



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
GONZALEZ PONCE Manuel  
Enrique FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/12/2021  
10:19:35 COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

**EXPEDIENTE N°** : 11267-2021  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 22 de diciembre de 2021

**VISTA** la Resolución Número de 14 de setiembre de 2021, emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que dispuso que al haberse declarado infundados los recursos de casación interpuestos por y la Procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas, se cumpla lo ejecutoriado en la sentencia de vista contenida en la Resolución N° de 28 de setiembre de 2016, que confirmó la sentencia de primera instancia contenida en la Resolución Número de 12 de noviembre de 2015, que declaró fundada la demanda interpuesta por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT y, en consecuencia, declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13502-1-2014 de 10 de noviembre de 2014, en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia N° de 30 de julio de 2009, respecto al reparo por el Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005, su incidencia en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y en el cálculo de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° y, ordenó que este Tribunal emita una nueva resolución confirmando la citada Resolución de Intendencia N° en tal extremo.

## CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 4 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala. Ninguna autoridad, cualquiera sea su rango o denominación, fuera de la organización jerárquica del Poder Judicial, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional. No se puede dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

Que el numeral 45.1 del artículo 45 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, establece que conforme a lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política y el artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, las resoluciones judiciales deben ser cumplidas por el personal al servicio de la administración pública, sin que éstos puedan calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo responsabilidad civil, penal o administrativa, estando obligados a realizar todos los actos para la completa ejecución de la resolución judicial.



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
RAMIREZ MIO Luis Alberto  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 23/12/2021 20:15:20  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
JIMENEZ SUAREZ Erika  
Isabel FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 23/12/2021 22:04:35  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
ZUNIGA DULANTO Licette  
Isabel FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/12/2021 09:23:23  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

Que como antecedente al caso de autos, se tiene que mediante la Resolución Nº 13502-1-2014 de 10 de noviembre de 2014 (fojas 2299 a 23018), este Tribunal resolvió revocar la Resolución de Intendencia Nº de 30 de julio de 2009, en el extremo referido al reparo por el Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005, su incidencia en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y en el cálculo de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa Nº

; y, la confirmó en lo demás que contenía<sup>1</sup>.

Que la Administración interpuso demanda contenciosa administrativa contra la mencionada Resolución Nº 13502-1-2014, solicitando como pretensión principal que se declare su nulidad parcial en el extremo que revocó la Resolución de Intendencia Nº , respecto al referido reparo por el Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005, su incidencia en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y en el cálculo de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa Nº

; asimismo, solicitó como pretensión accesoria a la pretensión principal que se ordené al Tribunal Fiscal emitir una nueva resolución confirmando el extremo de la Resolución de Intendencia Nº que fue revocado.

Que mediante la Resolución Número Catorce de 12 de noviembre de 2015 (fojas 24132 a 24151), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró fundada dicha demanda y procedente las pretensiones formuladas por la Administración, ante lo cual, la recurrente y la Procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas, interpusieron recursos de apelación.

Que la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, a través de la Resolución Nº Veinte de 28 de setiembre de 2016 (fojas 24072 a 24083 y 24118 a 24131), confirmó la sentencia emitida mediante la aludida Resolución Número Catorce de 12 de noviembre de 2015, que declaró fundada la demanda y procedente las pretensiones solicitadas por la Administración.

Que contra la resolución de vista, la recurrente y la Procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas<sup>2</sup> interpusieron recursos de casación, alegando, la primera, infracciones normativas al numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, al artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, al artículo 26 del Código Tributario y al artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta; mientras que, la segunda, invocó una interpretación errónea del precitado artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, a través de la Sentencia de Casación Nº de 7 de agosto de 2018 (fojas 24043 a 24070 y 24089 a 94116), declaró infundados los recursos de casación formulados tanto por la recurrente como por la Procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas y, en consecuencia, no casó la referida sentencia de vista.

<sup>1</sup> La citada Resolución Nº 13502-1-2014 confirmó la Resolución de Intendencia Nº en los siguientes extremos: Los reparos por Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto, por retenciones del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumidas como costo y/o gasto que debieron ser reembolsadas por terceros, correspondientes al "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde", y por ingresos diferidos en forma indebida correspondiente a la ejecución del "Proyecto Sulfuro Primario Cerro Verde", los cuales influyeron en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, en las omisiones de los pagos a cuenta del impuesto en mención de marzo a diciembre de 2005 (reparo por Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto) y en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Además, se confirmó las infracciones tipificadas en el numerales 1 del artículo 175 y numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario. Todos los cuales no constituyen materia del presente mandato de cumplimiento judicial.

<sup>2</sup> En representación del Tribunal Fiscal.



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

Que mediante la Resolución Número \_\_\_\_\_ de 14 de setiembre de 2021 (fojas 24042), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, atendiendo a las sentencias antes señaladas, ordenó que este Tribunal cumpla con lo ejecutoriado.

Que en tal sentido, conforme con lo establecido por el artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el numeral 45.1 del artículo 45 de la Ley Nº 27584, corresponde dar cumplimiento a lo dispuesto por la autoridad judicial, de acuerdo con lo siguiente:

## **Resolución Número \_\_\_\_\_ de 12 de noviembre de 2015**

Que al respecto, mediante la Resolución Número \_\_\_\_\_ de 12 de noviembre de 2015 (fojas 24132 a 94151), el Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, indicó que:

"(...)

### **QUINTO: Análisis de la controversia. -**

- 5.1** Para efectos de emitir pronunciamiento de fondo en el presente proceso, deviene en necesario realizar la revisión del Contrato de Locación de Servicios Técnicos<sup>3</sup> (fojas 144 a 158 del Expediente Principal), del cual se advierte – específicamente en su Anexo B – que las partes contratantes concuerdan en que: "El Cliente Acepta pagar a \_\_\_\_\_ una compensación total compuesta de los costos de \_\_\_\_\_ y los costos de la Oficina Principal y en Campo reales de \_\_\_\_\_; adicionalmente señala que: "El cliente acepta que \_\_\_\_\_ ajustará el monto de sus facturas de manera que después de la retención de impuestos en el Perú por el cliente, el monto pagado a \_\_\_\_\_ sea equivalente a los costos de \_\_\_\_\_ que se paguen de acuerdo a las bases de compensación y otras disposiciones del presente."
- 5.2** Así la forma de cálculo para el ajuste del monto de sus facturas, que toma en cuenta el contrato señalado, es el que se conoce como: "Gross Up", entendiéndose por este concepto lo siguiente: "cláusula que se pacta en los contratos internacionales, por la cual cada una de las partes asume los impuestos que deben pagarse en sus respectivos países, aun cuando estos impuestos debiera pagarlos la contraparte. Así pues si en un contrato suscrito por una empresa domiciliada con una empresa proveedora no domiciliada se pacta esta cláusula, entonces la empresa domiciliada se compromete a pagar en su propio país el Impuesto a la Renta que legislativamente le corresponde pagar a la empresa no domiciliada."<sup>4</sup>
- 5.3** Por lo tanto se tiene que la cláusula que contiene la Fórmula del Gross up, adoptada para el ajuste de las facturas, resulta siendo un acuerdo entre las partes contratantes; que tiene como finalidad que el sujeto no domiciliado reciba un monto específico ajustado en el que no se tome en cuenta el Impuesto a la Renta, debiendo ser asumido por el sujeto domiciliado en el Perú. En este sentido resulta claro que el objetivo de la Cláusula Gross Up contenida en el Anexo B del Contrato de Locación de Servicios Técnicos, es que el sujeto no domiciliado no asuma el importe del Impuesto a la Renta que rige en el Perú, por lo que este importe es asumido por la empresa demandante.

<sup>3</sup> Nota al pie de página N° 6 de la Resolución \_\_\_\_\_ del Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub especialidad en materia Tributaria y Aduanera: "El que se valora en mérito al principio de adquisición procesal".

<sup>4</sup> Nota al pie de página N° 7 de la Resolución \_\_\_\_\_ del Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub especialidad en materia Tributaria y Aduanera: "Revista: Actualidad Empresarial N° 161 – Segunda Quincena de Junio 2008".



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

- 5.4 De este modo, la diferencia existente entre la contraprestación pactada mediante el contrato y el monto que espera recibir el no domiciliado por el servicio pactado, que resulta de la fórmula del Gross up, evidencia la existencia de un monto adicional el cual incrementa la base de cálculo del Impuesto a la Renta, viéndose beneficiada de este modo la empresa demandante con dicho margen adicional, para efectos de su deducción como costo y/o gasto.
- 5.5 Por otro lado, corresponde hacer la precisión que pese a que el Gross up es válido dentro del ámbito de los acuerdos entre privados; empero, para efectos tributarios, la realidad de los hechos demuestra que el Gross up no es otra cosa que la asunción de impuestos por parte del sujeto obligado a la retención. En este sentido si bien la empresa demandante denomina como Servicios Administrativos ("Administrative Services") al monto obtenido del cálculo realizado mediante la fórmula Gross up; sin embargo este monto tiene la única finalidad de que la otra contratante reciba un monto determinado sin que este sea afectado por la retención del Impuesto a la Renta que rige en el Perú. Por lo tanto no se observa un correlato con la realidad respecto a los denominados Servicios Administrativos ("Administrative Services"), para poder incluir este concepto dentro de la deducción de costo y/o gasto.
- 5.6 En este sentido, habiéndose determinado que en realidad la Fórmula del Gros up, resulta una asunción del Impuesto a la Renta por la demandante corresponde aplicar al caso sub litis la prohibición contenida en el artículo 47º de la Ley del Impuesto a la Renta, que prevé: "El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero (...)". En este sentido y por lógica consecuencia se arriba a la conclusión que no es correcto que el monto calculado mediante la fórmula Gross up se deduzca como costo y/o gasto por parte de la demandante. Como se ha indicado anteriormente si bien es cierto la cláusula Gross up es válida para efectos entre privados, esta no puede hacerse valer para efectos tributarios ante la Administración Tributaria, ello en aplicación del artículo 26º del TUO del Código Tributario, que estipula: "Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria." Sobre este tema, en la doctrina nacional HUAMANÍ afirma que:

"Ahora bien, considerando lo expuesto, el artículo bajo comentario establece que la transmisión convencional (por convenio, contrato, acuerdo, negocio, etc., cuyo objeto sea el traspaso o traslado de una persona a otra) de la obligación tributaria (o transmisión de la titularidad del deudor o posición del sujeto pasivo; sea como contribuyente o como responsable solidaria [véase la RTF N° 114-1- 98]), por la naturaleza de ésta (obligación de derecho público; ex Jege), y la indisponibilidad de cualquier elemento de la obligación tributaria, carece de eficacia frente a la Administración Tributaria.

(...)

En este entender, aquellos pactos que con estas características se establecen en algunos contratos de arrendamiento ("[...] el arrendatario se obliga a asumir el pago del impuesto que corresponda por la renta que como retribución se acuerda [...]", o "[...] el arrendatario se obliga a asumir el pago del Impuesto predial [...]") no son ni serán oponibles a la Administración, pues para ésta el arrendador seguirá siendo el titular de la deuda; si ocurriera lo pactado y se ejecutara como tal (pues no hay impedimento para ello), por haber "asumido" el tercero el tributo, resultaría, por ejemplo, acrecentada la renta lo que determinarla el incremento de la materia imponible del contribuyente.

También será ineficaz para la Administración otro tipo de actos o contratos que dispusieran créditos o derechos vinculados a la obligación tributaria entre administrados (en la RTF N°



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

5682-7-2007 se resolvió así cuando se opuso un contrato de cesión de derechos de una contribuyente con pagos indebidos<sup>5</sup>

- 5.7 En consecuencia el reparo efectuado por la Administración Tributaria a la empresa demandante respecto del Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto, facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de "Servicios Administrativos" – Gross up, se encuentra conforme a ley.
- 5.8 Así mismo, del análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 13502-1-2014 impugnada en el presente proceso, se tiene que no ha considerado la cláusula Gross up como una asunción de impuesto para efectos de la deducción del Impuesto a la Renta señalada en el artículo 47º de la Ley del Impuesto a la Renta menos ha justificado jurídicamente las razones para inaplicar el artículo 26º del TUO del Código Tributario tampoco ha analizado las consecuencias tributarias de la cláusula de "Servicios administrativos" dado que en el plano de los hechos la demandante asumió el monto mayor (ajustado) como costo y/o gasto, en este sentido y teniendo en cuenta lo señalado, se tiene que la Resolución del Tribunal Fiscal Impugnada adolece de nulidad en el extremo referido al reparo por el impuesto a la renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicios administrativos Gross up.

(...)

## **SÉPTIMO: Respecto de los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda por la Procuraduría Pública del Ministerio de Economía y Finanzas. -**

- 7.1 Dicha Procuraduría que actúa en representación judicial del Tribunal Fiscal, señala: "En las facturas emitidas materia de observación por la Administración Tributaria que sustentó los reparos en cuestión por los años 2004 y 2005, se observa que en cada una de ellas se efectuó el cálculo del gross up. Por lo tanto es posible verificar que el procedimiento mostrado fue previsto por las partes para establecer la retribución total de los servicios pactados, tomando como referencia inicial los costos a ser compensados al proveedor; siendo razonable desde el punto de vista económico, que para cubrir dichos costos incurridos la disponibilidad obtenida debe ser efectiva, es decir, neta de retenciones, expectativa válida en las transacciones privadas con fines lucrativos, máxime si al respecto la Administración no ha opuesto objeción en referencia al valor de mercado de los servicios en cuestión".

Al respecto cabe señalar que la formula Gross up es válida dentro del ámbito de los acuerdos entre privados; sin embargo, para efectos tributarios, la realidad de los hechos demuestra que el Gross up no es otra cosa que la asunción de impuestos por parte del sujeto obligado a la retención. En este sentido si bien denomina como Servicios Administrativos ("Administrative Services") al monto pagado mediante la fórmula Gross up; sin embargo este monto tiene la única finalidad de que reciba un monto determinado sin que este sea afectado por la retención del Impuesto a la Renta.

- 7.2 Igualmente asevera que: "Del mecanismo de gross up se materializa un ajuste para determinar una retribución contractual, de manera que luego de practicadas las retenciones del Impuesto a la Renta, la suma resultante sería la que efectivamente quería percibir dicho domiciliado; en tal sentido, dicha retribución ajustada según lo previsto contractualmente resulta deducible para efectos tributarios; por consiguiente, en el contexto verificado en el caso de autos, no se verifica una asunción de impuestos en los términos. Por lo tanto la retención del Impuesto a la Renta al

<sup>5</sup> Nota al pie de página N° 8 de la Resolución del Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub especialidad en materia Tributaria y Aduanera: HUAMANÍ CUEVA, Rosendo; "Código Tributario Comentado" primera edición; Lima, Perú; Editorial Jurista Editores EIRL; Enero 2013; Tomo I, p. 367 y 368.



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

proveedor no domiciliado debe recaer sobre el total ajustado, pues esta cifra es la que quedo obligada a pagar

Al respecto cabe indicar que es precisamente el ajuste de las facturas que resulta del cálculo efectuado mediante la fórmula del Gross up, el que demuestra que hubo una asunción de impuestos por parte de la ahora demandante ; debido a que el ajuste realizado tiene como finalidad que el sujeto no domiciliado reciba un monto específico ajustado en el que no se tome en cuenta el Impuesto a la Renta, debiendo ser asumido por el sujeto domiciliado en el Perú. En este sentido resulta claro que el objetivo de la cláusula Gross up contenida en el Anexo B del Contrato de Locación de Servicios Técnicos, es que el sujeto no domiciliado no asuma los costos que conllevan el pago del Impuesto a la Renta, por lo que este es asumido por la parte demandante.

- 7.3 Señala que: "La retención efectuada por la demandante ha sido realizada sobre el total del valor ajustado, hecho que no puede ser refutado por Sunat, quien tan solo se ciñe a indicar que la contribuyente está asumiendo de forma implícita el impuesto a la Renta. Aceptar este argumento, sería ir en contra del artículo 2º del Código Tributario que sobre nacimiento de la Obligación Tributaria, señala: "La obligación Tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación". Por tanto si consideramos que la hipótesis de incidencia o "hecho previsto en la ley" debe estar descrito por la norma de manera completa permitiendo conocer con exactitud y certeza que hechos generan obligaciones tributarias, entonces, en ningún extremo se puede hablar de nacimiento de obligación tributaria de manera implícita, mas aun si la codemandada efectuó la retención sobre el total del valor ajustado."

Al respecto cabe señalar que en el presente caso no se discute sobre el nacimiento de la obligación tributaria; en el presente proceso es materia de controversia, si la fórmula utilizada para el ajuste de las facturas (Gross Up) conlleva asunción del impuesto a la renta para efectos de la deducción. En este sentido la realidad de los hechos ha demostrado que efectivamente la finalidad del Gross up, es que el no domiciliado ( ) reciba un monto que se encuentre libre del pago del Impuesto a la Renta, lo que quiere decir que este será asumido por el sujeto que paga el servicio en este caso por lo tanto es correcta la aplicación de los efectos contenidos en el artículo 47º de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a la asunción del Impuesto a la Renta para efectos de la deducción como costo y/o gasto, pues dicho dispositivo legal taxativamente prevé: Artículo 47º.- El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. (...) El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta".

## **OCTAVO: Conclusiones. -**

Por todo lo expuesto, y analizados los documentos y los argumentos esgrimidos se tiene que se encuentra acreditada la existencia de causales de Nulidad en las Resolución del Tribunal Fiscal materia de cuestionamiento por la SUNAT, por lo que se arriba a la conclusión que se ha incurrido en causal de nulidad prevista en el inciso 1º del artículo 10º de la Ley de Procedimiento Administrativo General dada por Ley 27444 que prevé: "Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes: La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias", por lo que la demanda interpuesta por SUNAT deviene en fundada.

## **NOVENO: En relación a las pretensiones formuladas. -**

Conforme a lo previsto por el primer párrafo del artículo 87º del Código Procesal Civil: "La acumulación objetiva originaria puede ser subordinada, alternativa o accesorio. Es subordinada



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

cuando la pretensión queda sujeta a la eventualidad de que la propuesta como principal sea desestimada; es alternativa cuando el demandado elige cual de las pretensiones va a cumplir; y es accesorio cuando habiendo varias pretensiones, al declararse fundada la principal, se amparan también las demás”.

En tal sentido, se tiene en el presente proceso que se ha formulado una pretensión principal, una pretensión acumulativa objetiva originaria, una pretensión accesorio a la pretensión principal y una pretensión accesorio a la pretensión acumulativa originaria, de modo que siendo amparable la pretensión principal acarrea como lógica consecuencia que la pretensión acumulativa objetiva originaria, la pretensión accesorio a la pretensión principal y la pretensión accesorio a la pretensión acumulativa originaria, también sean amparadas.

(...)

## FALLA:

1. Declarando **FUNDADA** la demanda interpuesta por la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT** mediante su Procuraduría Pública, contra el **TRIBUNAL FISCAL** y sobre acción contenciosa administrativa.
  - a. Declaro la **NULIDAD PARCIAL** de la Resolución del Tribunal Fiscal número 13502-1-2014 de fecha diez de noviembre de dos mil catorce.
  - b. **ORDENO** a la Primera Sala del demandado Tribunal Fiscal, **CUMPLA**, dentro del plazo de CINCO DIAS y bajo apercibimiento de poner en conocimiento del Ministerio Público para el inicio del proceso penal correspondiente conforme a lo establecido por el inciso cuatro del artículo cuarenta y uno del Texto Único Ordenado de la Ley 27584 dado por Decreto Supremo 013-2008-JUS, con emitir nueva resolución confirmando la Resolución de Intendencia número de fecha treinta de julio del dos mil nueve, en el extremo referido al reparo al Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicios administrativos (“gross up”), y su incidencia en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005, debiendo además confirmar las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N°

(...)”

## Resolución N° \_\_\_\_\_ de 28 de setiembre de 2016

Que por su parte, a través de la Sentencia de Vista contenida en la Resolución N° \_\_\_\_\_ de 28 de setiembre de 2016 (fojas 240729 a 24085 y 24118 a 24131), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, señaló lo siguiente:

“(…)

### III. Contrato entre

**UNDÉCIMO.** - De la traducción oficial del Contrato de Locación de Servicios Técnicos que obra en la página 144 del expediente principal, se advierte que fue suscrito el 01 de enero de 1995 entre la empresa codemandada (el Cliente) y (el



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

Proveedor), conforme al cual el primero podría solicitar periódicamente del segundo los servicios técnicos acordados entre ambos. De acuerdo al Anexo B de dicho contrato, obrante en la página 71 del principal, aparece que el cliente aceptó pagar al proveedor una compensación total compuesta de sus costos, los costos de la Oficina Principal y en campo reales, comprometiéndose, además, a pagar directamente todos los impuestos por empleo y por planilla y otros cargos impuestos en el Perú. Del mismo anexo consta que las partes convinieron que si cualquiera de los cargos del proveedor está sujeto a la retención del Impuesto a la Renta en virtud de las leyes peruanas, el cliente la efectuaría. Finalmente, el cliente aceptó que el proveedor ajustara el monto de sus facturas de manera que después de la retención de impuestos en el Perú, el monto que le pagara fuera equivalente a los costos de acuerdo a las bases de compensación y otras disposiciones del mismo anexo.

**DUODÉCIMO.** - De lo expuesto en la parte final del considerando precedente se advierte que las partes pactaron la cláusula contractual conocida como "gross up" o "grossing up" por la cual cada una de las partes asumiría los impuestos que se debían pagar en sus respectivos países, aun cuando estos impuestos debiera pagarlos solo la contraparte. Esto quiere decir, que la empresa no domiciliada al pactar dicha cláusula aspiraba a recibir el monto pactado libre de impuestos, de lo que se infiere, entonces, que el monto del impuesto venía a ser asumido por el cliente.

Cabe agregar, que esa cláusula es usual en los contratos internacionales y, por mandato de lo dispuesto en el artículo 1331° del Código Civil, es de obligatorio cumplimiento para las partes; no obstante, de acuerdo a nuestra legislación tributaria no puede ser opuesta a la Administración Tributaria en atención a lo glosado en el artículo 26° del Código Tributario y artículo 47° del Impuesto a la Renta.<sup>6</sup>

**DECIMO TERCERO.** - En ese sentido, el monto adicional resultante de la diferencia entre el precio pactado en el contrato con inclusión del monto del Impuesto a la Renta y el monto que espera recibir la empresa no domiciliada por el servicio prestado, resultante de la fórmula del gross up, no hace más que incrementar la base del cálculo del impuesto, lo cual termina beneficiando a la codemandada para efectos de su deducción como costo y/o gasto.

#### IV. Validez de la RTF N°N°13502-1-2014 (...)

**DÉCIMO CUARTO.** - De lo expuesto se puede concluir que la cláusula del "gross up" o "grossing up" configura, en el fondo, una asunción implícita del Impuesto a la Renta por parte de la empresa retenedora (cliente), que origina un incremento en la base de cálculo del impuesto y que en el caso en concreto, sirvió al cliente (la codemandada) para deducirlo indebidamente como costo y/o gasto, bajo el argumento de que dicha cláusula forma parte de la valorización de los servicios prestados por la empresa no domiciliada de acuerdo al Anexo B del Contrato de Locación de Servicios Técnicos, suscrito con la empresa no domiciliada.

**DÉCIMO QUINTO.** - Ahora bien, las apelantes afirman que la cláusula formó parte del Anexo B del Contrato de Locación de Servicios Técnico celebrado entre la contribuyente y la empresa no domiciliada, lo cual convirtió al "gross up" en deducible para efectos tributarios configurando una expectativa válida en las transacciones privadas con fines lucrativos, el argumento debe desestimarse porque en orden a lo precedentemente establecido, el acuerdo de "grossing up" carece de eficacia legal frente a la Administración Tributaria.

<sup>6</sup> Nota al pie de página 3 de la Resolución de la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros: "En Revista Actualidad Empresarial N° 161. Junio 2008. p. 1-26./http://aempresarial.com/web/revitem/1\_8205\_98796.pdf".



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

**DÉCIMO SEXTO.-** De lo anotado se concluye que la decisión expresada por la Administración en la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ en el extremo referido al reparo por el Impuesto a la Renta indebidamente asumido por la empresa domiciliada, considerado como costo y/o gasto facturado por el sujeto no domiciliado, por concepto de servicios administrativos-gross up, se encuentra arreglada a ley por lo que el Tribunal Fiscal al emitir la RTF N° 13502-1-2014 incurrió en nulidad, razón por la cual debe confirmarse la sentencia respecto a dicho extremo.

(...)

## CONCLUSION

(...)

Por estos fundamentos, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima:

(..) **CONFIRMA** la sentencia expedida por Resolución N° \_\_\_\_\_ de fecha 12 de noviembre del 2015, de la página 614, que declara fundada la demanda; en consecuencia, **NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13502-1-2014 en el extremo que revoca la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ en referencia al reparo por el impuesto a la renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicios administrativos (gross up) (...). Asimismo, **CUMPLA** el Tribunal Fiscal con emitir nueva resolución confirmando la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ (...) en los extremos impugnados. En los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT con el Tribunal Fiscal y \_\_\_\_\_, sobre nulidad de resolución administrativa”.

## Sentencia de Casación N° \_\_\_\_\_ LIMA de 7 de agosto de 2018

Que finalmente, mediante la Sentencia Casación N° \_\_\_\_\_ LIMA de 7 de agosto de 2018 (fojas 24043 a 24070 y 24089 a 24116), la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República dispuso:

“(...)

### **CUARTO. - Infracción normativa del artículo 26 del Código Tributario y al artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta**

- 4.1. Al encontrarse vinculadas las infracciones normativas de carácter material, planteadas por las codemandadas, por infracción normativa del artículo 26 del Código Tributario y al artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta; e, interpretación errónea del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, aquellas deberán resolverse en forma conjunta.
- 4.2. Al respecto, se debe mencionar lo que cada una de las normas prescribe, a efectos de determinar si en la sentencia de vista se vulneraron las mismas; así tenemos:

**“Artículo 26 del Código Tributario: TRANSMISIÓN CONVENCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.** Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria”.

**“Artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo N° 774.-** El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

*intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción solo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses.*

*El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la renta”.*

**4.3.** *Antes de emitir pronunciamiento respecto de la causal que nos ocupa, conviene hacer mención que la recurrente Ministerio de Economía y Finanzas considera que en la sentencia de vista se habría efectuado una interpretación errónea de las normas en comento; así, es pertinente señalar que por interpretación errónea la doctrina indica que: “Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla”<sup>7</sup>. Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia si bien es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el órgano jurisdiccional es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene.*

**4.4** *Al respecto, se debe mencionar que del Contrato de Locación de Servicios Técnicos<sup>8</sup> se observa en el Anexo B que las partes intervinientes concuerdan que: “El cliente acepta pagar a una compensación total compuesta de los costos y los costos de la Oficina Principal y en campo reales de , agregándose que, “El cliente acepta que ajustará el monto de sus facturas de manera que después de la retención de impuestos en el Perú por el cliente, el monto pagado a que se paguen de acuerdo a le ras disposiciones del presente”.*

*Entonces, de aquello se puede entender que el objeto de la referida cláusula consiste en que el sujeto no domiciliado no asuma el importe del Impuesto a la Renta que rige en el Perú, por lo que ese importe es asumido por la empresa codemandada; esto es, la diferencia de aquel monto tiene la única finalidad de que la otra contratante reciba un monto determinado sin que este se vea afectado por la retención del Impuesto a la Renta; por consiguiente, se puede entender que la mencionada diferencia existente entre la contraprestación pactada en el aludido contrato y el monto que espera recibir el no domiciliado por el servicio pactado, implicaría la existencia de monto adicional el cual incrementa la base de cálculo del Impuesto a la Renta, lo que terminaría beneficiando a la empresa*

**4.5.** *Por tanto, del análisis del artículo 26 del Código Tributario se desprende claramente que el sentido de aquella norma, el cual consiste en que los actos o convenios celebrados por un deudor tributario, quien transmite su obligación tributaria a un tercero, dicho acuerdo, no surte efecto frente a la Administración Tributaria; por su parte, el primer párrafo del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, también regula en el mismo sentido que el código antes señalado, precisando que “El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. (...)”; entonces, del contenido de aquellas normas se verifica que existe concordancia entre lo que ambos artículos regulan, que consiste en que, la deuda tributaria de un tercero no puede ser asumida por otro contribuyente a través de un contrato o un acuerdo suscrito entre aquellos; por ende, cuando en la sentencia de vista se analiza las aludidas normas, el Colegiado Superior en ningún momento las ha interpretado en forma errónea, sino, que el pronunciamiento dado en la*

<sup>7</sup> Nota al pie de página N° 12 de la Sentencia de Casación N° LIMA: “CARRIÓN LUGO, Jorge. El Recurso de Casación en el Perú. Volumen I, 2da Edición, Editora Jurídica GRIJLEY, Lima, 2003. Página 5”.

<sup>8</sup> Nota al pie de página N° 13 de la Sentencia de Casación N° 2398-2017 LIMA: “Fojas 144 del principal”.



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

recurrída s el sentido para la cual han sido dados las artículos materia de la presente infracción normativa, pues, de lo señalado anteriormente se desprende que las mismas establecen con suma claridad que el obligado tributario no puede transferir su obligación a un tercero a través de un acuerdo entre aquellos, además, que el mencionado acuerdo no surte efecto ante la Administración Tributaria.

- 4.6. Asimismo, si bien el segundo párrafo del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, se establece que "El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del receptor de la renta"; pero de aquello, se evidencia que, lo regulado en dicho extremo reafirma la prohibición que establece el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, que también es concordante con el artículo 26 del Código Tributario, esto es, que el impuesto asumido por un tercero no puede surtir efecto frente a la Administración Tributaria. Por lo consiguiente, cuando en la sentencia de vista se establece que, la cláusula de gross up o grossing up configura en el fondo, una asunción implícita del Impuesto a la Renta por parte de la empresa codemandada que origina un incremento en la base de cálculo del impuesto y en el caso concreto, sirvió para deducirlo indebidamente como costo y/o gasto, bajo el argumento de que dicha cláusula forma parte de la valorización de los servicios prestados por la empresa no domiciliada de acuerdo al Anexo B del Contrato de Locación de Servicios Técnicos, suscrito con la empresa no domiciliada; aquello se originó de haberse analizado en forma correcta los artículos inicialmente señalados, determinándose, como se ya se ha indicado que un contrato o acuerdo no surte efectos frente a la Administración Tributaria para que a través de ello un tercero asuma la obligación tributaria de un deudor tributario; por tanto, se desprende que las infracciones normativas de carácter material deben declararse **infundadas**.

## V. DECISIÓN:

Por tales consideraciones; y en atención a lo dispuesto en artículo 397 del Código Procesal Civil; declararon: **INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por: **a)** de fecha trece de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas setecientos ochenta y tres; y, **b) Ministerio de Economía y Finanzas - MEF** de fecha diecinueve de octubre de dos mil dieciséis, obrante a fojas ochocientos veintitrés, en consecuencia, **NO CASARON** la Sentencia de Vista expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima de fecha veintiocho de setiembre de dos mil dieciséis, obrante a fojas setecientos cincuenta y uno; **DISPUSIERON** la publicación de la presente el Diario Oficial El Peruano conforme a ley; en las seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat contra y otro, sobre Acción Contenciosa Administrativa; (...).

Que en consecuencia, dado que el órgano jurisdiccional declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 13502-1-2014 de 10 de noviembre de 2014, respecto al reparo por el Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005, su incidencia en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y en el cálculo de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa Nº

y, ordenó a este Tribunal que emita una nueva resolución confirmando la Resolución de Intendencia Nº de 30 de julio de 2009, acorde con los lineamientos expuestos en la Resolución Número de 12 de noviembre de 2015, la Resolución Nº de 28 de setiembre de 2016 y la Sentencia de Casación Nº LIMA de 7 de agosto de 2018, corresponde dar cumplimiento al mandato judicial.



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

## Resolución de Intendencia Nº

Que la recurrente sostiene en relación al reparo por el Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), que dicho costo y/o gasto correspondía a una condición para la prestación del servicio por parte del proveedor FDLA, en virtud de la cual el precio debía ser tal que al descontar el Impuesto a la Renta respectivo arrojase un determinado monto neto, y en tal sentido, la cláusula de "gross up" que pactaron ambas partes constituía un mecanismo para efectuar dicho cálculo y formaba parte del precio acordado, por lo que corresponde a una obligación contractual a su cargo y no a una liberalidad, en consecuencia, dicha deducción debe aceptarse.

Que añade que la cláusula en mención hace que el cálculo del impacto que el Impuesto a la Renta tiene en todo precio se haga expreso en lugar de tácito y que responde a una lógica económica del proceso de fijación de precios, por lo que dicho mecanismo y la asunción de impuestos son supuestos distintos; y sostiene que ha demostrado que refacturó a sus clientes el íntegro de la contraprestación pagada a su proveedor y reconoció el ingreso respectivo con lo que neutralizó el efecto en sus resultados de la deducción del referido gasto, por lo que no asumió económicamente carga alguna que pueda enmarcarse en el supuesto regulado en el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la Administración señala que el reparo por el Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up") constituye una asunción de Impuesto a la Renta por parte de la recurrente, que se encuentra prohibida por el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta y, en consecuencia, no resulta deducible para el cálculo del referido impuesto.

### **Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo - "gross up" (ejercicios 2004 y 2005)**

Que de conformidad con el inciso e) del artículo 9 de los Textos Únicos Ordenados de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobados mediante Decretos Supremos Nº 054-99-EF<sup>9</sup> y 179-2004-EF, 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 renta de fuente peruana, las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

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

Que el artículo 76 de la aludida ley, establece 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 refieren los artículos 54 y 56 de dicha ley, según sea el caso.

Que mediante el punto 2 de los Requerimientos Nº (fojas 1712 a 1716, 1723, 1724, 1727, 9672 a 9681, 9693 y 9697), la Administración observó el rubro denominado "Servicios Administrativos", contenido en las facturas emitidas por el proveedor FDLA a la recurrente por los servicios prestados que se han detallado precedentemente, debido a que el monto de dicho concepto era igual al Impuesto a la Renta que el mencionado proveedor debía pagar, vía retención, y le requirió que explicara por escrito y con documentación sustentatoria el motivo por el que habría deducido para el cálculo de su impuesto el referido concepto, según el detalle en los Anexos Nº 4 a 11 adjuntos a dichos requerimientos.

<sup>9</sup> Modificado por Decreto Legislativo Nº 945.



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

Que en respuesta a los mencionados requerimientos, la recurrente presentó escritos de 11 de julio de 2007 (fojas 1674 a 1676 y 9595 a 9597), en los que manifestó que los "Servicios Administrativos" facturados formaban parte del valor del servicio; y que había utilizado la cláusula "gross up" establecida en su contrato con FDLA para fijar los precios del servicio y de no haberlo hecho la retención practicada hubiese resultado menor a la efectuada, pues en este caso la tasa del Impuesto a la Renta se aplicó sobre el valor total de la contraprestación pactada entre las partes; y, además indicó que lo cobrado por su proveedor estaba dentro de los rangos normales del mercado por lo que cumplió con el principio de causalidad y en consecuencia resultaría deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 2 de los Resultados de Requerimientos N° \_\_\_\_\_, la Administración concluyó que FDLA (sujeto no domiciliado) debía tributar sobre la renta obtenida en el territorio nacional a la cual le debía detraer, vía retención, la tasa del Impuesto a la Renta aplicable, no obstante en virtud del mecanismo "gross up" utilizado, tal retención fue asumida íntegramente por la recurrente (sujeto domiciliado) que recibió los servicios, por lo que, al amparo del inciso b) del artículo 44 y artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a reparar la deducción del impuesto que habría asumido esta última, cuyo detalle obra en los Anexos N° 3 y 3A (fojas 1687, 1688 y 9613 a 9615).

Que mediante Anexo N° 01 a los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ (fojas 1648 a 1653 y 6260 a 6266), la Administración en virtud del artículo 75 del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones detectadas respecto al Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo - "gross up"; no obstante al cierre en los resultados de los citados requerimientos (fojas 1641 a 1643, 1645, 6239 a 6246 y 6258), se indicó que aquélla habría presentado el mismo sustento y argumentos antes detallados por lo que mantuvo el presente reparo.

Que en el caso de autos, obra a fojas 1434 a 1449, la traducción oficial del Contrato de Locación de Servicios Técnicos de 1 de enero de 1995, suscrito entre la recurrente y FDLA, en virtud del cual la recurrente podría solicitar periódicamente que FDLA llevara a cabo los servicios acordados entre ambas partes y conforme se describa en la solicitud de servicios que se agregaban al presente contrato como "Anexo A" sucesivos.

Que del "Anexo B" del anotado contrato (fojas 1434 y 1435), el que es analizado por la Administración para fundamentar su reparo, se aprecia el acuerdo según el cual la recurrente pagaría a la FDLA una compensación total compuesta por los costos de FDLA, los costos de la oficina principal y en campo reales, detallados en dicho anexo; y, en consecuencia, aceptaría que FDLA ajustase el monto de sus facturas de manera que después de la retención de impuestos en el Perú, el monto que la primera le pagaría fuese equivalente a los costos antes mencionados.

Que según las normas y el contrato antes citado, las actividades realizadas por FDLA (sujeto no domiciliado), llevadas a cabo en territorio nacional, originarían rentas de fuente peruana, por las cuales debía abonar al fisco el Impuesto a la Renta respectivo, vía retención; en cuyo caso el agente obligado a retener y abonar tal impuesto sería la recurrente por ser la que pagaba la mencionada renta de fuente peruana.

Que se advierte de las facturas emitidas por FDLA por los servicios prestados a la recurrente (fojas 1712 a 1715 y 9672 a 9680), que esta última aplicó a los costos materia de compensación, el mecanismo del "gross up", acordado en el referido contrato, a través del cual incrementó el monto del importe de los costos calculados y que forman parte de la compensación pactada con la no domiciliada a fin que luego de realizar las retenciones correspondientes al Impuesto a la Renta la suma resultante cubriese los costos detallados en el aludido contrato, que era el monto que aquélla esperaba obtener como retribución efectiva de tales conceptos.



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

Que la cláusula antes señalada corresponde al mecanismo denominado "gross up" o "grossing up", que es la forma en que suele calcularse la retribución en las operaciones realizadas con sujetos que deben sufrir retenciones, normalmente no domiciliados, como en aquellos casos que exigen que la retribución pactada y que debe abonarse no se reduzca debido a la aplicación de las retenciones que pudieran corresponder por el pago de tributos. En la práctica se aplica una fórmula matemática para equilibrar por un lado la determinación del impuesto a cargo del contribuyente (en este caso el no residente) que le corresponda de acuerdo a ley y por otro lado, para cumplir el pago pactado por los servicios contratados.

Que en efecto, de las facturas materia de observación en base a las cuales la Administración sustentó los reparos en cuestión por los años 2004 y 2005, se tiene que en cada una de ellas se efectuó el cálculo que se detalla a continuación:

Cuadro Nº 01

Factura Nº	Fecha	Costo de Servicios	Ajuste Anexo "B" de contrato		Costo ajustado	Fojas	
			Fórmula	Ajuste		Factura	Análisis SUNAT
	22/10/2004	\$35,633.45	$(35,633.45/0.70) * 0.30$	\$15,271.48	\$50,904.93	682 y 683	1713

(\*) Se toma como referencia una de las facturas observadas para ilustrar el procedimiento empleado.

Que sin embargo, conforme con los fundamentos contenidos en la Resolución Número de 12 de noviembre de 2015, la Resolución Nº de 28 de setiembre de 2016 y la Sentencia de Casación Nº LIMA de 7 de agosto de 2018, el objetivo de la Cláusula Gross Up contenida en el Anexo B del Contrato de Locación de Servicios Técnicos, fue que el sujeto no domiciliado no asuma el importe del Impuesto a la Renta que rige en el Perú, sino la recurrente; por lo tanto, la diferencia existente entre la contraprestación pactada mediante el contrato y el monto que espera recibir el no domiciliado por el servicio pactado, que resulta de la citada fórmula del Gross up, evidencia la existencia de un monto adicional el cual incrementa la base de cálculo del Impuesto a la Renta, viéndose beneficiada de este modo la recurrente con dicho margen adicional, para efectos de su deducción como costo y/o gasto.

Que aunado a ello, el órgano jurisdiccional señaló que si bien la cláusula de "gross up" o "grossing up" es usual en los contratos internacionales y, por mandato de lo dispuesto en el artículo 1331 del Código Civil, es de obligatorio cumplimiento para las partes; no obstante, de acuerdo a nuestra legislación tributaria no puede ser opuesta a la Administración en atención a lo prescrito por el artículo 26 del Código Tributario y artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta. En consecuencia, corresponde mantener el reparo y, confirmar la Resolución de Intendencia Nº en dicho extremo, careciendo de sustento los argumentos manifestados por la recurrente sobre el particular, debiendo estarse a lo concluido por la autoridad judicial en las mencionadas sentencias.

## Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005

Que las Resoluciones de Determinación Nº (fojas 11354 a 11363), han sido emitidas por los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2005 al haberse modificado el coeficiente utilizado por la recurrente como consecuencia de la emisión de la Resolución Nº 012-003-0013305 emitida por los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (foja 23294).

Que al respecto, debe tenerse en cuenta que al haberse mantenido el reparo por el Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como gasto a través de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 13502-1-2014 de 10 de noviembre de 2014<sup>10</sup>, y también haberse mantenido el reparo por el Impuesto a la Renta asumido como gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up") mediante la presente resolución; corresponde confirmar la Resolución de Intendencia Nº en el extremo referido a los citados pagos a cuenta.

<sup>10</sup> Extremo que no es materia de cumplimiento judicial.



# Tribunal Fiscal

Nº 11406-10-2021

## Resoluciones de Multa Nº

Que las Resoluciones de Multa Nº (fojas 10055, 10056, 11364, 11365 y 11370 a 11389), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, tipifica como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por Decreto Supremo Nº 953, las citadas infracciones se encontraban sancionadas con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del monto aumentado indebidamente, entre otros.

Que la es de multa antes aludidas fueron emitidas en función de lo establecido en las Resoluciones de Determinación Nº giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, y los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2005; por lo que, corresponde confirmar también la Resolución de Intendencia Nº en dicho extremo de las resoluciones de multa.

Con las vocales Jiménez Suárez y Zúñiga Dulanto, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

## RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº de 30 de julio de 2009, en el extremo impugnado referido al reparo por el Impuesto a la Renta asumido como costo y/o gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005, su incidencia en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005 y en el cálculo de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa Nº

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

**RAMÍREZ MÍO**  
VOCAL

**JIMÉNEZ SUÁREZ**  
VOCAL

**ZÚÑIGA DULANTO**  
VOCAL

**González Ponce**  
**Secretario Relator (e)**  
RM/GP/SN/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.