Ministerio de Economía y Finanzas
MENDOZA MELGAR Cesar Arturo FAU 20131370645 soft
Fecha: 19/06/2025 14:37:38
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 05426-11-2025

EXPEDIENTE N° : 6450-2020
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 13 de junio de 2025

VISTA la apelación interpuesta por ., con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 14 de octubre de 2020, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a , emitidas por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a junio, agosto y noviembre de 2014, y las Resoluciones de Multa N° a , giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración incurre en error al calificar como rentas de capital de fuente peruana sujetas a retención los ingresos percibidos por la empresa no domiciliada , por concepto de comisiones y remuneraciones vinculadas a la gestión de garantías en el exterior. Indica que tales montos no se originan en el aprovechamiento real o potencial de un capital por parte del beneficiario de dichas garantías, sino que corresponden a la prestación de servicios y ejecución de actividades empresariales desarrolladas íntegramente fuera del país, por lo que no constituyen rentas de fuente peruana conforme al inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que conforme al contrato suscrito con el Estado peruano, se encontraba obligada a presentar garantías que aseguren el cumplimiento de los compromisos asumidos con motivo de la concesión del Terminal Portuario de Paita. Precisa que dichas garantías fueron inicialmente emitidas por entidades financieras nacionales, respaldadas por instituciones financieras portuguesas, las cuales, a su vez, fueron garantizadas por En ese contexto, esta última le solicitó el reembolso de las comisiones pagadas a las entidades financieras portuguesas y el abono de la retribución correspondiente al otorgamiento y renegociación de las garantías. Añade que tales comisiones o retribuciones no configuran rentas de fuente peruana por haberse generado en el exterior.

Que menciona que los pagos efectuados a sujetos no domiciliados bajo contratos de fianza no constituyen rentas derivadas de capital, ya que este tipo de contratos no implican una transferencia efectiva o potencial de capital hacia el deudor, como ocurre en los préstamos u otras operaciones financieras. En su lugar, únicamente se establece una promesa de cobertura frente a un eventual incumplimiento, lo cual constituye una actividad de garantía que, al no implicar el uso de capital, solo podría generar renta como contraprestación por dicha actividad.

Que indica que la comisión asociada al otorgamiento de una fianza no puede entenderse como una contraprestación por el uso de capital ajeno, sino como una retribución por el compromiso de cubrir obligaciones ante eventuales incumplimientos, lo que caracteriza la actividad propia del fiador. Subraya que a diferencia de las operaciones financieras, en este caso no se pone a disposición del usuario recursos que permitan su utilización o disposición directa, razón por la cual no se configura una renta de capital conforme al inciso c) del artículo 9 de la mencionada ley.

Ministerio de Economía y Finanzas
EZETA CARPIO Sergio Pio Victor FAU 20131370645 soft
Fecha: 19/06/2025 10:02:17
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
FUENTES BORDA Jesus Edwin FAU 20131370645 soft
Fecha: 19/06/2025 10:05:57
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
VÁSQUEZ ROSALES Williams Alberto FAU 20131370645 soft
Fecha: 19/06/2025 10:13:11
Motivo: Soy el autor del documento

Que afirma que el hecho de que alguna normativa sectorial califique la fianza como una operación de "crédito indirecto" no basta para sostener que la retribución obtenida por el fiador constituya renta de capital. A su entender, se trata de una interpretación errada por parte de la Administración, al asumir que el compromiso patrimonial del fiador frente al acreedor implica necesariamente una disposición de capital, sin tener en cuenta que el concepto de patrimonio no es equiparable al de capital.

Que aduce que el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse de acuerdo con su propósito, el cual es gravar la renta generada por el uso de capital mediante operaciones financieras. En ese sentido, acota que la referencia a "créditos" debe entenderse limitada a aquellos que constituyen colocaciones reales o potenciales de capital.

Que arguye que si bien en el Oficio N° de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones – SBS, se establece distinciones entre los contratos de seguro y de fianza, tales diferencias no resultan suficientes para considerar que este último implique una forma de utilización de capital.

Que invoca la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945, que incorporó el inciso c) al artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que dicha norma se dirige a gravar los créditos similares a una colocación, es decir, operaciones que suponen efectivamente la disposición de capital, lo que no sucede en el caso de las fianzas, avales u operaciones similares, que no implican operaciones de financiamiento.

Que anota que la Administración ha interpretado de forma extensiva e indebida el concepto de renta de capital, al considerar que las contraprestaciones derivadas del otorgamiento, negociación y renegociación de garantías constituyen rentas, cuando no existe una operación subyacente que conlleve el uso o disposición de un capital a favor del beneficiario. Por ello, precisa que no corresponde efectuar retención alguna por estos pagos, al tratarse de simples reembolsos. Asimismo, subraya que por lo expuesto no se encontró obligada a retener el Impuesto a la Renta de no domiciliados, por lo que no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que finalmente, indica que al momento de efectuarse la determinación del reparo en mención, la Administración omitió considerar y aplicar la Nota de Crédito N° , la cual procedía a modificar las Facturas N° , y , bajo el argumento de que dicho comprobante de pago no cumplió con los requisitos establecidos en el numeral 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago - Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT. Sin embargo, debe tenerse en consideración que los requisitos establecidos en dicho dispositivo legal no pueden ser exigidos a un documento emitido en el extranjero, como es el caso de la anotada nota de crédito, puesto que dicho documento debe de regirse de conformidad a las disposiciones legales de su país de origen, así como estar acorde a lo establecido en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta. Para sustentar su dicho, invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03215-4-2017, y los Informes N° y .

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización definitiva seguido a la recurrente, verificó que no había efectuado retenciones por servicios prestados por no domiciliados que generaron rentas de fuente peruana gravadas con Impuesto a la Renta en los períodos de enero a junio, agosto y noviembre de 2014, de conformidad con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante Carta N° (foja 1070) y Requerimiento N° (fojas 1059 y 1060), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014. Asimismo, cabe indicar que en dicho procedimiento de fiscalización definitiva se emitieron también los Requerimientos N° (foja 1055), (foja 1051), (fojas 1044 a 1047) y (fojas 1039 y 1040).

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización definitiva, la Administración determinó que la recurrente había omitido retener el Impuesto a la Renta por servicios prestados por no domiciliados afectos a dicho tributo en los períodos de enero a junio, agosto y noviembre de 2014. Además, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario; emitiendo, como consecuencia, las Resoluciones de Determinación N° a , por Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a junio, agosto y noviembre de 2014 (fojas 1096 a 1103) y las Resoluciones de Multa N° a , por la comisión de la mencionada infracción (fojas 1087 a 1094).

Que contra los referidos valores la recurrente interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° de 14 de octubre de 2020, que es materia de grado en el presente procedimiento de apelación.

Que en tal sentido, la controversia consiste en analizar si los valores impugnados han sido emitidos con arreglo a ley.

Resoluciones de Determinación N° a - Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a junio, agosto y noviembre de 2014

Que de los Anexos N° 01 y 02 a las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 1095 y 1096/reverso), se aprecia que la Administración reparó la base imponible de las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a junio, agosto y noviembre de 2014, al considerar que la recurrente no había cumplido con efectuar retenciones respecto de servicios prestados por sujetos no domiciliados que generaron rentas de fuente peruana gravadas con dicho tributo; sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y citando como base legal, entre otros, los artículos 9 inciso c), 56 inciso j) y 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con 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, 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 conforme con el inciso c) del artículo 9 de la citada ley, 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 según 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 el mencionado inciso c) del artículo 9 de la anotada ley considera como rentas de fuente peruana, en general, a las rentas producidas por capitales, cuando, entre otros, el pagador sea un sujeto domiciliado en el país, incluyendo dentro de estas rentas no solo 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 un desembolso de capital; así como a las derivadas de alguna otra operación financiera.

Que la norma que dio origen al aludido inciso c) fue el Decreto Legislativo N° 945, en cuya Exposición de Motivos señala que *"se crea un inciso especial*[1] *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*

[1] El inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.

capitales a todas las rentas provenientes de alguna operación financiera, que por su naturaleza necesariamente consistan en créditos o préstamos. (…)".

Que 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 que dentro de los indirectos se encuentran, entre otros, los avales, cartas fianza, los créditos aprobados no desembolsados; siendo operaciones presentadas fuera de balance[2].

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[3].

Que de lo expuesto se tiene que 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 mediante el numeral 2 del Requerimiento N° (fojas 1039 y 1040/reverso), la Administración señaló a la recurrente que de la revisión de su contabilidad observó que había registrado las Facturas N° , y , emitidas por la empresa no domiciliada el 31 de diciembre de 2013, 31 de enero, 28 de febrero, 26 y 31 de marzo, 30 de abril, 30 de mayo, 30 de junio, 1 y 31 de agosto, 30 de setiembre y 3 y 28 de noviembre de 2014, respectivamente, por conceptos de *"Comisión de la garantía de su responsabilidad"* y *"Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales"*, conforme al siguiente detalle:

Cuadro N° 01

Documento			Valor registrado	Importe		Descripción
Fecha de emisión	Tipo	Número		Dólares (US$)	Euros (€)	
31/12/2013	Factura		200 534,45	-	50 845,45	Comisión de la garantía de su responsabilidad
31/12/2013	Factura		152 205,85	54 437,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
31/01/2014	Factura		199 443,52	-	51 060,81	Comisión de la garantía de su responsabilidad
31/01/2014	Factura		212 630,92	54 437,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales

[2] Aprobado mediante Resolución SBS N° 895-98, publicada el 3 de setiembre de 1998 y normas modificatorias.
[3] https://www.mef.gob.pe/contenidos/tesoro_pub/gestion_act_pas/Glosario_Terminos_Financieros_A_D.pdf.

28/02/2014	Factura		152 641,35	-	54 437,00	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
28/02/2014	Factura		199 176,21	-	50 797,30	Comisión de la garantía de su responsabilidad
26/03/2014	Factura		199 076,50	-	50 527,03	Comisión de la garantía de su responsabilidad
31/03/2014	Factura		151 933,67	54 437,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
30/04/2014	Factura		198 982,24	-	50 375,25	Comisión de la garantía de su responsabilidad
30/04/2014	Factura		152 859,10	54 437,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
30/05/2014	Factura		196 882,74	-	50 795,34	Comisión de la garantía de su responsabilidad
30/05/2014	Factura		150 300,56	54 437,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
30/06/2014	Factura		152 478,04	54 437,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
30/06/2014	Factura		199 487,79	-	51 176,96	Comisión de la garantía de su responsabilidad
01/08/2014	Factura		152 260,29	54 437,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
01/08/2014	Factura		197 423,23	-	51 533,08	Comisión de la garantía de su responsabilidad
31/08/2014	Factura		154 873,27	54 437,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
31/08/2014	Factura		132 271,65	-	34 780,87	Comisión de la garantía de su responsabilidad
30/09/2014	Factura		157 595,12	-	54 437,00	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
30/09/2014	Factura		140 740,49	-	35 746,34	Comisión de la garantía de su responsabilidad
03/11/2014	Factura		82 317,53	28 162,00	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales
28/11/2014	Factura		82 036,08	28 162,06	-	Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales

Que asimismo, la Administración señala que las operaciones detalladas en el cuadro anterior se originaron debido a que la recurrente celebró el 7 de setiembre de 2010 un contrato de garantía para financiamiento y fianzas, con la empresa no domiciliada , a través del cual esta última se comprometía a garantizar a aquella frente a los bancos de Portugal, para que estos emitan cartas fianzas que respalden a su vez cartas fianzas emitidas por bancos peruanos, dado que dichas garantías son exigidas por el Estado Peruano (Ministerio de Transportes y Comunicaciones), para efectos de garantizar la ejecución de la inversión mínima obligatoria, así como las inversiones adicionales establecidas en el contrato de concesión. Agrega que la empresa . facturaría a la recurrente por el uso de dichas garantías, estableciéndose una cuota anual que no debía ser mayor al 1.5% del monto de las garantías obtenidas por la anotada empresa a favor de la recurrente.

Que complementando lo antes señalado, la Administración indicó que la retribución cobrada por corresponde a las garantías otorgadas por esta en favor de la recurrente, con la finalidad de utilizar en el país las cartas fianzas de los bancos locales para poder cumplir con las condiciones establecidas en el contrato de concesión del Puerto de Paita, llevado a cabo con el Estado Peruano, por lo que concluyó que los pagos efectuados por aquella a dicha empresa, por conceptos de garantías o cartas fianzas, calificaban como rentas de fuente peruana gravadas con Impuesto a la Renta, encontrándose, por tanto, obligada a efectuar retenciones por dicho tributo y períodos respecto tales operaciones a una tasa del 30%, de acuerdo a lo previsto en el inciso c) del artículo 9, el inciso j) del artículo 56 y el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo, por lo que le solicitó que sustentara dicha observación.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el 12 de diciembre de 2019, presentó un escrito (fojas 976 a 983), señalando, entre otros, que la interpretación de la Administración no era correcta, toda vez que las primas pagadas a sujetos no domiciliados en el país en virtud de contratos de fianza no constituían rentas producidas por capitales, sino rentas originadas en actividades de garantía o cobertura que, al ser llevadas a cabo en el extranjero, no generaban rentas de fuente peruana, al amparo del inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta; que el contrato de fianza se materializaba en una carta fianza, esto es un documento valorado emitido por el fiador a favor del beneficiario garantizando las obligaciones del afianzado, con un monto y un plazo determinado, siendo posible que el afianzado cumpliera con sus obligaciones y, por tanto, el fiador no debía cumplir con la fianza, lo que era natural dado que el contrato de fianza no es un tipo de operación financiera, sino una garantía; que una operación financiera es definida como aquélla en la que dos sujetos económicos intercambian capitales en tiempos distintos, de tal manera que el sujeto que cede el capital adquiere el carácter de acreedor del otro, que actúa como deudor, y los valores de los capitales intercambiados deben ser equivalentes en cada momento del tiempo; que en el contrato de fianza no hay una traslación de capital hacia el deudor, primer paso para el intercambio de capitales a que se refiere toda operación financiera, sino tan solo un compromiso de trasladar determinado capital hacia el acreedor si el deudor incumple con sus obligaciones; que siguiendo esa línea interpretativa la prima pagada no retribuye el uso de un capital ajeno, sino el compromiso por la cobertura ante un eventual escenario de incumplimiento, al actuar como un garante; y que, en ese sentido, si bien los pagos observados por la Administración fueron efectuados por un sujeto domiciliado en el Perú, al no tratarse de pagos relativos a créditos u otras operaciones financieras sino de actividades de garantía o cobertura llevadas a cabo en el extranjero, estas no generaron rentas de fuente peruana gravadas con el Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1034 a 1037), la Administración dejó constancia de lo afirmado por la recurrente y de la documentación presentada, e indicó, entre otros, que las rentas generadas por , son rentas provenientes de una "operación financiera", tal como lo indica el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la retribución pagada por la recurrente constituye una renta derivada de un "crédito indirecto", que incluye, entre otras operaciones, las cartas fianzas, siendo necesario en este contexto aplicar el "criterio del pagador", dado que aquella se encuentra domiciliada en el país, lo que implica que las rentas generadas por la operación financiera de la anotada empresa no domiciliada, al ser pagadas por un sujeto domiciliado en Perú, califican como rentas de fuente peruana de acuerdo con el inciso c) del artículo 9 del mencionado dispositivo legal. Por lo tanto, la retribución que se pagó por concepto de garantías, al ser una operación financiera realizada con la intervención de cartas fianzas, está sujeta a la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

Que estando a lo expuesto, la Administración concluyó que las operaciones detalladas en el Anexo N° 01 adjunto al Resultado del Requerimiento N° (foja 1033), generaban rentas de fuente peruana gravadas con el Impuesto a la Renta y, por tanto, sujetas a retención a una tasa del 30%, de acuerdo con lo previsto en el inciso c) del artículo 9, el inciso j) del artículo 56 y el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de las copias de las traducciones oficiales de las Facturas N°

y , emitidas por la empresa no domiciliada el 31 de diciembre de 2013, 31 de enero, 28 de febrero, 26 y 31 de marzo, 30 de abril, 30 de mayo, 30 de junio, 1 y 31 de agosto, 30 de setiembre y 3 y 28 de noviembre de 2014 (fojas 859, 867, 872, 876, 881, 885, 890, 894, 899, 903, 907, 912, 916, 921, 925, 930, 935, 939, 943, 948, 952 y 957), se aprecia que fueron emitidas por los conceptos de "*Comisión de la garantía de su responsabilidad*" y *"Debito de los cargos con la renegociación de las garantías bancarias y gastos financieros adicionales"*.

Que asimismo, de la revisión de los documentos adjuntos a las mencionadas facturas (fojas 709, 855, 856, 870, 871, 880, 888, 889, 898, 911, 920, 929, 934, 947 y 956), se tiene que en éstos se detallan cada una de las garantías otorgadas por el y las liquidaciones de dichas garantías.

Que además, obra en autos copia del Contrato de Garantía Para Financiamiento y Fianzas, suscrito entre la recurrente y la empresa no domiciliada (fojas 691 a 693).

Que en el tercer y quinto párrafo de la cláusula primera del citado contrato se señala que:

> *"Para los efectos de este contrato, TPE declara que la causa de celebración del mismo es la concesión obtenida y referida en este párrafo, bajo cuyas condiciones requiere de financiamiento para sus proyectos de inversión referidos a la concesión, así como de garantías a favor del Estado peruano, por el fiel cumplimiento de dichos provectos. Específicamente, este contrato está referido a las garantías que requiere TPE para garantizar frente al Estado Peruano las inversiones obligatorias y las inversiones adicionales objeto del contrato de concesión del Puerto de Paita"*[4]*. (…) "Para los efectos de este contrato, TERTIR declara que la causa de celebración del mismo es su interés económico en los resultados del negocio de TPE descrito en el Anexo 1 de este contrato; asimismo declara que tiene la capacidad económica de prestar apoyo a TPE para formalizar y mantener garantías exigidas por el Estado Peruano (Ministerio de Transportes y Comunicaciones) para garantizar la ejecución de las inversiones Mínimas Obligatorias así como las Inversiones Adicionales establecidas en el contrato de concesión, necesarias para la vigencia de la concesión de TPE."*.

Que asimismo, en la cláusula segunda de referido contrato se deja constancia de lo siguiente:

"Por el presente contrato, se dispone frente a , en su calidad de Accionista, a lo siguiente:

a. Garantizar a frente a los bancos de Portugal para que dichos Bancos emitan cartas fianzas que respalden a su vez cartas fianzas emitidas por bancos peruanos, que resulten siendo exigidas por el Estado Peruano (Ministerio de Transportes y Comunicaciones) para garantizar la ejecución de la Inversión Mínima Obligatoria así como las Inversiones Adicionales establecidas en el contrato de concesión. En estos casos, facturará a por el uso de estas garantías. El fee [cuota] anual que cobra no deberá ser mayor al 1,5% del monto de las garantías obtenidas por a favor de , devengando con la sola obtención de las garantías.".

Que de los documentos antes mencionados se verifica que las retribuciones materia del reparo, cobradas por la empresa no domiciliada , se originaron por garantizar a la recurrente frente al con la finalidad de garantizar, a su vez, las cartas fianzas de bancos peruanos, necesarias para que aquella pudiera cumplir con las condiciones establecidas en el contrato de concesión celebrado con el Estado Peruano.

Que siendo así, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, las comisiones por garantizar cartas fianzas que una empresa domiciliada paga a un sujeto no domiciliado constituyen rentas derivadas de una operación financiera, específicamente, de un crédito indirecto, resultando de aplicación lo dispuesto en el inciso c) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, al haber sido pagadas por una empresa domiciliada en el país, califican como rentas de fuente peruana.

[4] El subrayado es nuestro.

Que en tal sentido, la recurrente se encontraba obligada a abonar al fisco las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados respecto de las operaciones observadas, lo que no hizo, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, debiendo mantenerse y confirmar la resolución apelada en este extremo, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente al respecto [5].

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 945, que añade el inciso c) del artículo 9 de la Ley de Impuesto a la Renta, busca referirse a aquellos créditos similares a una colocación, es decir, a los créditos directos, al tener una operatividad semejante a la de los préstamos, ya que en ambos casos encontramos una colocación -real o potencial- de un capital, lo que no acontece en el caso de un aval, una fianza y otras operaciones similares, al tratarse de actividades que no implican un financiamiento ni la colocación -real o potencial- de un capital, por lo que dicho inciso sólo podía incluir operaciones que califiquen como créditos indirectos en tanto, además, sean consideradas operaciones de financiamiento o similares a un préstamo, puesto que en ambos casos si habría una colocación, real o potencial, de un capital; cabe señalar que de la revisión de los antecedentes y propósitos descritos en la mencionada exposición de motivos, 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.

Que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido que el hecho de que alguna definición sectorial mencione que la fianza califica como una operación de "crédito indirecto" no resulta suficiente para que la Administración afirme que la prima o comisión que el fiador obtiene por el otorgamiento de este tipo de garantía califica como una renta de capital, 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".

Que los argumentos de la recurrente tendientes a sostener que las retribuciones materia de reparo originadas por el otorgamiento de fianzas no implicaban la realización de una operación financiera y, por tanto, no determinan la obtención de rentas del capital para efectos del Impuesto a la Renta, como sí sucedía en el caso de préstamos, créditos u otras operaciones financieras, y que más bien suponían la obtención de rentas originadas en una actividad de garantía o cobertura llevada a cabo en el extranjero, al amparo del inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, carece de sustento, pues como se ha señalado previamente la referida retribución constituye renta derivada de una operación financiera, 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 respecto a los alegatos esgrimidos por la recurrente referidos a que la Administración omitió considerar y aplicar la Nota de Crédito N° , bajo el argumento que dicho comprobante de pago no cumplía con los requisitos establecidos en el numeral 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago - Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, cabe precisar que de la revisión de la referida nota de crédito (foja 863), se tiene que si bien la misma consigna que tiene por objeto rectificar los débitos emitidos entre junio y setiembre de 2014, haciendo referencia a las Facturas N° , y , lo cierto es que dicho documento no contiene el desglose que permita identificar con claridad el importe especifico que corresponde a cada una de las citadas facturas, pues dicha nota de crédito consigna un monto total de US$ 72 475,00, sin que se detalle como se distribuye tal importe entre las 3 facturas mencionadas, ni se identifique con precisión los conceptos que se rectifican respecto de cada comprobante, no apreciándose documentación adicional que permita vincular objetivamente tal importe con lo consignado individualmente en cada factura.

Que estando a lo antes señalado, no resulta atendible el alegato de la recurrente vinculado a que no le resultaba aplicable la remisión de la nota de crédito en mención a los requisitos establecidos en el

[5] En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02200-5-2023 recaída respecto de similar reparo efectuado a la recurrente por otros periodos.

Reglamento de Comprobantes de Pago, no siendo relevante evaluar su observancia formal a dicho reglamento, en tanto aquella no demostró que la nota de crédito antes referida rectifique efectivamente las Facturas N° , y .

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar, a título ilustrativo, que en caso pudiera resultar aplicable la legislación de Portugal para regular la emisión de la anotada nota de crédito, debe tenerse en cuenta que el numeral 4 del artículo 190 del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente en virtud a lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala, respecto al derecho extranjero, que la parte que lo invoque debe realizar actos destinados a acreditar la existencia de la norma extranjera y su sentido[6], siendo que en el caso de autos, la recurrente no ha identificado o acreditado la existencia de alguna norma en dicho país que resultase aplicable al caso de autos, ni mucho menos hubiese acreditado su sentido, pese a que de conformidad con las normas citadas, le hubiera correspondido hacerlo.

Resoluciones de Multa N° a - Infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario

Que de acuerdo con 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 hubiese cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que las mencionadas resoluciones de multa (fojas 1087 a 1094), se encuentran vinculadas al Impuesto a la Renta - Retenciones de No Domiciliados de enero a junio, agosto y noviembre de 2014, respecto de las cuales se emitieron las Resoluciones de Determinación N° a que han sido confirmadas en esta instancia, por lo que corresponde pronunciarse en el similar sentido respecto a las anotadas resoluciones de multa y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de la contribuyente y de la Administración, según se observa de la constancia de foja 1294.

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Vásquez Rosales, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 14 de octubre de 2020.

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

EZETA CARPIO	**FUENTES BORDA**	**VÁSQUEZ ROSALES**
VOCAL PRESIDENTE	**VOCAL**	**VOCAL**

Mendoza Melgar
Secretario Relator
FB/MM/EA/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente

[6] El artículo 2052 del Código Civil señala que las partes litigantes pueden ofrecer las pruebas que tengan por conveniente sobre la existencia de la ley extranjera y su sentido, precisando que el juez puede rechazar o restringir los medios probatorios que no considere idóneos.