a que dichos conceptos tratarían de un servicio de mantenimiento de "infraestructura física (hardware)", pues se advierte que está referido a toda la infraestructura del Sistema de Reservas, la que permite al proveedor brindar sus servicios.

Que asimismo, habiéndose concluido que las prestaciones a cargo de forman parte de un único servicio, relacionado al Sistema de Reservas, el que califica como servicio digital, no resultan atendibles los argumentos de la recurrente relacionados a que son prestaciones de naturaleza jurídica y tratamiento tributario diferente.

Que en efecto, respecto a lo alegado en el sentido que la Administración no ha realizado una calificación independiente de cada uno de los cobros realizados por el proveedor no domiciliado, cabe señalar que de lo actuado en la presente instancia se advierte que las prestaciones a cargo de dicho proveedor no resultan ser independientes o autosuficientes sino que se encuentran concatenadas, siendo que la ejecución de ellas es lo que asegura el normal desenvolvimiento de los servicios de reservas¹⁵, y en ese sentido, no se advierte que la Administración haya inaplicado el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues los servicios prestados por dicho proveedor califican como servicios digitales, no advirtiéndose que alguna parte de estos servicios no tenga tal calidad o que se trate de prestaciones de naturaleza distinta a la de servicios digitales, por lo que carece de sustento lo alegado por la

¹⁴ Así, en la cláusula 4.2.1 del Contrato de Servicios Centralizados se señala que el proveedor o sus afiliadas determinará los montos cobrados por los servicios centralizados sobre la misma base en que determinan dichos montos para la mayoría de los demás hoteles de la marca que participen en dichos servicios centralizados, y podrán incluir montos que cubran un cálculo razonable de los costos generales incurridos en la provisión (o en la organización de la provisión) de los servicios centralizados (folio 869/vuelta).

¹⁵ Ello se evidencia además, del documento , pues en este se mencionan los beneficios en general del servicio de reservas.

15



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

recurrente al respecto, no resultando aplicables las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por ella al tratarse de supuestos distintos.

✓

Que obra en autos el "Contrato de Servicios de Reservas" suscritos entre Inc. (como) y la recurrente (como el suscriptor), habiéndose estipulado en su segundo y tercer párrafos que es propietaria de la plataforma del Sistema Central de Reservas y de toda la tecnología que integra dicho sistema, y que pone a disposición de terceros ciertas características de dicho sistema, siendo que el suscriptor desea que los hoteles señalados en el Anexo A¹⁷ se inscriban y tengan acceso a los servicios¹⁸ y características del "Sistema CRS"¹⁹ que se señalan en el Anexo B (folios 816 a 831).

Que el mencionado Anexo B (folio 828) está referido a los honorarios y servicios de reservas, el cual indica que las características del sistema son: i) Acceso al Sistema CRS para la carga y mantenimiento de datos; ii) Interfaz de usuario de OneScreen ("FLASH") de propiedad única; iii) Interfaz de usuario de HTML de propiedad única; iv) Reportes iManager; v) Funcionalidad de grupo; vi) Embalaje dinámico; y vii) Marketing por correo electrónico en confirmación, cancelación, pre y post estancia. Asimismo, dicho Anexo B detalla en el rubro "Instalación del Sistema CRS por única vez (aplica al motor de reservas web y/o a los clientes de conectividad GDS)", el cobro por la instalación, iniciación y, según corresponda, transferencia de datos previos dentro del Sistema CRS iHotelier; en el rubro "Instalación y personalización de OneScreen por única vez (aplica a los clientes del motor de reservas web que utilizan OneScreen)", el cobro por el diseño, instalación e iniciación de capacidad de reservas de OneScreen, y en el rubro "Servicios de reservas continuos", el cobro por las reservas iniciadas desde el sitio web local del suscriptor.

Que el apartado 2 del referido contrato está referido al Sistema CRS y los servicios de reservaciones, el cual señala en la cláusula 2.1 que proporcionará al suscriptor las características del Sistema CRS y los servicios de reservaciones únicamente para los hoteles indicados en el Anexo A, solo en la medida necesaria para utilizar estos y sujeto a los términos y condiciones del referido contrato, y que otorgará al suscriptor una licencia limitada, no exclusiva para el suscriptor y los hoteles para que tengan acceso y utilicen el software bajo licencia²⁰.

Que la cláusula 3.1 del anotado contrato indica que las comisiones por las características del Sistema CRS y los servicios de reservaciones que serán provistos por se muestran en el Apéndice B y que sin perjuicio de esta lista de comisiones, hay una comisión mensual mínima por los servicios de reservaciones de \$ 400,00 por hotel; y dispone en la cláusula 3.2 que facturará al suscriptor las cuotas relativas a las características del sistema y servicios de reservaciones mensualmente, con base a las reservaciones en el Sistema CRS programadas para check-out en el mes anterior, las transacciones facturadas serán netas de las cancelaciones recibidas electrónicamente y netas de no-shows o

¹⁶ La cláusula 1.1 del mencionado contrato define "Reservación" como una reserva para un cuarto de hotel, servicio o paquete para el suscriptor o los hoteles, registrada o inscrita en el Sistema CRS, manual o electrónicamente a partir de la fecha de salida mencionada en la reservación (folio 831/vuelta).

¹⁷

¹⁸ La cláusula 1.6 del referido contrato define "Servicios de Reservas" o "Servicios" como los servicios de reservaciones que el suscriptor ha elegido recibir conforme a lo que se indica en el Anexo B (folio 831/vuelta).

¹⁹ La cláusula 1.2 del aludido contrato define "Características del Sistema CRS" como las características del Sistema CRS que la recurrente ha elegido recibir, según se indica en el Anexo B (folio 831/vuelta).

²⁰ La cláusula 1.4 del citado contrato define "Software bajo Licencia" como cualquier software o contenido de cómputo proporcionado por y necesario para utilizar las características del Sistema CRS y cualquier documentación relacionada (folio 831/vuelta).

Q. up X



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

cancelaciones que se hayan recibido fuera del sistema, que hayan sido registradas en el Sistema CRS por el suscriptor al quinto día del mes siguiente del check-out.

Que asimismo, el mencionado contrato indica en la cláusula 4.1 que el suscriptor es responsable de todas las capacidades y gastos de hardware, software y telecomunicaciones que se requieren para tener acceso y utilizar el Sistema CRS, mientras que en la cláusula 4.3 se establece que la recurrente deberá proporcionar y hacer que cada hotel proporcione toda la información y contenido necesario, de manera oportuna, que se requiera para construir la base de datos CRS inicial y la interface de usuarios, incluyendo sin limitación, información del hotel, tipos de cuartos, descripciones, fotografías de calidad, logotipos, etc.; y dispone en la cláusula 4.4 que el suscriptor en forma continua dará mantenimiento y actualizará de manera oportuna, o hará que los hoteles lo hagan, la información sobre el hotel en la base de datos CRS y se asegurará o hará que los hoteles se aseguren de que dicha información sea actual, correcta y acorde a los procedimientos estándar de

Que la cláusula 5.5 del aludido contrato señala que en la medida que los servicios de reservaciones sean elegidos en el Anexo B, el suscriptor certifica que _____ será su único distribuidor para el sitio web de sus hoteles durante la vigencia del referido contrato, y en la medida que haya habitaciones disponibles en los hoteles, que las ofrecerá en el Sistema CRS para su distribución mediante su propio sitio web.

Que de otro lado, se advierte en autos la "Adenda al Contrato de Servicios de Reservas" de _____ de 3 de noviembre de 2010 (folios 826 y 827), que se encuentra relacionada al "Contrato de Servicios de Reservas" de _____ de fecha 3 de febrero de 2006²¹, la cual en la sección de honorarios y servicios señala como características del sistema, además de las antes mencionadas, la conectividad GDS²² y ODD. Asimismo, dicha adenda indica dentro de los servicios de instalación, la configuración _____, la misma que consiste en instalación, iniciación y, según corresponda, transferencia de datos previos en el Sistema CRS iHotelier que aplica al motor de reservas web y/o a los clientes de conectividad GDS.

Que el citado documento señala que los servicios continuos se dividen en dos: (i) GDS, el cual alude a las reservas iniciadas desde GDS o páginas web alimentadas por GDS, cuyo cobro está compuesto por una tarifa de ingreso por reserva y una tarifa plana denominada "pass-thru fee" que aplica por reservación, y por este servicio detalla los siguientes conceptos y tarifas: GDS - 6,00%, GDS - 6,00%, GDS - 6,00% y GDS - 6,20 USD. (ii) ODD, el cual está referido a las reservas iniciadas desde un sitio de internet de terceros conectado a través de ODD Pegasus, cuyo cobro está compuesto por una tarifa de ingreso por reserva y una tarifa plana denominada "pass-thru fee" que aplica por reservación, y por este servicio detalla los siguientes conceptos y tarifas: ODD - 6,00%, ODD - 1,00% y ODD - 5,00 USD.

Que la recurrente también presentó documentos denominados "Acuerdo Marco de Servicios" _____, suscritos entre _____ Inc. y la recurrente (folios 794 a 804). De la revisión de dichos documentos se advierte que en la "Sección B – Términos y Condiciones Marco", se establece una disposición referida al servicio de reserva, disponiéndose en el sub-acápite denominado "Exclusividad e Implementación" que el cliente utilizará el sistema iHotelier para todos sus servicios de reserva a través de su sitio web y/o de cualquier otro sistema de reserva durante el plazo del acuerdo, prohibiéndosele utilizar algún otro software, servicio o sistema de reserva distinto al sistema _____. Asimismo dispone

²¹ Al que alude la recurrente (folio 827).

²² En turismo, expresión inglesa para el Sistema Informático de Reservas, que permite acceder a tiempo real a las reservas de líneas aéreas, trenes, navieras, alojamientos turísticos, alquiler de coches, seguros, etc. y que surge a partir de los antiguos CRS (Sistema de Gestión de Reservas). En: MARRERO HERNÁNDEZ, Francisco José. Glosario de términos hoteleros, turísticos y relacionados. Primera Edición. Canarias – España, 2016, pág. 069. Disponible en: <https://momomarrero.com/wp-content/uploads/2016/10/glosario-de-terminos-hoteleros-turisticos-y-relacionados.pdf> (visto el 15 de enero de 2021).

Q. up x | 17 |



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

que el cliente cargará el inventario de habitaciones en el sistema en el término de 60 días contados desde la fecha efectiva del acuerdo. El mismo acuerdo agrega en el sub-acápite denominado que el cliente pagará por todas las tarifas por reservas y mejoras, entendiéndose por reserva a la reservación en una habitación del hotel para el cliente ingresada o registrada en , mientras que por mejoras se entiende a cualquier servicio o paquete relacionado a cualquier reserva.

Que asimismo, obra en autos la representación impresa de la página web de Inc. (folio 793), en la que se señala lo siguiente: "Con nuestros sistemas de reservas hoteleras, conectamos cada paso del proceso con su sistema de gestión de la propiedad, desde la realización de reserva hasta la entrega. Nuestras soluciones crean un sistema potente y flexible que funciona para mantener sus tarifas, disponibilidad e inventario alineados en todos los canales (...). Más importante aún, puede manejar todas sus reservas a través de un único punto de entrada con nuestro sistema central de reservas líder del mercado, ". Asimismo, dicho documento señala que el sistema central de reservas de

"se basa en un sistema flexible de reservas hoteleras accesible desde Internet. Gestiona simultáneamente reservas y comercialización, y ofrece opciones para sus canales de voz, web, agencias de viajes y agencia de viajes en línea. Todas las reservas se gestionan a través de un único punto de entrada. simplifica la gestión de canales al mismo tiempo que mejora la experiencia de sus clientes" (subrayado nuestro).

Que de otra parte, se advierte en autos las facturas de Inc. (relacionadas a las sedes del emitidas, entre otros, por los conceptos "GDS Pass Through Fee" y "ODD Pass Through Fee"²³ materia del reparo²⁴, documentos de transferencias bancarias efectuadas por la recurrente, correos sobre la constancia de estas, vouchers de pagos, Swift bancario, cuadros resumen sobre tarifas por reservas, asientos contables y cartas de instrucción de pago del proveedor (folios a 163 a 342).

Que de los citados documentos se advierte que Inc. presta el servicio de reservas de habitaciones, servicios o paquetes en los hoteles que opera la recurrente mediante la plataforma de su Sistema Central de Reservas y una de las características de dicho sistema que ha sido contratada por la recurrente es la conectividad GDS y ODD.

Que en efecto, conforme se aprecia de la citada adenda, los servicios continuos que el proveedor presta a la recurrente corresponden a las reservas iniciadas desde GDS o páginas web alimentadas por GDS y a las iniciadas desde un sitio de internet de terceros conectado a través de ODD , siendo que dentro de los conceptos que el proveedor factura a la recurrente por estos servicios se encuentran, entre otros, el "GDS Pass Through fee" y "ODD Pass Through fee", por lo que habiendo advertido que los conceptos materia del reparo constituyen cobros realizados por Inc. a la recurrente en virtud de una de las propiedades que posee su Sistema a través del cual dicho proveedor presta el servicio de reservas (como habitaciones) a aquella, corresponde evaluar si el referido servicio califica como servicio digital.

Que en primer lugar corresponde señalar que la actividad desarrollada por Inc. es un servicio, el cual permite la realización de reservas en los hoteles que opera la recurrente a través del Sistema / que constituye una prestación de hacer dada por la realización de todas las actividades necesarias a efectos de que dicho sistema cumpla con las características contratadas por la recurrente a fin de que las referidas reservas puedan concretarse. Lo anterior se desprende a su vez del

²³ Tales como las que obran a folios 174, 194, 201, 204, 211, 214, 217, 234, 235, 241, 242, 247, 248, 289 a 297, 307, 314, 318 y 321.

²⁴ Tal como se aprecia del Anexo N° 5 a las Resoluciones de Determinación N° (folio 1380).

CO. f X



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

hecho que la recurrente suscribió los documentos denominados "Contrato de Servicios de Reservas" y "Acuerdo Marco de Servicios", con el objeto de acceder a los servicios y características del Sistema ; y en ese sentido, no resulta atendible lo señalado por la recurrente respecto a que no se está frente a servicios.

Que ahora bien, de las características que posee el referido sistema, se aprecia que el servicio se presta a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, al tratarse de un servicio prestado por medio del acceso a una plataforma con interfaz de usuario que requiere el acceso a sitios web y conectividad GDS y ODD, de lo que se advierte que el servicio se pone a disposición mediante accesos en línea y se caracteriza por ser esencialmente automático, debido a que el sistema permite que las reservas en los hoteles que opera la recurrente se realicen con instantaneidad; lo que se corrobora de la representación impresa de la página web del proveedor que señala que su sistema central de reservas se basa en un sistema accesible desde internet, que gestiona simultáneamente reservas y comercialización, y ofrece opciones para los canales de voz, web, agencias de viajes y agencia de viajes en línea.

Que al respecto, es pertinente señalar que si bien existe intervención del personal de la recurrente para actualizar la base de datos del sistema central de reservas, esta solo es requerida para garantizar la correcta información de las habitaciones y no para permitir el funcionamiento del el cual depende del proveedor, siendo que tal hecho no compromete la esencia de automaticidad del servicio, pudiendo concretarse las reservas en cualquier momento con inmediatez.

Que en ese sentido, se puede apreciar que el servicio de reservas no resulta viable en ausencia de la tecnología de la información, al ser indispensable el recurrir a herramientas informáticas para su realización, puesto que el mismo depende del

Que por lo tanto, habiéndose advertido el cumplimiento de los requisitos para calificar a la operación como un servicio digital, el mismo que fue utilizado económicamente en el país por la recurrente, procede mantener el reparo; y en ese sentido, se confirma la resolución apelada, en el extremo del reparo relacionado con el proveedor

Que en relación al argumento de la recurrente referido a que es necesario para la prestación del servicio de reservas que ella actualice y procese la información en el sistema y que se han establecido diversos supuestos en los que se requiere la atención del personal, por lo que la intervención de este es necesaria; cabe indicar que, conforme a lo antes señalado, para que un servicio califique como digital debe ser "esencialmente" automático, lo que no implica la ausencia de intervención humana, pues esta pueda darse de manera mínima o accesorio, lo cual se desprende en el caso bajo análisis, dado que la participación del personal es accesorio, lo que no compromete la esencia de su automaticidad, al requerirse la intervención del personal solo para garantizar la correcta información de las habitaciones, pero no se requiere dicha intervención o participación en el funcionamiento del sistema, y en todo caso, no se advierte en autos que la recurrente haya acreditado el hecho que la intervención del personal sea mayoritaria en la ejecución del servicio, y que haya podido efectuar las reservas sin el uso del sistema siendo que por el contrario, se advierte que los conceptos observados corresponden precisamente al pago por las funcionalidades que contrató de dicho sistema, por lo que su argumento carece de sustento.

Que en ese sentido, lo alegado por la recurrente respecto a que el aludido sistema no es para su uso exclusivo y que únicamente se brinda una licencia de acceso al mismo, por lo que el servicio es prestado de forma independiente a dicho sistema, carece de pertinencia, debiendo precisarse que si bien en el Contrato de Servicio de Reservas se indica que el proveedor otorgará a la recurrente una licencia limitada, no exclusiva para que tenga acceso y utilice el software o contenido de cómputo necesario para



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

utilizar las características del Sistema CRS y cualquier documentación relacionada, no se advierte de autos que el recurrente haya acreditado que los conceptos por los que se emitieron las facturas retribuyan únicamente el otorgamiento de una licencia.

Que respecto a lo alegado en cuanto a que los conceptos *GDS/ODS Pass Through Fee* corresponden a una comisión pagada al proveedor por el solo uso del canal GDS para obtener una reserva por las agencias de viaje, el cual es distinto al procesamiento de la reserva, requiriéndose de la intervención de los trabajadores del proveedor para determinar las reservas realizadas por el canal, y que la Administración no ha realizado una calificación independiente de cada uno de los cobros realizados por Inc, cabe señalar que de lo actuado en la presente instancia se advierte que los referidos conceptos constituyen cobros realizados como consecuencia de las características que posee el

a fin de que el proveedor preste el servicio de reservas, advirtiéndose que este ha considerado los costos de las funcionalidades de su sistema como parte de su estructura de costos y precios, por lo que los aludidos cobros no corresponden a retribuciones por conceptos independientes al sistema, siendo que la ejecución de dicho sistema con las características que la recurrente ha contratado es lo que permite la correcta prestación del servicios de reservas, y en ese sentido, no se advierte que la Administración haya inaplicado el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues el servicio prestado por dicho proveedor califica como servicio digital, no advirtiéndose que los aludidos cobros realizados por el proveedor correspondan a prestaciones de naturaleza distinta a la de un servicio digital, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto.

Que en cuanto a la nulidad invocada de las resoluciones de determinación impugnadas por la recurrente por falta de motivación y por no encontrarse arregladas a derecho, corresponde señalar que de su análisis no se advierte falta de motivación alguna o una indebida motivación que acarree su nulidad, habiéndose establecido en las mismas el sustento de los reparos efectuados, advirtiéndose además que tales resoluciones cumplen con todos los requisitos exigidos por el artículo 77 del Código Tributario, por lo que no corresponde amparar la nulidad invocada. Asimismo, de la resolución apelada se aprecia que -salvo el extremo en el que no se pronuncia por el "Contrato de Servicios Centralizados"-, se encuentran debidamente motivadas, habiendo la Administración señalado los fundamentos que sustentan su pronunciamiento, siendo que el hecho que la recurrente no esté de acuerdo con ellos, no implica que adolezcan de algún vicio de nulidad, lo que resulta acorde con la jurisprudencia citada por la recurrente.

Que en relación a que la Administración no ha cumplido con los principios de verdad material e impulso de oficio, y que no ha efectuado una valoración conjunta y razonada de los medios de prueba ofrecidos, cabe señalar que de lo actuado en la presente instancia se advierte que durante el procedimiento de fiscalización la Administración sí ha valorado los medios probatorios presentados por la recurrente, habiendo ella sustentado sus reparos, siendo que además, la Administración solicitó expresamente a la recurrente que presente sus descargos a las observaciones realizadas, ante lo cual presentó el "Contrato de

, el "Contrato de Servicios Centralizados", y el documento

, para el caso de los servicios prestados por y el "Contrato de Servicios de Reservas" y "Acuerdo Marco de Servicios", para el caso de los servicios prestados por Inc, los cuales han sido analizados, no habiendo la recurrente presentado documentación y/o información adicional que permita sustentar su argumento respecto a que no se trata de servicios digitales; y en cuanto a que la Administración debió realizar cruces de información, cabe indicar que de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones Nº 19094-2-2011, 9247-10-2013 y 12011-10-2013, entre otras, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros; y en todo caso, según lo previsto en el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario, es obligación del contribuyente conservar los documentos y antecedentes de las operaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. En ese sentido, no resulta aplicable la jurisprudencia invocada por la recurrente, al tratarse de casos distintos al de autos, pues en este, se ha efectuado una valoración conjunta de las pruebas presentadas, y no se advierte contravención a los principios alegados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

Que finalmente, en cuanto a lo señalado por la recurrente sobre que la Administración está presumiendo la existencia de renta gravada respecto de los conceptos reparados cuando la determinación efectuada corresponde a una sobre base cierta y no presunta, cabe señalar que carece de sustento, pues en el caso de autos no se ha efectuado un procedimiento de determinación sobre base presunta, y el hecho que la recurrente no esté de acuerdo con los reparos efectuados, no implica que la Administración esté efectuado un reparo sobre base presunta. Y respecto al Glosario de Fallos, cabe indicar que dicho alegato carece de pertinencia dado que en el caso de autos la Administración no ha ejercido su facultad de reexamen ni ha modificado el fundamento de los reparos en instancia de reclamación.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, al no haber efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

Que el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el 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. Según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, tal infracción se sanciona con una multa equivalente a 50% del tributo no retenido o no percibido.

Que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en los reparos relacionados a los proveedores Inc, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° respecto de las cuales se ha emitido pronunciamiento previamente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, y en ese sentido, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, por lo que tal argumento debe desestimarse, no resultando aplicables las sentencias y resoluciones invocadas.

Que respecto a que las resoluciones de multa impugnadas no han sido emitidas sobre la base de un procedimiento administrativo sancionador, según lo previsto en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras, ni resultan aplicables las sentencias alegadas por la recurrente.

²⁵ De las citadas resoluciones de multa y sus anexos se advierte que para la determinación de la infracción se ha considerado las fechas en que la recurrente efectuó los pagos a sus proveedores (folios 1435 a 1458).



Tribunal Fiscal

Nº 01455-9-2021

Que finalmente, en cuanto a la devolución solicitada por la recurrente, cabe señalar que no es materia del presente procedimiento contencioso tributario determinar la existencia de pagos indebidos y/o en exceso, por lo que lo solicitado no resulta atendible, sin perjuicio del derecho de la recurrente, de estimarlo pertinente, de solicitarlo en la vía correspondiente.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se acredita con la Constancia de Informe Oral N° que obra en autos.

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

RESUELVE:

Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 8 de febrero de 2018, en el extremo que no se pronuncia sobre el Contrato de Servicios Centralizados, **INFUNDADA** la reclamación en el extremo relacionado al proveedor y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
QO/D NMO/mpe.