

INFORME N.º 202-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta si se encuentra gravado con el impuesto a la renta el ingreso generado por el servicio de ensayo de laboratorio de análisis de alimentos prestado en el exterior por una empresa no domiciliada en el Perú⁽¹⁾ a favor de una empresa domiciliada, cuyos resultados son utilizados por esta última para la elaboración en el país de los productos que comercializa en el mercado nacional, así como en el extranjero; y si dicha operación está afecta, además, con el impuesto general a las ventas.

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, "LIR").
- 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 (en adelante, "Reglamento").
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, "Ley del IGV").

ANÁLISIS

1. En relación con el impuesto a la renta, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 6º de la LIR, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a que se refiere el inciso e) del artículo 7º de dicha ley⁽²⁾, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por su parte, el inciso j) del artículo 9º de la misma norma 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 renta de fuente peruana, a la obtenida por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país.

¹ A la que no le resulta aplicable ningún convenio bilateral o multilateral para evitar la doble imposición.

² El cual establece que se consideran domiciliadas en el país, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Sobre el particular, el primer párrafo del inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento dispone que se entiende por asistencia técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario⁽³⁾.

No obstante, el sexto párrafo del aludido inciso establece que, en cualquier caso, la asistencia técnica comprende los servicios de ingeniería, los que están constituidos, entre otros, por la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura.

Asimismo, el numeral 1. del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento dispone que la asistencia técnica se utiliza económicamente en el país, cuando sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de sus fines, de personas domiciliadas en el país, con prescindencia que tales personas generen ingresos gravados o no; siendo que se presume que un contribuyente receptor de rentas de tercera categoría que considera como gasto o costo la contraprestación por la asistencia técnica, el que cumple con el principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la LIR, utiliza económicamente el servicio en el país.

De las normas citadas se tiene lo siguiente:

- a) En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.
- b) Se considera rentas de fuente peruana, las obtenidas por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país⁽⁴⁾.
- c) En cualquier caso, la asistencia técnica comprende los servicios de ingeniería constituidos, entre otros, por la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad, estudios de factibilidad y proyectos definitivos de ingeniería y de arquitectura.
- d) La asistencia técnica se utiliza económicamente en el país, cuando, entre otros, sirve para el desarrollo de las actividades o cumplimiento de los fines de personas domiciliadas en el país, con prescindencia que tales personas generen ingresos gravados o no.

³ Añade dicho inciso que la asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados a que se refiere su primer párrafo. Seguidamente, la citada norma establece los supuestos que no considera como servicio de asistencia técnica.

⁴ Cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos.

Considerando lo antes señalado y en relación con el supuesto materia de consulta se tiene que el servicio a que este se refiere:

- a) Es uno de asistencia técnica, por cuanto se trata de un servicio de ensayo de laboratorio de análisis de alimentos, el cual se entiende que debe suponer la *realización de pruebas y ensayos, incluyendo el control de calidad*, respecto de los alimentos objetos de análisis en el aludido laboratorio.
- b) Se utiliza económicamente en el país, toda vez que dicho servicio sirve para el desarrollo de las actividades de una empresa domiciliada en el Perú (que es la usuaria del servicio), consistente en la elaboración en el país de los productos que comercializa en el mercado nacional, así como en el extranjero.
- c) Genera rentas de fuente peruana, por cuanto provienen de servicios de asistencia técnica utilizados económicamente en el Perú.
- d) Dichas rentas, al ser de fuente peruana, están gravadas con el impuesto a la renta en el país.

Considerando todo lo antes señalado, se puede afirmar que el ingreso generado por el servicio de ensayo de laboratorio de análisis de alimentos prestado en el exterior por una empresa no domiciliada en el Perú⁽¹⁾ a favor de una empresa domiciliada, cuyos resultados son utilizados por esta última para la elaboración en el país de los productos que comercializa en el mercado nacional, así como en el extranjero, se encuentra gravado con el impuesto a la renta⁽⁵⁾⁽⁶⁾.

2. En cuanto al impuesto general a las ventas (IGV), el inciso b) del artículo 1° de la Ley del IGV dispone que dicho impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

⁵ Cabe indicar que en el Oficio N.º 003-2017-SUNAT/7T0000 se ha señalado que:

- a) *Si de la evaluación de algún caso concreto se determinase que el servicio de que se trate califica como un servicio de asistencia técnica que ha sido utilizado económicamente en el país, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76° de la LIR, la persona o entidad que pague o acredite al no domiciliado la renta de fuente peruana, deberá retener y abonar al fisco el impuesto a la renta respectivo.*
- b) *La referida retención se efectuará sobre la totalidad de los importes pagados o acreditados; siendo que, tratándose de los servicios de asistencia técnica, la tasa será del 15%, y el usuario local deberá obtener y presentar a la SUNAT un informe de una sociedad de auditoría, en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente, siempre que la contraprestación total por los servicios de asistencia técnica comprendidos en un mismo contrato, incluidas sus prórrogas y/o modificaciones, supere las ciento cuarenta (140) UIT vigentes al momento de su celebración.*

⁶ Similar criterio ha sido expuesto por esta Administración Tributaria en el Informe N.º 021-2005-SUNAT/2B0000 (disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i0212005.htm>) en el cual se concluye que *"En la medida que el servicio prestado por un no domiciliado consistente en la realización de pruebas y ensayos de laboratorio para determinar la pureza de los minerales (lo cual se efectúa íntegramente en el exterior), implique que se efectúen pruebas y ensayos, incluyendo el control de calidad; el indicado servicio configuraría uno de asistencia técnica, pues el mismo constituiría un "servicio de ingeniería" en los términos descritos por el inciso c) del artículo 4°-A del Reglamento de la LIR"*.

Por su parte, el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la citada ley establece que se entiende por servicios a 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 los efectos del impuesto a la renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto⁽⁷⁾.

Añade dicha norma que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del impuesto a la renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución; en tanto que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional⁽⁸⁾, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebra el contrato.

De otro lado, conforme al inciso c) del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del IGV, son sujetos del IGV en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el impuesto a la renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que, entre otros, utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.

Como se puede apreciar de las normas antes referidas, tratándose de servicios onerosos prestados por un sujeto no domiciliado, los mismos estarán gravados con el IGV siempre que sean consumidos o empleados en el país, en cuyo caso la operación calificará como una utilización de servicios gravada con el impuesto, siendo el contribuyente del IGV, el usuario del servicio.

Ahora bien, en el supuesto bajo análisis el servicio a que este se refiere es uno prestado por un sujeto no domiciliado en el país, que es consumido o empleado en el Perú, toda vez que los resultados de dicho servicio son utilizados por una empresa domiciliada en el país para la elaboración en el Perú de los productos que comercializa en el mercado nacional, así como en el extranjero.

⁷ De acuerdo con lo señalado en los incisos a) y e) del artículo 28° de la LIR, constituyen rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar; así como las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de dicha ley, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.

⁸ En el Informe N.° 228-2004-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal de la SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/i2282004.htm>), se ha concluido que 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 efecto, 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.

En consecuencia, el servicio de ensayo de laboratorio de análisis de alimentos prestado en el exterior por una empresa no domiciliada en el Perú⁽¹⁾ a favor de una empresa domiciliada, cuyos resultados son utilizados por esta última para la elaboración en el país de los productos que comercializa en el mercado nacional, así como en el extranjero, califica como una utilización de servicios gravada con el IGV, siendo el usuario de estos el contribuyente de dicho impuesto.

CONCLUSIONES:

1. El ingreso generado por el servicio de ensayo de laboratorio de análisis de alimentos prestado en el exterior por una empresa no domiciliada en el Perú a favor de una empresa domiciliada, cuyos resultados son utilizados por esta última para la elaboración en el país de los productos que comercializa en el mercado nacional, así como en el extranjero, se encuentra gravado con el impuesto a la renta.
2. Dicho servicio califica como una utilización de servicios gravada con el IGV, siendo el usuario de estos el contribuyente de dicho impuesto.

Lima, 31 DIC. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

smr
CT0443-2018
CT0493-2018
IMPUESTO A LA RENTA – Servicio de asistencia técnica prestado en el exterior por sujetos no domiciliados
IGV – Utilización de Servicios.