



# Tribunal Fiscal

N° 10807-1-2018

**EXPEDIENTE N°** : 8577-2018  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 28 de diciembre de 2018

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_, contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 15 de mayo de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por Impuesto a la Renta - Retenciones de No Domiciliados diciembre de 2016, y la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ emitida por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la resolución de intendencia es nula toda vez que la Administración no se ha pronunciado sobre el argumento referido al literal c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta en el cual no se contempla la figura del "patrimonio" como un concepto que determine si una renta es de fuente peruana o extranjera.

Que agrega que la Administración no emitió pronunciamiento respecto a sus observaciones vinculadas a las fuentes que utilizó para dar sustento a su argumento, específicamente señaló que el Manual y el glosario de la SBS provienen de fuentes dirigidas exclusivamente a entidades financieras siendo incorrecto que se utilicen dichas definiciones para dar contenido a los términos regulados en el literal c) de artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la apelada presenta defectos de motivación insubsanables y corresponde declarar su nulidad.

Que afirma que se ha violado el principio de legalidad al momento que la Administración aplica de forma extensiva las disposiciones reguladas en el literal c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta para concluir que las rentas que provengan de una fuente que no califique como capital en explotación sean consideradas de fuente peruana, pues la Administración no podía extender los alcances del literal c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta a otros supuestos no previstos en la norma, como es el caso de las rentas provenientes de la garantía brindada en el exterior por dicho préstamo.

Que manifiesta que las rentas por comisiones por garantía de préstamos a favor de \_\_\_\_\_ no constituyen rentas de fuente peruana y por lo tanto no están gravadas con Impuesto a la Renta en el Perú, y no se encontraba obligada a efectuar retención alguna ni a efectuar el pago del importe equivalente a la retención.

Que sostiene que la Administración considera que las comisiones pagadas a favor de sus proveedores no domiciliados provienen de un "patrimonio" puesto a disposición, por lo que la renta obtenida sería de fuente peruana y estaría sujeta a retención de conformidad a lo expuesto en el artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que es una interpretación incorrecta.

Que considera que el literal c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a los ingresos provenientes de cualquier tipo de operación financiera, siempre y cuando estos por su naturaleza necesariamente consistan en créditos o préstamos, es decir, capitales puestos en explotación, de ahí que la norma regule en estos casos como criterios de vinculación la colocación o utilización económica del capital en el país o que el sujeto pagador califique como sujeto domiciliado, de lo cual deduce que dicho artículo regula los factores de conexión referidos única y exclusivamente a las rentas provenientes de un capital; en caso contrario, esto es, cuando no exista un capital puesto en explotación, no se configura el supuesto en la norma.



# Tribunal Fiscal

N° 10807-1-2018

Que menciona que la garantía otorgada por las empresas no domiciliadas no supone la colocación de un capital sino el otorgamiento de respaldo de una obligación frente a un tercero, lo cual no implica el traslado de un capital o su puesta a disposición por parte de los garantes a favor del beneficiario.

Que aduce que el caso de autos se refiere a garantías que las empresas no domiciliadas

le otorgaron por préstamos obtenidos de otros proveedores no domiciliados, operaciones en las cuales no hay presencia de capital que pueda generar un interés o cualquier otro concepto que sea producto de los mencionados préstamos, por lo que no puede afirmarse que exista una renta proveniente de un capital, ya que el "patrimonio" del garante no sería productor de renta alguna, sino que simplemente se encontraría en un estado de sujeción respecto del cumplimiento de la obligación principal (préstamo por parte de proveedores), por lo que la posición de la Administración no tiene sustento cuando supone que los términos "capital" y "patrimonio" tienen el mismo significado y alcance en los términos expuestos en el literal c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que al no estar obligada a efectuar retención alguna corresponde que se le devuelva el importe retenido y pagado en forma indebida de conformidad con el artículo 38° del Código Tributario, más los intereses de ley, y que se debe dejar sin efecto la multa impuesta en virtud a la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que la Administración sostiene que las comisiones que una empresa domiciliada paga a sujetos no domiciliados por fianzas o garantías que estos otorgan constituyen rentas derivadas de una operación financiera y específicamente de un crédito indirecto, cuya fuente se determina de conformidad con lo previsto en el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, y que toda vez que la recurrente pagó comisiones a empresas no domiciliadas por las fianzas y/o garantías que ambas estaban otorgando, a fin que los utilice en el país para garantizar préstamos de terceros destinados a su actividad, constituyendo créditos indirectos resultando de aplicación el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y por ende al ser pagadas por una empresa domiciliada en el país, califican como renta de fuente peruana.

Que agrega que la recurrente no exhibió el certificado de residencia de las empresas

vigente a la fecha de contabilización de las operaciones (31 de diciembre de 2016) por lo que no corresponde aplicar la tasa de retención de 15% prevista en el artículo 11° del Convenio para evitar la doble imposición entre Perú y Brasil, aspecto que, según afirma, no ha sido cuestionado, por lo que concluye que no procede devolución alguna porque no existe pago indebido y la multa debe confirmarse dada su vinculación con el reparo formulado.

Que en el presente caso, mediante Carta de Presentación N° (foja 225) y Requerimientos N° (fojas 218 a 222) y (fojas 193 a 208), la Administración realizó una fiscalización parcial para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes a Retenciones de Impuesto a la Renta de no domiciliados de enero a diciembre de 2016, como resultado de la cual efectuó reparos con incidencia en Retenciones del Impuesto a la Renta – Retenciones de No Domiciliados y emitió, entre otros, la Resolución de Determinación N° 012-003-0090680 (foja 420) por Retenciones al Impuesto a la Renta – No domiciliados de diciembre de 2016 por comisiones pagadas a beneficiarios no domiciliados, y la Resolución de Multa N° 012-002-0030914 (foja 435) por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde establecer si el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley; no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad alegada por la recurrente.

## Nulidad

Que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que la Administración desarrolló el sustento

 2



# Tribunal Fiscal

N° 10807-1-2018

formulado por el área acotadora contenido, entre otros, en el literal c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando los aspectos y razonamientos vinculados a los hechos analizados bajo los cuales justificó mantener el reparo, análisis mediante el cual refuta y contradice los argumentos de la recurrente acerca de la misma norma, por lo que con ello se consideran atendidos y absueltos los argumentos de la reclamación respecto a la supuesta falta de motivación, siendo que las objeciones realizadas sobre dicho aspecto, así como aquellas que, según su alegato, estarían referidas al uso de fuentes dirigidas exclusivamente a entidades financieras, demuestran el cuestionamiento a los fundamentos que sustentan la posición de la Administración, mas no a los defectos de motivación alegados, verificándose además que la apelada se pronuncia sobre lo alegado con relación a la vulneración de Principio de Legalidad, por lo que carece de sustento lo señalado al respecto por la recurrente.

## Resolución de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° ..... (fojas 253 a 271), se aprecia que la Administración formuló reparo por concepto de comisiones por garantías por préstamos obtenidos, pagadas a las empresas no domiciliadas ..... , respecto de las cuales no se efectuó correctamente la retención considerando una omisión de S/602 280.00, para tal efecto consigna como sustento legal el inciso c) del artículo 9° y el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

Que en respuesta al Requerimiento N° 0122170001240 la recurrente presentó el escrito de 14 de agosto de 2017 (fojas 125 a 133), en la que entre otros aspectos señaló que en diciembre de 2016 declaró en el PDT 617 la retención de 15% por Impuesto a la Renta – no domiciliados – a la empresa ..... por el INVOICE N° 221 emitido por S/1 404 480.00, y retención de S/210 672.00, debido al pago de comisión por garantizar prestamos obtenidos de otros proveedores no domiciliados y señaló que la renta pagada al no domiciliado califica como renta de fuente peruana sujeta a retención del 15% en aplicación del artículo 11° del Convenio para evitar Doble Imposición suscrito entre Perú y Brasil. Del mismo modo informó acerca del INVOICE N° 001 emitido por la empresa no domiciliada ..... por S/2 610 720.00 a quien retuvo S/391 608.00.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122170001240, la Administración dio cuenta del escrito y documentos presentados por la recurrente, precisando acerca de los certificados de Residencia de los sujetos no domiciliados ..... que la recurrente señaló que no fueron presentados al momento de la retención.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122170001807 (fojas 193 a 207), la Administración comunicó a la recurrente que el INVOICE 221 emitido por la empresa no domiciliada ..... por S/1 404 480.00, y el INVOICE N° 001 emitido por la empresa no domiciliada ..... por S/2 610 720.00, corresponden a rentas calificadas como rentas de fuente peruana sujetas a retención del 30%, por no haber acreditado con el certificado de residencia de ..... emitidos por autoridad brasileña, de conformidad con el inciso c) del artículo 9°, el inciso j) del artículo 56° y el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta; en tal sentido, solicitó subsanar la omisión del pago no efectuado y la subsanación de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que a foja 28 obra el escrito de respuesta de la recurrente en el que alega que no le correspondía acreditar la residencia de su proveedor en el mes de diciembre de 2016 por lo que no se ha configurado la infracción señalada por la Administración, y en escrito ampliatorio (fojas 19 a 21) señaló que la legislación interna no considera renta de fuente peruana a los pagos realizados a una entidad bancaria por la emisión de una garantía a un interés, ni tampoco tiene tal condición el importe que cobra el tercero por asumir responsabilidad ante cualquier eventualidad, por lo que considera que los conceptos pagados como comisión por garantía a empresas no domiciliadas no están sujetas a retención y considera que los pagos que realizó son indebidos.

M A J N



# Tribunal Fiscal

N° 10807-1-2018

Que al respecto, el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que el impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que el inciso c) del artículo 9° de la mencionada ley, dispone 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 consideraban rentas de fuente peruana, las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país.

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

Que en el caso de autos se aprecia que la Administración consideró que la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de sujetos no domiciliados por concepto de las comisiones de compromiso pagadas a por S/1 404 480.00 y S/2 610 720.00, respectivamente, al calificarlas como rentas de fuente peruana aplicando la tasa de 30%, siendo que la recurrente pagó la retención aplicando la tasa de 15%.

Que de la documentación presentada por la recurrente se acredita la existencia del pago de comisiones por S/1 404 480.00 y S/2 610 720.00 a las entidades por garantizar préstamos a favor de la recurrente.

Que en sus escritos de reclamación y de apelación se aprecia que el argumento principal de la recurrente es afirmar y sustentar que no se encontró obligada a efectuar las retenciones por las comisiones pagadas a las empresas no domiciliadas que garantizaron préstamos obtenidos de otros sujetos no domiciliados, por lo que en esta instancia corresponde analizar y resolver la citada controversia.

Que el referido inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta considera como rentas de fuente peruana, en general, las rentas producidas por capitales, cuando, entre otros, el pagador sea un sujeto domiciliado en el país; y específicamente no solo incluye dentro de estas rentas a aquellas que derivan de la colocación de un capital, como es el caso de los préstamos; sino también a las que derivan de créditos que no necesariamente suponen que en todos los casos haya un desembolso de capital; así como a las derivadas de alguna otra operación financiera.

Que la norma que dio origen al inciso antes citado es el Decreto Legislativo N° 945, cuya Exposición de Motivos señala que *"se crea un inciso especial<sup>1</sup> para incorporar todas las rentas por capitales, incluyendo a los intereses y toda suma adicional al interés, provengan de operaciones de crédito o cualquier otra operación financiera". Esta modificación tiene por objeto incorporar en la regla de fuente para rentas de capitales a todas las rentas provenientes de alguna operación financiera, que por su naturaleza necesariamente consistan en créditos o préstamos. (...)*. En dicho sentido carece de sustento la supuesta violación al principio de legalidad alegada por la recurrente, puesto que de los antecedentes y propósitos descritos en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 945, que incorporó el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta claro que los "créditos indirectos" resultan incluidos en el ámbito de la norma que sustenta la acotación de la Administración, siendo que el agente fiscalizador simplemente ha descrito un hecho que de conformidad con la descripción técnica de las normas que lo regulan, resulta adscrito en el ámbito del supuesto previsto por la norma en el concepto de "créditos", actuación que de ninguna forma resulta atentatoria al principio de legalidad como señala la recurrente.

<sup>1</sup> El inciso c) antes citado.



# Tribunal Fiscal

N° 10807-1-2018

Que en efecto, en cuanto al término "créditos", el Manual de Contabilidad para las empresas del sistema financiero señala que se refiere a la suma de los créditos directos más indirectos; y dentro de los indirectos se encuentran, entre otros, los avales, cartas fianza, los créditos aprobados no desembolsados; siendo operaciones presentadas fuera de balance<sup>2</sup>.

Que asimismo, de acuerdo con el Glosario de Términos Financieros de la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas, un "crédito indirecto" es cualquier compromiso o respaldo formal y por escrito de un intermediario o del Estado que no implica un desembolso de dinero, pero que lo implicará si se cumplen o incumplen ciertos términos y condiciones previamente definidos, en cuyo caso se transformará en un crédito directo a cargo del deudor involucrado. Los intervinientes contractuales en un crédito indirecto típico son (i) el solicitante, (ii) el afianzado o avalado, (iii) el beneficiario, y (iv) el fiador o aval. En un crédito indirecto el cliente asume siempre el papel de solicitante y puede, o no, asumir simultáneamente el papel de afianzado o avalado. El afianzado o avalado es el respaldado o garantizado frente al beneficiario y, por ello, siempre son partes distintas. El intermediario o el Estado asumen el papel de fiador o aval y, por tanto, asumen el riesgo del afianzado o avalado. Según se haya pactado, si se cumplen o incumplen las condiciones establecidas en el crédito indirecto, el intermediario o el Estado otorga un crédito directo a favor del solicitante, con el que paga al beneficiario<sup>3</sup>.

Que en ese sentido, el término "créditos" no solo alude a los créditos directos sino también a los créditos indirectos, encontrándose dentro de estos últimos los avales, cartas fianza, créditos aprobados no desembolsados, cartas de crédito y créditos otorgados no desembolsados, garantías, entre otros.

Que teniendo en cuenta lo anterior, las comisiones que una empresa domiciliada paga a sujetos no domiciliados constituyen rentas derivadas de una operación financiera, y específicamente de un crédito indirecto, cuya fuente se determina de conformidad con lo previsto en el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por lo tanto, toda vez que la recurrente efectuó el pago de comisiones de compromiso a sujetos no domiciliados, en virtud a un porcentaje sobre la porción no desembolsada de una línea de crédito, resulta de aplicación el inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta y, por ende, al ser pagadas por una empresa domiciliada en el país, califican como rentas de fuente peruana.

Que en consecuencia, la recurrente se encontraba obligada a abonar al fisco la retención del Impuesto a la Renta de los sujetos no domiciliados, lo que no hizo, por lo que el reparo planteado por la Administración, en este extremo, se encuentra arreglado a ley, y procede mantenerlo y confirmar la apelada, careciendo de sustento lo alegado por recurrente al respecto.

Que con relación a la tasa aplicable para efectuar la retención, cabe considerar que de conformidad con el artículo 2° del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, que norma el establecimiento de la obligación de requerir la presentación del Certificado de Residencia para aplicar los convenios para evitar la doble imposición - CDI y regulación de la emisión de los Certificados de Residencia en el Perú - Certificado de Residencia emitido por un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, el agente de retención del Impuesto a la Renta por rentas pagadas o acreditadas a sujetos residentes en un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI, o en general, de cualquier impuesto al que sea aplicable el CDI, deberá sustentar el otorgamiento de beneficios previstos en el CDI únicamente con el Certificado de Residencia entregado por el sujeto residente en ese Estado, el cual deberá ser emitido por la entidad competente de dicho Estado.

Que se verifica en autos copias de certificados de residencia presentados por la recurrente y correspondientes a que consignan como fecha de emisión 22 de agosto de

<sup>2</sup> Aprobado mediante Resolución SBS N° 895-98, publicada el 3 de setiembre de 1998 y normas modificatorias.

<sup>3</sup> [https://www.mef.gob.pe/contenidos/tesoro\\_pub/gestion\\_act\\_pas/Glosario\\_Terminos\\_Financieros\\_A\\_D.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tesoro_pub/gestion_act_pas/Glosario_Terminos_Financieros_A_D.pdf)



# Tribunal Fiscal

N° 10807-1-2018

2017 y 18 de julio de 2017, con lo cual se verifica que a la fecha de la acreditación y/o pago de la renta sujeta a retención no era posible acreditar el beneficio previsto en el CDI entre Perú y Brasil, por lo que la tasa de retención del 30% considerada por la Administración se encuentra arreglada a ley.

Que dado el sentido del pronunciamiento de este colegiado, no corresponde atender la pretensión de la recurrente referida a obtener devolución de lo que considera pagos indebidos de las retenciones materia de análisis.

## Resolución de Multa N° 012-002-0030914

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0030914 ha sido girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que según el numeral 13° del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción 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.

Que asimismo, la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del referido código, aplicable a las personas y entidades que perciban renta de tercera categoría<sup>4</sup>, preveía que la referida infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no retenido o no percibido.

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0030914 se encuentra vinculada al Impuesto a la Renta - Retenciones de No Domiciliados de diciembre de 2016, respecto de las cuales se emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0090680 que ha sido confirmada en esta instancia, por lo que corresponde pronunciarse en el mismo sentido respecto a la anotada resolución de multa y confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 567).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

## RESUELVE:

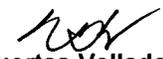
**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140014127 de 15 de mayo de 2018.

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

  
ZUNIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTE

  
RAMÍREZ MÍO  
VOCAL

  
MEJÍA NINACONDOR  
VOCAL

  
Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)  
RM/HV/rmh.

<sup>4</sup> Como la recurrente, conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 558).