

INFORME N.º 027-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se plantea el supuesto de una empresa no domiciliada que presta íntegramente en el Perú un servicio de asesoría y consultoría a una empresa domiciliada en el país, con la cual no tiene vinculación económica, y por cuya prestación puede o no pactarse una retribución en dinero, asumiendo la domiciliada los gastos por concepto de pasajes aéreos, movilidad, tasas por uso de aeropuerto, alojamiento y alimentación de los trabajadores de la no domiciliada, algunos de los cuales incluyen el IGV.

Al respecto, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Constituye para la empresa no domiciliada renta gravada de fuente peruana, sujeta a retención, el importe de tales gastos? ¿Varía la respuesta si es de aplicación la Decisión 578?
2. ¿El importe antes referido integra la base imponible del IGV que grava la utilización de servicios de asesoría y consultoría por parte de la empresa domiciliada?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Decisión 578 – Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comunidad Andina, publicada el 4.5.2004 en la Gaceta Oficial N.º 1063⁽¹⁾ del Acuerdo de Cartagena.

ANÁLISIS:

En principio, para efecto del presente Informe, se parte de las siguientes premisas:

- El servicio prestado no califica como asistencia técnica.

¹ <http://www.comunidadandina.org/normativa/decnum12.htm>

- Los beneficios y uso inmediato del servicio se producen en el Perú.

En tal sentido, cabe indicar lo siguiente:

I. Impuesto a la Renta

1. El segundo párrafo del artículo 6° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana⁽²⁾.

Por su parte, el inciso e) del artículo 9° del TUO 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 consideran rentas de fuente peruana las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier otra índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

Asimismo, el artículo 76° del mencionado TUO dispone 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 la propia Ley del Impuesto a la Renta, según sea el caso.

Agrega el inciso d) del tercer párrafo del citado artículo que, para los efectos de la retención, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de la tercera categoría⁽³⁾, excepto en los casos a que se refiere el inciso g) de dicho artículo⁽⁴⁾.

Fluye pues de lo anterior que las rentas originadas en las actividades empresariales a que se refiere la consulta, llevadas a cabo en el Perú, generan rentas gravadas de fuente peruana, estando sujeto a retención el total del importe pagado o acreditado.

² En concordancia con dicha norma, el inciso b) del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes no domiciliados en el país tributarán por la totalidad de sus rentas de fuente peruana.

³ Rentas distintas a aquellas a que se refiere el artículo 48° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁴ El referido inciso hace mención al importe que resulte de deducir la recuperación del capital invertido, en los casos de rentas no comprendidas en los incisos anteriores, provenientes de la enajenación de bienes o derechos o de la explotación de bienes que sufran desgaste. Añade que la deducción del capital invertido se efectuará con arreglo a las normas que a tal efecto establecerá el Reglamento.

2. Ahora bien, en la Resolución N.º 00162-1-2008⁽⁵⁾, el Tribunal Fiscal ha establecido como criterio de observancia obligatoria que *“Los gastos por concepto de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituyen renta gravable de este último”*; criterio que se sustenta en las siguientes consideraciones:

“(…) constituyen rentas de fuente peruana todos los ingresos derivados del desarrollo de una actividad artística por parte de sujetos no domiciliados en el territorio nacional, tanto en efectivo como en especie, debiendo entenderse dentro de este último caso a los importes desembolsados por el sujeto contratante por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos a favor de los sujetos contratados para realizar actividades artísticas.

(…) el hecho que el contratista domiciliado efectúe el pago de los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos de los sujetos no domiciliados y que éstos no los hayan desembolsado, representa una ventaja o beneficio patrimonial de estos últimos que debe afectarse con el Impuesto a la Renta al formar parte de la contraprestación por los servicios prestados.”

Como se puede apreciar, según el criterio vinculante del Tribunal Fiscal, los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado constituye un beneficio o ventaja patrimonial para el sujeto no domiciliado que, por tanto, deben considerarse parte de la contraprestación del servicio prestado.

3. Conforme a dicho criterio, tratándose del supuesto materia de consulta⁽⁶⁾, el pago por parte de la empresa domiciliada de los gastos por concepto de pasajes aéreos, movilidad, tasas por uso de aeropuerto, alojamiento y alimentación de los trabajadores de la empresa no domiciliada, implica una ventaja patrimonial para esta última, lo que determina que el importe de dichos gastos constituya contraprestación del servicio de asesoría y consultoría prestado en el Perú.

Lo señalado en el párrafo anterior no varía sea que se hubiera pactado o no retribución en dinero por el servicio pues, en tanto ventaja patrimonial por sí solos, los desembolsos por concepto de los mencionados gastos se consideran contraprestación que recibe la empresa no domiciliada.

En ese orden de ideas, los gastos por concepto de pasajes aéreos, movilidad, tasas por uso de aeropuerto, alojamiento y alimentación de los

⁵ De fecha 8.1.2008, publicada en el diario oficial El Peruano el 25.1.2008.

⁶ Aun cuando el caso que se analiza en la Resolución del Tribunal Fiscal es diferente, el criterio vinculante expresado en ella resulta de aplicación al supuesto planteado en la consulta.

trabajadores de la empresa no domiciliada, asumidos por la empresa domiciliada, constituyen para la primera renta de fuente peruana, sujeta a retención, independientemente de que se haya o no pactado retribución en dinero por el servicio de asesoría y consultoría que aquella presta en el Perú.

Dicha retención alcanza al total de los importes que se hubieran pagado por los conceptos en mención, incluido, de ser el caso, el IGV.

4. De otro lado, según el artículo 1° de la Decisión 578, esta es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina⁽⁷⁾, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio; y tiene por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonio a nivel comunitario.

Asimismo, el artículo 3° de la referida Decisión dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en la propia Decisión

Agrega que, por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 6° de la mencionada Decisión señala que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Adicionalmente, el artículo 14° de la referida Decisión establece que las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Así pues, de acuerdo con la Decisión 578 las rentas obtenidas por una empresa por la prestación de servicios profesionales y de consultoría tributan en el País Miembro donde se producen los beneficios de dichos servicios.

Ahora bien, dado que el servicio de asesoría y consultoría materia de consulta es prestado íntegramente en el Perú y sus beneficios se producen en este país, las rentas que la empresa no domiciliada obtenga por dicho servicio tributarán íntegramente en el Perú.

⁷ A la fecha, los Países Miembros de la Comunidad Andina son Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú (<http://www.comunidadandina.org>).

Como se puede apreciar, el tratamiento del Impuesto a la Renta de los gastos por concepto de pasajes aéreos, movilidad, tasas por uso de aeropuerto, alojamiento y alimentación de los trabajadores de la empresa no domiciliada, asumidos por la empresa domiciliada, no varía en caso resulte de aplicación la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

II. Impuesto General a las Ventas

1. Según el inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV, se encuentra gravada con este Impuesto la prestación o utilización de servicios en el país.

Al respecto, el inciso c) del artículo 3° del citado TUO define “servicios” como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. Agrega la norma que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

En dicho supuesto, conforme a lo dispuesto en el numeral 9.1 del artículo 9° y los artículos 13° y 14° del mencionado TUO, son sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, entre otros, las personas jurídicas que desarrollan actividad empresarial y que utilizan en el país los servicios prestados por no domiciliados; siendo la base imponible del IGV el total de la retribución, entendiéndose por tal, la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio, la cual está integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aún cuando se originen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, tratándose de un servicio prestado por una empresa no domiciliada a una empresa domiciliada, el mismo estará gravado con el IGV en tanto genere renta de tercera categoría para la primera y sea consumido en el Perú⁽⁸⁾, siendo la empresa domiciliada el contribuyente del Impuesto.

2. Pues bien, conforme se ha señalado en el rubro anterior, los gastos por concepto de pasajes aéreos, movilidad, tasas por uso de aeropuerto,

⁸ Tal como se ha señalado en el Informe N.° 228-2004-SUNAT/2B000 (disponible en el Portal SUNAT: www.sunat.gob.pe), para efecto del IGV, a fin de determinar si el servicio prestado por un no domiciliado ha sido consumido o empleado en el territorio nacional, deberá atenderse al lugar en el que se hace el uso inmediato o el primer acto de disposición del servicio. Para tal fin, deberán analizarse las condiciones contractuales que han acordado las partes a fin de establecer dónde se considera que el servicio ha sido consumido o empleado.

alojamiento y alimentación de los trabajadores de la empresa no domiciliada, asumidos por la empresa domiciliada, constituyen contraprestación del servicio de asesoría y consultoría que la primera presta en el Perú, y por ende, califican como renta de fuente peruana⁽⁹⁾ gravada con el Impuesto a la Renta, independientemente de que se haya o no pactado retribución en dinero por dicho servicio.

Siendo ello así, el importe de tales gastos integra la base imponible del IGV que grava la utilización del servicio de asesoría y consultoría por parte de la empresa domiciliada, al ser parte de la suma que queda obligada a pagar esta última empresa usuaria del servicio; la misma que, de ser el caso, incluirá el IGV que hubiera gravado dichos conceptos.

CONCLUSIONES⁽¹⁰⁾:

Tratándose de una empresa no domiciliada que presta íntegramente en el Perú un servicio de asesoría y consultoría a una empresa domiciliada en el país, con la cual no tiene vinculación económica, y por cuya prestación puede o no pactarse una retribución en dinero, asumiendo la domiciliada los gastos por concepto de pasajes aéreos, movilidad, tasas por uso de aeropuerto, alojamiento y alimentación de los trabajadores de la no domiciliada, algunos de los cuales incluyen el IGV:

1. El importe de dichos gastos constituye para la empresa no domiciliada renta de fuente peruana, sujeta a retención, independientemente de que se haya o no pactado retribución en dinero por el servicio. Dicha retención alcanza el total del importe pagado por los referidos conceptos, incluido, de ser el caso, el IGV.

Lo señalado anteriormente, no varía en caso sea de aplicación la Decisión 578.

2. El importe a que se refiere el numeral anterior, incluido el IGV que, de ser el caso hubiera gravado dichos conceptos, integra la base imponible del IGV que grava la utilización del servicio por parte de la empresa domiciliada.

Lima, 27.03.2012

Original firmado por
LILIANA CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional Jurídico (e)

nad/rap
A0654.1-D11
IMPUESTO A LA RENTA – IGV – Gastos de viáticos y viaje de sujeto no domiciliado.

⁹ Que por ser empresarial califica como renta de tercera categoría.

¹⁰ Bajo las premisas indicadas en el presente.