



**UNIVERSIDAD
DEL PACÍFICO**

Derecho
Facultad de Derecho

**INFORME DEL EXPEDIENTE EX-TRI 0009:
PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO RELACIONADO AL IMPUESTO A
LA RENTA DEL EJERCICIO 1997**

**Trabajo de Suficiencia Profesional
para optar al Título Profesional de
Abogado**

**Presentado por
Daniela Rizo Patrón Peschiera**

Asesor: Pedro Velásquez López Raygada
[0000-0003-0510-6739](tel:0000-0003-0510-6739)

Lima, enero 2023

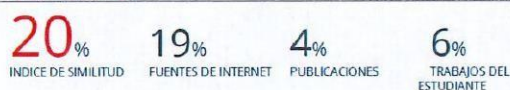
REPORTE DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA ANTIPLAGIO

FACULTAD DE DERECHO

A través del presente documento la Facultad de Derecho deja constancia de que el Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "Informe del expediente Ex – TRI 0009: Procedimiento Tributario relacionado al Impuesto a la Renta del Ejercicio 1997" presentado por la Srta. DANIELA RIZO PATRÓN PESCHIERA, con DNI 74124762, para optar por el Título Profesional de Abogada, fue sometido al análisis del sistema antiplagio Turnitin el 16 de enero del año 2023; obteniendo el siguiente resultado:

Rizo Patrón, Daniela_Trabajo de suficiencia profesional_Derecho_2023.docx

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | idoc.pub Fuente de Internet | 4% |
| 2 | qdoc.tips Fuente de Internet | 2% |
| 3 | www.scribd.com Fuente de Internet | 2% |
| 4 | hdl.handle.net Fuente de Internet | 1% |
| 5 | Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante | 1% |

Turnitin Informe de Originalidad

Procesado el: 16-ene.-2023 23:03 -05
Identificador: 1993922494
Número de palabras: 18894
Entregado: 1

Rizo Patrón, Daniela_Trabajo de suficiencia p...
Por Daniela Rizo-Patron Peschiera

| Índice de similitud | Similitud según fuente |
|---------------------|---|
| 20% | Internet Sources: 19% Publicaciones: 4% Trabajos del estudiante: 6% |

De acuerdo con la política vigente, el porcentaje obtenido de similitud con otras fuentes está dentro de los márgenes permitidos.

Se emite el presente documento para los fines estipulados en el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad al que pertenece la interesada.

Lima, 27 de enero de 2023


Pedro Enrique Velásquez López Raygada
Asesor
Código ORCID 0000-0003-0510-6739

RESUMEN

El presente informe analiza un caso ventilado en un procedimiento contencioso tributario iniciado por una empresa de entretenimiento peruana para impugnar los valores que le fueron emitidos al cierre de un procedimiento de fiscalización que se le siguió por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, en el que la Administración Tributaria formuló una serie de reparos vinculados a las rentas que esta empresa le había pagado a un grupo artístico extranjero para la ejecución de un concierto en el Perú. Siendo ello así, este informe evalúa una serie de temas relacionados a la tributación de artistas no domiciliados, centrándose en determinar si los distintos pagos que les son efectuados para la prestación de sus servicios en el país califican como rentas de fuente peruana y, de ser el caso, a qué categoría del Impuesto a la Renta pertenecen dichas rentas, así como definir cuáles son las obligaciones tributarias que le corresponden a la empresa peruana como agente de retención. Además de estas cuestiones sustanciales, el presente trabajo aborda temas formales suscitados a lo largo del procedimiento contencioso tributario, tales como la validez del ejercicio de la facultad de reexamen por parte de las autoridades tributarias y los alcances del límite al derecho de contradicción del contribuyente previsto en el artículo 147° del Código Tributario.

Palabras clave: Impuesto a la Renta – grupo artístico – sujetos no domiciliados – facultad de reexamen – aspectos inimpugnables – rentas de fuente peruana – tercera categoría – cuarta categoría – responsabilidad solidaria – responsabilidad sustituta

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|----|
| I. INTRODUCCIÓN..... | 5 |
| II. RELACIÓN DE HECHOS RELEVANTES..... | 5 |
| III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS | 10 |
| IV. ANÁLISIS Y OPINIÓN FUNDAMENTADA DEL BACHILLER EN DERECHO 11 | |
| A) Problemas jurídicos de forma..... | 11 |
| A.1. Evaluar los límites y alcances de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127º del Código Tributario y, con ello, la validez de la Resolución de Intendencia emitida por la SUNAT..... | 11 |
| A.2. Evaluar los alcances del artículo 147º del Código Tributario, referido a los aspectos inimpugnables ante el Tribunal Fiscal. | 30 |
| B) Problemas jurídicos de fondo | 37 |
| B.1. Determinar si los importes pagados por SHOW en virtud del Contrato Artístico califican como rentas de fuente peruana | 37 |
| B.2. Definir a qué categoría del Impuesto a la Renta corresponden las rentas generadas por el Grupo Artístico | 50 |
| B.3. Determinar cuáles son las obligaciones tributarias de SHOW como agente de retención..... | 57 |
| V. CONCLUSIONES..... | 60 |
| BIBLIOGRAFÍA | 66 |

I. INTRODUCCIÓN

El presente informe versa sobre una controversia que inició en el ejercicio 1997 con el cierre de una fiscalización seguida por la Administración Tributaria a una empresa de entretenimiento peruana, la cual había contratado a un grupo artístico no domiciliado para que realizara un concierto en la Feria del Hogar en Lima, Perú.

Como resultado de esta fiscalización, la Administración emitió una serie de reparos relacionados, principalmente, a la naturaleza de las rentas obtenidas por el grupo extranjero, los que no sólo generaron ciertas inconsistencias con los importes del Impuesto a la Renta que habían sido determinados y pagados por la empresa peruana en su calidad de agente de retención, sino que, además, dieron lugar a un proceso contencioso tributario en el que se discutieron temas de forma y fondo de gran relevancia, tanto en dicho momento como en la actualidad.

Estos son los temas que trataremos en el presente trabajo, los cuales serán analizados en base a la normativa vigente a la fecha en la que ocurrieron los hechos del caso y contrastados con las normas vigentes al día de hoy, evaluando además la evolución de los criterios adoptados por las autoridades tributarias al respecto a lo largo del tiempo.

II. RELACIÓN DE HECHOS RELEVANTES

- 2.1. Con fecha 7 de julio de 1997, SHOW S.A. (en adelante, "SHOW"), empresa domiciliada en el Perú, suscribió un "Contrato Artístico" con TOP LEVEL INC. (en adelante, "TOP LEVEL"), empresa constituida en Estados Unidos, que actuaba en calidad de empresaria del grupo artístico venezolano denominado "Servando y Florentino" (en adelante, indistintamente, el "Grupo Artístico" o "Servando y Florentino"), con el objeto de que este último realice una presentación de noventa (90) minutos en la Feria del Hogar en Lima, Perú.¹

¹ Cabe notar que el expediente materia de revisión no contiene documentos que permitan establecer con claridad cuál es la relación jurídica entre TOP LEVEL y "Servando y Florentino" y, con ello, determinar si el

2.2. Por su parte, y según lo pactado en dicho contrato, SHOW se comprometió a lo siguiente:

- Pagar un importe de US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América) por la actuación del Grupo Artístico, neto del Impuesto a la Renta.
- Asumir, por su propia cuenta, el Impuesto a la Renta que le correspondía al grupo.
- Pagar el alojamiento de las 27 (veintisiete) personas que integraban el Grupo Artístico.
- Pagar por concepto de viáticos: (a) US\$ 30.00 (treinta y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América) diarios por persona a 22 (veintidós) integrantes del grupo; y, (b) US\$ 70.00 (setenta y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América) diarios por persona a cinco (5) integrantes del grupo.
- Proporcionar los pasajes aéreos de todos los integrantes del Grupo Artístico.

2.3. Asimismo, en su calidad de agente de retención, SHOW retuvo y pagó el Impuesto a la Renta correspondiente por las rentas generadas por el grupo “Servando y Florentino”, tomando como base imponible la retribución pagada por la presentación, consistente en la suma de los US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América), más el respectivo Impuesto a la Renta, que fue asumido por ella misma. Cabe notar que, para

Contrato Artístico ha sido celebrado de manera directa con la referida empresa o si la participación de la misma ha sido únicamente en calidad de representante del Grupo Artístico. Para efectos del presente informe, hemos adoptado como premisa el segundo supuesto, considerando que el Contrato Artístico ha sido suscrito con “Servando y Florentino” (a través de su representante legal, TOP LEVEL) y, por tanto, que las rentas de fuente peruana han sido generadas directamente por el grupo extranjero.

tal efecto, dichas rentas fueron consideradas como rentas de cuarta categoría.²

2.4. Con fecha 5 de agosto de 1997, como resultado de un procedimiento de fiscalización iniciado por la Administración Tributaria, esta última le notificó a SHOW dos (2) Resoluciones de Determinación por el periodo agosto de 1997: una por concepto del Impuesto a la Renta y otra por concepto de la contribución al Fondo Nacional de Vivienda (en adelante, el “FONAVI”). Estos valores se sustentaron en que, según el área acotadora de la SUNAT:

- Los importes pagados por la recurrente al Grupo Artístico calificaban como rentas de quinta categoría;
- Los pagos efectuados por concepto de pasajes aéreos, alojamiento y viáticos debían formar parte de la renta gravable del referido grupo; y,
- Al tratarse de rentas de quinta categoría, correspondía que SHOW pague la contribución al FONAVI.

2.5. Con fecha 3 de febrero de 1998, la empresa peruana interpuso recurso de reclamación contra las mencionadas Resoluciones de Determinación³, solicitando que éstas sean dejadas sin efecto y que la Administración Tributaria le devuelva los importes pagados indebidamente por concepto del Impuesto a la Renta y la contribución al FONAVI. Para tal efecto, argumentó lo siguiente:

² Para efectos de calcular el Impuesto a la Renta materia de retención, SHOW realizó el siguiente procedimiento: Primero, determinó la “renta bruta individual”, para lo cual dividió la renta bruta generada por el Grupo Artístico entre el número de sus integrantes. Luego, calculó la “renta neta individual” (equivalente al 80% de la renta bruta individual) y, a partir de este resultado, el impuesto individual (aplicando la tasa de 30% sobre la renta neta individual). Finalmente, sumó los impuestos individuales para determinar el importe total del Impuesto a la Renta a pagar. Cabe notar que este cálculo se encuentra detallado en la página 10 del recurso de reclamación interpuesto por la recurrente.

³ Este recurso de reclamación fue presentado de manera extemporánea, al haberse cumplido con cancelar la totalidad de la deuda tributaria reclamada, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 137° del Código Tributario.

- Las rentas obtenidas por el grupo “Servando y Florentino” no califican como rentas de quinta categoría, sino más bien constituyen rentas de cuarta categoría, al tratarse de ingresos percibidos por *“el ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría”*, tal como lo dispone el inciso a) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Los montos pagados por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos son gastos imprescindibles para la prestación del servicio, por lo que no pueden ser considerados renta gravable de quinta categoría, debiendo ser excluidos de la renta bruta del Grupo Artístico.
- Dado que las rentas materia de acotación son de cuarta categoría y han sido percibidas por un sujeto no domiciliado, no corresponde pagar la contribución al FONAVI.

2.6. Mediante Resolución de Intendencia, notificada el 20 de abril de 1998, la SUNAT declaró PROCEDENTE EN PARTE el recurso de reclamación de SHOW.

En el extremo que lo declaró IMPROCEDENTE, estableció lo siguiente:

- Los importes abonados por la recurrente en virtud del Contrato Artístico califican como rentas de tercera categoría, al haber sido percibidas por una persona jurídica (i.e. TOP LEVEL). Por tanto, en aplicación de la facultad de reexamen, corresponde rectificar la base legal señalada en la Resolución de Determinación emitida por concepto del Impuesto a la Renta.
- Los pagos efectuados por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos deben ser incluidos en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, pues, según lo dispuesto por el inciso d) de artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, *“se consideran rentas sin admitir*

prueba en contrario, la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de la tercera categoría”.

Por otro lado, en el extremo que lo declaró PROCEDENTE, concluyó que, al tratarse de rentas de tercera categoría, el contribuyente se encontraba fuera del ámbito de aplicación del FONAVI.

- 2.7. Con fecha 12 de mayo de 1998, SHOW interpuso recurso de apelación contra la referida Resolución de Intendencia en el extremo correspondiente al reparo del Impuesto a la Renta, mediante el cual cuestionó la aplicación de la facultad de reexamen por parte de la SUNAT y reiteró los argumentos expuestos en su recurso de reclamación en relación a la determinación del tributo.
- 2.8. La apelación fue resuelta por el Tribunal Fiscal mediante Resolución No. 240-2-2001, de fecha 9 de marzo de 2001, en la que se REVOCÓ EN PARTE la Resolución de Intendencia, de acuerdo al siguiente detalle:
- Respecto a la calificación de las rentas de fuente peruana obtenidas por el Grupo Artístico, confirmó que éstas constituían rentas de tercera categoría, pero bajo un argumento distinto al empleado por la Administración Tributaria. Según el Tribunal Fiscal, estas rentas corresponden a la tercera categoría porque retribuyen la ejecución de una actividad grupal, a diferencia de las rentas de cuarta categoría, las cuales corresponden únicamente a actividades realizadas de manera individual.
 - Respecto a los gastos asumidos por la recurrente por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos, dejó sin efecto el reparo de la SUNAT, al considerar que éstos no significan un ingreso adicional de libre disposición para el Grupo Artístico, sino que son solamente gastos necesarios para la prestación de su servicio en el país, en los cuales el grupo no hubiera tenido que incurrir si hubiese realizado el espectáculo

en su lugar de residencia habitual. Por tanto, concluyó que estos importes deben ser excluidos de la renta bruta del grupo extranjero, correspondiendo que la Administración Tributaria devuelva el impuesto retenido y pagado en exceso por SHOW.

- Finalmente, desestimó el cuestionamiento efectuado por la recurrente a la aplicación de la facultad de reexamen de la SUNAT, señalando que la Resolución de Intendencia apelada ha sido emitida con sujeción a lo dispuesto en los artículos 127° y 147° del Código Tributario vigente a dicha fecha, no habiéndose vulnerado el derecho de defensa de la recurrente.

2.9. La SUNAT interpuso demanda contencioso-administrativa contra la citada Resolución del Tribunal Fiscal. Sin embargo, ésta fue declarada INFUNDADA por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema mediante Resolución de fecha 7 de agosto de 2003, en la que se confirmó la posición del Tribunal Fiscal al reafirmar que los pagos por concepto de pasajes aéreos, alojamiento y viáticos deben ser excluidos de la base imponible del Impuesto a la Renta del Grupo Artístico.

2.10. La referida Resolución de la Sala Civil Transitoria fue confirmada por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema mediante Sentencia No. 302-2004, de fecha 21 de junio de 2005.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1. Los principales problemas jurídicos del caso bajo comentario son los siguientes:

A) Problemas jurídicos de forma

A.1. Evaluar los límites y alcances de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario y, con ello, la validez de la Resolución de Intendencia emitida por la SUNAT.

A.2. Evaluar los alcances del artículo 147º del Código Tributario, referido a los aspectos inimpugnables ante el Tribunal Fiscal.

B) Problemas jurídicos de fondo

B.1. Determinar si los importes pagados por SHOW en virtud del Contrato Artístico califican como rentas de fuente peruana.

B.2. Definir a qué categoría del Impuesto a la Renta corresponden las rentas generadas por el Grupo Artístico.

B.3. Determinar cuáles son las obligaciones tributarias de SHOW como agente de retención.

IV. ANÁLISIS Y OPINIÓN FUNDAMENTADA DEL BACHILLER EN DERECHO

A) Problemas jurídicos de forma

A.1. Evaluar los límites y alcances de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127º del Código Tributario y, con ello, la validez de la Resolución de Intendencia emitida por la SUNAT.

4.1. El artículo 127º del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo No. 816 (norma vigente al momento en el que se resolvió el recurso de reclamación interpuesto por SHOW), regulaba la facultad de reexamen mediante un único párrafo que establecía lo siguiente:

“Artículo 127. – FACULTAD DE REEXAMEN

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones”.

- 4.2. Como se puede apreciar, se trataba de una norma bastante amplia que no establecía mayores limitaciones a la referida facultad, lo que permitía que la Administración Tributaria, valiéndose de una interpretación literal de la norma, pudiera utilizarla como un mecanismo para realizar una nueva determinación de la obligación tributaria, modificando el fundamento del reparo e incluso formulando reparos distintos a los originalmente efectuados en la fiscalización.
- 4.3. Ciertamente, el uso irrestricto de dicha facultad podía trasgredir el carácter único, integral y definitivo de la determinación tributaria y vulnerar el derecho de defensa del contribuyente, razón por la cual, mediante Decreto Legislativo No. 981, vigente desde el 1 de abril de 2007, el legislador incorporó cuatro (4) párrafos adicionales al citado artículo, a través de los cuales acotó los alcances de la facultad de reexamen. Así, como resultado de dicha incorporación, el artículo 127° quedó redactado de la siguiente manera:

“Artículo 127. – FACULTAD DE REEXAMEN

*El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo **de los aspectos del asunto controvertido**, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.*

*Mediante la facultad de reexamen **el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.***

*En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, **el órgano encargado de resolver la reclamación** comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles*

para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación

Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones.

*Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación”.*⁴ (Énfasis y subrayado agregados).

4.4. De esta manera, con el Decreto Legislativo No. 981, se restringió normativamente el ejercicio de la facultad de reexamen, permitiendo que la Administración Tributaria realice una nueva evaluación de los aspectos del asunto controvertido, pero únicamente bajo ciertos límites, los cuales describiremos a continuación:

- (i) El **primer límite**, previsto en el primer párrafo del artículo 127°, consiste en que el reexamen sólo se puede realizar respecto de algún reparo que haya sido impugnado por el contribuyente y que, como tal, califique como un asunto controvertido.

Al respecto, Luis Hernandez (2013, p. 141) sostiene que “el asunto controvertido está constituido exclusivamente por el cuestionamiento que el deudor tributario ha formulado en su recurso de reclamación respecto de los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación. Es decir, sólo puede haber reexamen en relación con los reparos impugnados. Respecto de los reparos no impugnados en el recurso de reclamación, el órgano resolutor nada puede cambiar”.

A mayor abundamiento, Maria Eugenia Caller (2013, pp. 135-136) nota que, respecto a este límite, el Tribunal Fiscal ha establecido en reiterada

⁴ Cabe notar que este texto es el que se encuentra en el Código Tributario vigente a la fecha.

jurisprudencia que el órgano resolutor no puede ejercer la facultad de reexamen sobre tributos y/o periodos distintos a los contenidos en la determinación inicial.

Así, por ejemplo, en la Resolución No. 710-1-2001, esta entidad estableció lo siguiente:

“Que si bien el artículo 127° del Código Tributario permitía realizar un nuevo análisis del asunto controvertido, dicha circunstancia no se ha presentado en el presente caso, puesto que en la apelada no se ha efectuado un reexamen de los reparos, sino que se ha modificado el tributo por el cual se ha emitido el valor, de Impuesto General a las Ventas a Impuesto de Promoción Municipal.

(...)

*En este orden de ideas, la apelada adolece de nulidad en cuanto modifica el tributo a que se refiere la orden de pago impugnada, de acuerdo a lo previsto en el numeral 2 del artículo 109° del aludido código, en tanto establece un procedimiento no previsto en la ley”.
(Subrayado agregado).*

El mismo razonamiento ha sido aplicado en casos donde la Administración Tributaria se ha valido de la facultad de reexamen para evaluar un periodo distinto al acotado. A manera de ejemplo, en la Resolución No. 674-1-2001, el Tribunal Fiscal concluyó que:

“[D]e acuerdo a lo interpretado por el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 730-4-2000, la facultad de reexamen que otorga el Código Tributario al órgano encargado de resolver no es irrestricta, debiendo ajustarse entre otras limitaciones a lo previsto en los artículos 61° y 65° del mencionado código, por lo que si en él se detectan omisiones o inexactitudes que corresponden a periodos distintos a los valores impugnados, debe emitirse valores por

dichos periodos, máxime si los reparos afectan la liquidación de los meses acotados, motivo por el cual el reexamen practicado respecto a los meses de mayo y julio a diciembre de 1994 es nulo, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario”. (Subrayado agregado).

Como indicamos previamente, este primer límite también estaba regulado de manera expresa en el primer – y único – párrafo del artículo 127° del Código Tributario que se encontraba vigente al momento en que la SUNAT resolvió el recurso de reclamación presentado por SHOW. Por tanto, éste sirvió de base al Tribunal Fiscal para resolver la apelación interpuesta por la empresa contra la Resolución de Intendencia emitida por la Administración Tributaria.

- (ii) El **segundo límite**, contenido en el segundo párrafo de artículo 127° del Código Tributario (introducido recién con el Decreto Legislativo No. 981), sólo permite que el órgano resolutor incremente o disminuya el importe de los reparos, impidiendo de esta manera que en la instancia de reclamación se pueda realizar una nueva determinación que conlleve a la modificación del fundamento del reparo o (con menor razón) a la incorporación de un nuevo reparo no formulado en la determinación inicial.

Así, en palabras de Maria Eugenia Caller (2013, pp. 163-164):

*“La interpretación literal de este segundo párrafo nos lleva a considerar que el órgano encargado de resolver sólo puede modificar el monto del reparo, mas **no puede modificar el fundamento de hecho o de derecho que, de ser el caso, sea materia de impugnación.**”*

(...)

[La inclusión de un nuevo sustento o motivación del reparo impugnado (asunto controvertido), sea que verse sobre un aspecto de hecho o de derecho, no es una atribución que la facultad de reexamen le confiera al órgano encargado de resolver, pues, conforme a los alcances del artículo 127 de Código Tributario dicho órgano sólo podrá modificar el monto del reparo, para incrementarlo o disminuirlo. Una actuación contraria implicará la nulidad de la resolución apelada y, de ser el caso, del valor impugnado". (Énfasis y subrayado agregados).

Esta interpretación ha sido adoptada por el Tribunal Fiscal en diversa y reiterada jurisprudencia, en la que se ha sostenido que, si bien en virtud de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario la SUNAT puede efectuar "un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido", como lo indica el primer párrafo de la referida norma, ello no la faculta a modificar el fundamento de los reparos formulados en la fiscalización. Así, por ejemplo, en la Resolución No. 04454-11-2019, se concluyó lo siguiente:

*"Que si bien la Administración tiene la facultad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo previsto por el artículo 127° del Código Tributario, **ello no la faculta a cambiar los fundamentos del reparo efectuado, por lo que dado que en instancia de reclamación la Administración modificó el fundamento del reparo, lo que constituye un exceso de la facultad de reexamen,** procede declarar la nulidad de la resolución apelada y dejar sin efecto la resolución de multa, en el extremo referido al reparo analizado*". (Énfasis y subrayado agregados).

Este mismo criterio ha sido recogido en las Resoluciones No. 09703-1-2001, 09330-1-2001, 01639-4-2010, 01135-5-2010, 06469-8-2011, 04034-3-2012, 8767-1-2016, 05964-4-2017, 04454-11-2019, 07397-

3-2021, entre otras (muchas de las cuales, cabe notar, fueron emitidas al amparo de Código Tributario aprobado mediante Decreto Legislativo No. 816, el cual no regulaba de manera expresa el límite bajo comentario).

En la misma línea, el Tribunal Fiscal ha establecido que la Administración Tributaria tampoco puede realizar nuevos reparos en la etapa de reclamación, pues ello no sólo iría en contra de la limitación prevista en el segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario, sino que además vulneraría el derecho de defensa y debido procedimiento del contribuyente. Así, mediante Resolución No. 00877-10-2014, esta entidad sostuvo lo siguiente:

*“[S]i bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127° de Código Tributario, **ello no la faculta a efectuar un nuevo reparo, pues dicha circunstancia transgrede el derecho de defensa de la recurrente y su derecho a la doble instancia**”.* (Énfasis y subrayado agregados).

De manera similar, mediante Resolución No. 02275-5-2020, el Tribunal Fiscal estableció que *“si bien es cierto, el artículo 127 del Código Tributario antes citado, faculta a la Administración a realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido; sin embargo, **en virtud a dicha atribución no puede en la instancia de reclamación efectuar un nuevo reparo, introduciendo elementos distintos a los que surgen de la observación planteada en fiscalización y discutida en el procedimiento contencioso tributario**”.* (Énfasis y subrayado agregados).

En consecuencia, el segundo límite de la facultad de reexamen impide a la Administración Tributaria modificar el fundamento del reparo incluido de manera inicial en el valor reclamado o formular un nuevo

reparo, siendo que, si dicho límite no se cumple, corresponderá declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia en el extremo que modifica el reparo o incorpora el nuevo reparo.

Ahora bien, tal como explicamos previamente, cabe notar que este segundo límite fue recién incorporado al artículo 127° del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo No. 981 (vigente desde el 1 de abril de 2007), es decir, no se encontraba regulado de manera expresa en el referido artículo al momento en el que ocurrieron los hechos del caso materia de análisis. Por tanto, como se puede apreciar de las consideraciones expuestas en la Resolución de Tribunal Fiscal No. 240-2-2001, éste no fue tomado en cuenta para efectos de resolver el recurso de apelación interpuesto por SHOW.

- (iii) El **tercer límite**, previsto en el tercer y quinto párrafos de artículo 127° bajo comentario (también introducidos recién con el Decreto Legislativo No. 981), reserva la facultad de reexamen únicamente para los órganos encargados de resolver reclamaciones, lo que excluye al Tribunal Fiscal.

Al respecto, Luis Hernandez (2013, pp. 140-141) sostiene que, según los referidos párrafos, *“el órgano competente para ejercer la facultad de reexamen es el encargado de resolver la reclamación. Nadie más puede ejercer esa facultad”*. Así, en consideración de ello, concluye que *“tratándose de tributos administrados por la SUNAT, es únicamente ésta la que puede ejercer la facultad de reexamen pues a ella le corresponde resolver el recurso de reclamación en primera instancia administrativa”*.

Esta conclusión ha sido compartida por la Corte Suprema en su Sentencia de Casación No. 17184-2018, en la cual se estableció lo siguiente:

“De las citas realizadas, se aprecia que la facultad de reexamen no es irrestricta, sino que debe ejercerse dentro de los límites previstos en el artículo 127; esto es: i) que el órgano facultado para

el reexamen es la Administración Tributaria, toda vez que los párrafos tercero y quinto del artículo hacen expresa alusión al órgano encargado de resolver el recurso de reclamación, que no es otro que la administración tributaria”.

- 4.5. En el presente caso, como ya hemos señalado, al momento en que se resolvió el recurso de reclamación interpuesto por SHOW, el artículo 127° del Código Tributario únicamente contemplaba de manera expresa el primer límite, consistente en que la Administración Tributaria sólo puede reevaluar los aspectos del asunto controvertido (es decir, aquellos que se encuentren vinculados a un reparo que haya sido impugnado por el contribuyente). Por tanto, bajo una interpretación estricta y literal de la citada norma, ésta es la única restricción que se debió tomar en cuenta para determinar si la Resolución de Intendencia había sido emitida haciendo un uso excesivo de la facultad de reexamen (o no), tal como lo hizo el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 240-2-2001 al concluir que la SUNAT había actuado conforme a ley.
- 4.6. En efecto, este primer – y único – límite previsto expresamente en el artículo 127° vigente a dicha fecha se cumplió, pues el reexamen fue realizado respecto a un reparo que había sido impugnado por la recurrente (i.e. el reparo formulado en la Resolución de Determinación emitida por concepto del Impuesto a la Renta del periodo agosto de 1997). Por tanto, siguiendo esta interpretación literal, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal es correcto.
- 4.7. Sin embargo, en nuestra opinión, el hecho de que el segundo límite de la facultad de reexamen (consistente en la imposibilidad de la Administración Tributaria de modificar el fundamento del reparo o de formular un nuevo reparo en la instancia de reclamación) haya sido recién incorporado de manera expresa al artículo 127° de Código Tributario mediante el Decreto Legislativo No. 981 – es decir, luego de que se emitiera la Resolución de Intendencia en cuestión – no debería haber impedido al Tribunal Fiscal aplicar un criterio similar al contenido en el mismo para resolver el recurso de apelación interpuesto por SHOW. Ello, por las siguientes consideraciones:

- (i) El realizar una nueva determinación de la obligación tributaria en la etapa de reclamación constituye una vulneración al carácter único, integral y definitivo del acto de determinación tributaria efectuado por el área acotadora en el caso materia de análisis, el cual debió agotarse en el procedimiento de fiscalización con la emisión de la Resolución de Determinación.

Si bien este carácter no es absoluto, pues existen determinados supuestos, regulados de manera específica en el artículo 108° del Código Tributario, en los que la SUNAT puede “*revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos*”, aun cuando éstos ya hayan sido notificados⁵, estos supuestos no se cumplen en el presente caso e, incluso si es que sí lo hicieran, no permiten a la Administración reformular sus acotaciones para corregir errores que ella misma pudo evitar o controlar al momento de emitir el reparo original, pues éstos se refieren únicamente a errores materiales o actos dolosos del contribuyente que no fueron conocidos oportunamente por la SUNAT.

Al respecto, la doctrina más autorizada en la materia advierte que la Administración Tributaria tiene una vinculación permanente con su decisión determinativa, no pudiendo cambiarla posteriormente para

⁵ El artículo 108° de Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo No. 816 (norma vigente a la fecha de los hechos del caso), establecía que “*Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: 1. Cuando éstos se encuentren sometidos a medios impugnatorios ante otros órganos, siempre que se trate de aclarar o rectificar errores materiales, como los de redacción o cálculo, con conocimiento de los interesados; 2. Cuando se detecten los hechos contemplados en los numerales 1 y 2 del Artículo 178, así como en los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; y, 3. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo. (...)*”.

Este artículo fue modificado por el Decreto Legislativo No. 1113, publicado el 5 de julio de 2012, quedando redactado (hasta la actualidad) de la siguiente manera: “*Después de la notificación, la Administración Tributaria sólo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: 1. Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; 2. Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo. 3. Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria. En este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique. (...)*”.

subsanan sus propias deficiencias. Así, por ejemplo, Héctor Villegas (1987, p. 346) señala que *“los efectos de la resolución determinativa deben ser diferentes para el fisco que para el sujeto pasivo, debiendo quedar el primero ligado en mayor medida que el segundo a dicha resolución. Eso se traduce en lo siguiente: Mientras los derechos impugnativos del sujeto pasivo son amplios y solo se encuentran limitados por el principio de legitimidad del acto determinativo, la administración queda vinculada al resultado arribado, y si el acto fue notificado al determinado y reunió las condiciones esenciales para su validez (forma y competencia), la decisión determinativa tendrá efectos preclusivos para la administración en cuanto a su evaluación de los elementos para ella conocidos al momento de determinar”*.

En el mismo sentido, Dino Jarach (1983, p. 449) agrega que *“debe excluirse (...) la posibilidad de revisión con modificación de la determinación, cuando la Administración misma sin la existencia de hechos imputables a los administrados, haya cometido errores de hecho o de derecho en su pronunciamiento. En otras palabras, la norma en cuestión no permite [al Fisco] modificar posteriormente sus decisiones para subsanar sus propias deficiencias. Si así no fuera no habría determinación firme con respecto a la administración tributaria”*.

El carácter único, integral y definitivo del acto de determinación tributaria ha sido también reconocido de manera expresa por el Tribunal Fiscal en diversa y reiterada jurisprudencia a lo largo del tiempo, basándose tanto en el Código Tributario vigente a la fecha de los hechos del caso como en aquel que se encuentra vigente en la actualidad⁶. Ello se puede apreciar, por ejemplo, en las Resoluciones No. 4638-1-2005 (emitida con calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria), 09319-7-2007, 13994-7-2007, 06303-1-2019, 02445-3-2020, 01579-9-2020, entre otras, en las que esta entidad ha establecido que no es posible

⁶ En la actualidad, para el caso de procedimientos de fiscalización definitiva.

realizar una nueva determinación sobre un tributo y periodo ya fiscalizados y determinados.

- (ii) Adicionalmente, el hecho de incorporar un nuevo reparo en la etapa de reclamación constituye una manifiesta vulneración al derecho de defensa y debido procedimiento de la recurrente, pues impide que ésta pueda cuestionar en vía de reclamación la materia y sustento de dicho reparo, privándosele así de la doble instancia que le corresponde de conformidad con lo dispuesto por el artículo 124° del Código Tributario.⁷

- 4.8. Por estas consideraciones, en nuestra opinión, en el caso bajo comentario, el Tribunal Fiscal debió evaluar, al momento resolver el recurso de reclamación interpuesto por SHOW, si la Resolución de Intendencia había excedido (o no) una limitación similar al segundo límite a la facultad de reexamen, por más que este último haya sido recién incorporado de manera expresa al artículo 127° del Código Tributario a partir del 1 de abril de 2007, con la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 981.
- 4.9. Cabe notar que esta primera conclusión, además de contar con todo el sustento jurídico expuesto anteriormente, también se encuentra amparada en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, en las que esta entidad resolvió controversias relativas a ejercicios en los que las normas aplicables que se encontraban vigentes eran las del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No. 816, tal como en el caso de autos; es decir, cuando el segundo límite de la facultad de reexamen todavía no había sido incorporado expresamente al artículo 127° del referido Código.
- 4.10. En efecto, mediante Resoluciones No. 08173-4-2001, 09703-1-2001, 09330-1-2001, 3940-5-2010, 06469-8-2011, entre otras, el Tribunal Fiscal resolvió recursos de apelación interpuestos contra actos emitidos por la SUNAT en ejercicios anteriores al 2007 (esto es, antes de que entrara en vigencia el

⁷ El artículo 124° del Código Tributario, cuyo texto se ha mantenido invariado desde la emisión del Decreto Legislativo No. 816, reconoce la existencia de dos (2) etapas del procedimiento contencioso tributario: "a) La reclamación ante la Administración Tributaria" y "b) La apelación ante el Tribunal Fiscal".

Decreto Legislativo No. 981), concluyendo, en todos estos casos, que el reexamen no faculta a la Administración a formular, en la instancia de reclamación, un nuevo reparo o modificar el fundamento del reparo original contenido en el valor impugnado, pues ello vulnera el derecho de defensa y debido procedimiento del contribuyente. Así, por ejemplo, en la Resolución No. 3940-5-2010, esta entidad estableció lo siguiente:

*“Que al respecto es preciso señalar que si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127° del Código Tributario, **ello no la faculta a efectuar un nuevo reparo, pues dicha circunstancia transgrede el derecho de defensa de la recurrente y su derecho a la doble instancia.***

Que mediante Acuerdo de Sala Plena No. 19-2009 de 26 de octubre de 2009, se aprobó el ‘Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal’, que es de aplicación obligatoria por todos los vocales del Tribunal Fiscal, y cuyo apartado 47 establece que ‘Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectúa un nuevo reparo al emitir la resolución apelada, se declarará nula la apelada’.

Que al haber la Administración formulado un nuevo reparo – retiro de bienes – en la instancia de reclamación, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del mencionado Código, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en tal extremo”. (Énfasis y subrayado agregados).

- 4.11. En la misma línea, mediante Resolución No. 09703-1-2001, el Tribunal Fiscal estableció lo siguiente:

“Que si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127° del Código Tributario

*aprobado por Decreto Legislativo No. 816, aplicable al caso de autos, **ello no la faculta a modificar el sustento y motivación de los valores**, ya que la acotación original consideraba a la recurrente como empleador y por tanto como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria en calidad de contribuyente, mientras que al resolverse la reclamación se le atribuye la calidad de responsable solidario de las aportaciones adeudadas por un empleador que no ha sido identificado;*

*Que **la referida variación implica privar de una instancia al deudor tributario en el procedimiento contencioso tributario conforme al artículo 124° del Código Tributario**, por lo que procede que se declare la nulidad e insubsistencia de la Resolución No. 122 -SGR-GDCUS-IPSS-98 y todo lo actuado con posterioridad, con la finalidad que la Administración notifique a la recurrente la nueva determinación efectuada, dejando a salvo su derecho de interponer el recurso de reclamación respectivo y de esa forma ejercer su derecho de defensa”. (Énfasis y subrayado agregados).*

- 4.12. Habiendo concluido que el criterio seguido por el segundo límite a la facultad de reexamen sí es aplicable al caso bajo comentario, corresponde evaluar si éste fue excedido o no por la SUNAT al momento de resolver el recurso de reclamación interpuesto por SHOW.
- 4.13. Como explicamos en la sección de hechos, durante el procedimiento de fiscalización iniciado por el Impuesto a la Renta del periodo agosto de 1997, la SUNAT observó el tratamiento tributario otorgado por SHOW a las rentas abonadas al Grupo Artístico, concluyendo que éstas no califican como rentas de cuarta categoría – como la empresa había venido considerando –, sino que pertenecen a la quinta categoría. Por tanto, el recurso de reclamación presentado por la recurrente se centró únicamente en demostrar que dichas rentas no podían ser consideradas como de quinta categoría, sin hacer referencia alguna a la tercera categoría (ya que en la Resolución de Determinación no se realizaron observaciones en ese sentido).

- 4.14. No obstante, mediante la Resolución de Intendencia, la SUNAT resolvió dicha reclamación declarándola infundada en el extremo bajo comentario, pero en base a un reparo que no había sido incluido en el valor impugnado, consistente en que los pagos efectuados al Grupo Artístico calificaban como rentas de tercera categoría. En otras palabras, la Administración ha incorporado un reparo nuevo y distinto a aquel formulado por el área acotadora en la fiscalización, pretendiendo de esta manera realizar un nuevo acto de determinación en la instancia de reclamación para “subsana” el defecto o error de fondo de su determinación original; y ello sin emitir pronunciamiento alguno respecto al reparo original incluido en la Resolución de Determinación.
- 4.15. Por tanto, en consideración de todo lo expuesto anteriormente, podemos concluir lo siguiente:
- (i) En el caso de autos, la Administración Tributaria ha excedido la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario al incorporar un nuevo reparo en su Resolución de Intendencia y, además, ha vulnerado el carácter único, integral y definitivo de la determinación tributaria, así como el derecho de defensa y del debido procedimiento de SHOW, al privarlo de la doble instancia que le correspondía al amparo del artículo 124° del Código Tributario.
 - (ii) La SUNAT ha incorporado este nuevo reparo sin establecer qué efectos tiene el mismo sobre el reparo formulado originalmente en el valor impugnado, es decir, no ha emitido pronunciamiento alguno que disponga de manera expresa si dicho reparo debe ser dejado sin efecto o no. Por tanto, la Resolución de Intendencia también vulnera el artículo 129° del Código Tributario, conforme al cual “[/]as resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que

*les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente*⁸.

- (iii) Como consecuencia de lo señalado en los puntos (i) y (ii) de arriba, consideramos que, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, según el cual son nulos los actos de la Administración Tributaria “*dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido*”, la Resolución de Intendencia debió ser declarada nula en el extremo que formuló el nuevo reparo, al exceder los límites de la facultad de reexamen, y nula en su totalidad por omitir pronunciarse sobre el reparo original contenido en la Resolución de Determinación.

En ese orden de ideas, correspondía que el Tribunal Fiscal reponga el procedimiento a la etapa en la que se produjeron los vicios de nulidad, en virtud de lo dispuesto por el artículo 150° del Código Tributario vigente a la fecha de los hechos del caso⁹, con lo que la Resolución de Determinación mantendría sus efectos en sus términos originales hasta que la SUNAT emitiera un nuevo pronunciamiento sobre el reparo formulado en la misma.

- 4.16. Lo anterior encuentra sustento en diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal – tal como la contenida en las Resoluciones No. 09644-1-2001, 00421-1-2002, 17044-8-2010, 04365-10-2012, 00877-10-2014, 06219-9-2019, 2275-5-2020, entre otras – donde esta entidad ha declarado la nulidad de todas aquellas resoluciones apeladas en las que la SUNAT, en un ejercicio que no observa los alcances de la facultad de reexamen, ha realizado un nuevo reparo, distinto al formulado originalmente por el área acotadora. Cabe notar que

⁸ Según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso. Cabe notar que este artículo fue posteriormente modificado por el Decreto Legislativo No. 1263, publicado el 10 diciembre de 2016, quedando redactado de la siguiente manera: “*Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°.*”

⁹ Al respecto, el artículo 150° del Código Tributario disponía en su último párrafo lo siguiente: “*El Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia; en tal caso declarará la insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda.*”

muchas de estas Resoluciones utilizaron como base legal el texto original del artículo 127° del Código Tributario, esto es cuando aún no había entrado en vigor el Decreto Legislativo No. 981 y, por ende, el segundo y tercer límite de la facultad de reexamen aún no se encontraban regulados de manera expresa en la norma.

- 4.17. Ahora bien, si resolviésemos el caso bajo comentario en base a las normas vigentes en la actualidad, nuestra conclusión respecto a la Resolución de Intendencia sería la misma, sobre todo considerando que, como hemos señalado anteriormente, el segundo límite a la facultad de reexamen ahora sí se encuentra contemplado de manera expresa en el artículo 127° del Código Tributario. Esto, a su vez, es consistente con lo señalado en el numeral 66 del “Glosario de Fallos empleado en las Resoluciones Tribunal Fiscal” aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena No. 2009-19¹⁰, según el cual: *“Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectúa un nuevo reparo al emitir la resolución apelada”, corresponde declarar “nula la apelada” en el extremo que incorpora el nuevo reparo.*¹¹
- 4.18. Sin embargo, la conclusión varía ligeramente en lo que respecta a las implicancias de la nulidad de la Resolución de Intendencia, pues el artículo 150° del Código Tributario mencionado previamente ha sido modificado por el Decreto Legislativo No. 1421¹², siendo que, a la fecha, el mismo dispone que: *“Cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad”.* Por tanto, si el caso fuera resuelto en base a la normativa vigente a la fecha, el Tribunal Fiscal hubiera podido pronunciarse directamente sobre el reparo original

¹⁰ Y modificado por Actas de Reunión de Sala Plena No. 2010-06, 2013-31, 2014-22, 2015-01, 2016-04, 2017-05 y 2019-13.

¹¹ Cabe notar que, de acuerdo a lo establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2002-10, “[l]os acuerdos adoptados en Sesión de Sala Plena y que consten debidamente suscrita por los vocales asistentes, son de aplicación obligatoria para todos los vocales”.

¹² Publicado el 13 de setiembre de 2018.

formulado por la SUNAT en la Resolución de Determinación, en la medida que hubiera contado con los elementos de juicio suficientes para ello.

- 4.19. Lo anterior encuentra sustento en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 06219-9-2019, en la que se estableció lo siguiente:

“Que si bien es cierto, el artículo 127° de Código Tributario antes citado, faculta a la Administración de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido; sin embargo, en virtud a dicha atribución no puede en la instancia de reclamación efectuar un nuevo reparo, introduciendo elementos distintos a los que surgen de la observación planteada en fiscalización y discutida en el procedimiento contencioso tributario.¹³

*Que en tal sentido, toda vez que en la Resolución de Intendencia No. [] de 31 de mayo de 2005, la Administración efectuó un nuevo reparo al crédito fiscal, que fue mantenido en la Resolución de Intendencia No. [] lo que no se ajusta a lo dispuesto por el citado artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que **de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución mencionada en primer lugar, así como de la resolución apelada en este extremo. Asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del citado código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto**, estableciéndose que el reparo no fue debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada”. (Énfasis y subrayado agregados).*

- 4.20. Finalmente, si bien esto no ha sido materia de controversia en el expediente bajo análisis y sin perjuicio de lo concluido anteriormente, cabe

¹³ En el pie de página 3 de la citada Resolución el Tribunal Fiscal agrega lo siguiente: “Que mediante Acta de Sala Plena No. 2019-13 de 5 de marzo de 2019, se modificó el ‘Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal’, estableciéndose en el acápite 66 que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectúa un nuevo reparo al emitir la resolución apelada, esta es nula”.

advertir que, en nuestra opinión, el Tribunal Fiscal también ha hecho un uso indebido de la facultad de reexamen al resolver el recurso de apelación interpuesto por la recurrente, pues modificó el fundamento del nuevo reparo formulado por la SUNAT en la Resolución de Intendencia. Nos explicamos.

- 4.21. En la Resolución de Intendencia apelada, la Administración Tributaria argumentó que el Contrato Artístico había sido suscrito por SHOW y TOP LEVEL, por lo que, al ser esta última una persona jurídica, correspondía que los pagos efectuados a su favor por la empresa peruana califiquen como rentas de tercera categoría. Para tal efecto, se basó en los incisos a) y e) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo No, 774.¹⁴
- 4.22. Por su parte, en la Resolución No. 240-2-2001, el Tribunal Fiscal confirmó el nuevo reparo, pero en base a un sustento distinto al utilizado por la SUNAT. En efecto, según lo argumentado en la referida Resolución, TOP LEVEL únicamente participó en el Contrato Artístico en calidad de representante legal de “Servando y Florentino”, por lo que fue este grupo quien generó las rentas de fuente peruana. Así, al tratarse de rentas obtenidas por el ejercicio de una actividad artística realizada de manera grupal, éstas deben ser consideradas como rentas de tercera categoría, de conformidad con lo establecido en el inciso f) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.¹⁵
- 4.23. Lo anterior pone en evidencia que el Tribunal Fiscal modificó el fundamento del reparo formulado por la SUNAT en la Resolución de Intendencia, lo que

¹⁴ Conforme a lo dispuesto por estas normas, “[s]on rentas de tercera categoría: a) Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garages, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes. (...) e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de esta Ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse”.

¹⁵ Según lo establecido en esta norma, son de tercera categoría “f) Las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio”.

se puede apreciar con mayor claridad en el cuadro que presentamos a continuación:

| Fundamentos utilizados para sustentar que las rentas pagadas por la recurrente son de tercera categoría | | |
|--|--|---|
| | Resolución de Intendencia SUNAT | Resolución del Tribunal Fiscal |
| 1. Sujeto pasivo del Impuesto a la Renta | TOP LEVEL | “Servando y Florentino” |
| 2. ¿Por qué las rentas son de tercera categoría? | Las rentas fueron generadas por una persona jurídica. | Las rentas fueron generadas por el ejercicio de una actividad artística grupal. |
| 3. Base legal | Incisos a) y e) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta | Inciso f) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta |

4.24. Por tanto, en consideración de los argumentos expuestos a lo largo del presente acápite, podemos concluir que el Tribunal Fiscal excedió un límite similar al segundo límite de la facultad de reexamen, correspondiendo que su Resolución sea declarada nula en el extremo que modificó el fundamento del reparo, al amparo de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

4.25. Cabe notar que, si este caso fuera resuelto bajo las normas vigentes en la actualidad, se podría concluir, adicionalmente, que el Tribunal Fiscal habría actuado en ejercicio de una facultad que no le corresponde, pues, según lo dispone el tercer límite, la facultad de reexamen se encuentra reservada únicamente para los órganos encargados de resolver reclamaciones, lo que excluye al Tribunal Fiscal.

A.2. Evaluar los alcances del artículo 147° del Código Tributario, referido a los aspectos inimpugnables ante el Tribunal Fiscal.

4.26. El artículo 147° del Código Tributario, según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso como en la actualidad, establece un límite al derecho de contradicción del contribuyente, conforme al cual sólo se pueden apelar los

“aspectos” que fueron impugnados al reclamar. Así, la citada norma establece lo siguiente:

“Artículo 147.- ASPECTOS INIMPUGNABLES

Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación”.

- 4.27. Sin embargo, como se puede apreciar, dicho límite tiene una excepción, y es que el contribuyente podrá apelar “aspectos” no impugnados en la reclamación en la medida que éstos recién hubieran sido incorporados por la Administración Tributaria al momento de resolverla.
- 4.28. Ahora bien, para poder determinar adecuadamente el alcance de la citada norma, debemos definir, en primer lugar, qué se entiende por el término “aspectos”.
- 4.29. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado en sus Resoluciones No. 0577-3-98, 0578-3-98, 558-3-98 y 688-3-98 que este término se refiere a los “motivos determinantes del reparo”. Así, por ejemplo, en la Resolución No. 0578-3-98 estableció lo siguiente:

*“El ejercicio del derecho de defensa se ve constreñido si los motivos determinantes del reparo, respecto de una Resolución de Determinación, no son consignados en dicho acto administrativo, desde que su desconocimiento por parte del contribuyente impide que este ejerza el mencionado derecho. Dicho criterio guarda coherencia con lo que señalaba el artículo 147° del Código Tributario – Decreto Legislativo N° 773 – en el que se prescribía que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el reclamante no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar; en el entendido que dichos aspectos (**motivos***

determinantes del reparo) hayan sido notificados con la Resolución de Determinación”. (Énfasis y subrayado agregados).

- 4.30. A mayor abundamiento, en diversa jurisprudencia emitida posteriormente – tal como la contenida en las Resoluciones No. 11522-1-2008, 2891-3-2009, 1696-A-2009, 1336-5-2014, 1367-A-2014, 4380-3-2014, 4820-1-2014, 2480-1-2014, entre otras – el Tribunal Fiscal ha precisado que estos aspectos o motivos determinantes del reparo que el contribuyente no puede discutir en la apelación son hechos, argumentos, alegaciones, elementos de prueba o elementos de juicio que no fueron invocados en su reclamación. Veamos, por ejemplo, lo señalado por el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 2480-1-2014:

*“Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el representante de la entidad financiera cometió un error al momento de digitar su número de Registro Único de Contribuyente, cabe indicar que **tal situación no fue alegada en la etapa de reclamación, por lo que no procede su análisis en la presente instancia**, conforme a lo dispuesto por el artículo 147° del Código Tributario”. (Énfasis y subrayado agregados).*

- 4.31. Siguiendo la misma lógica, en la Resolución No. 11522-1-2008, el Tribunal Fiscal sostuvo lo siguiente:

*“Que sobre lo alegado con relación a que los desembolsos de caja corresponden básicamente a pagos de técnicos profesionales asociados temporalmente así como a socios, sin que fueran empleados de empresa, por lo que no percibieron remuneraciones afectas, cabe señalar que **dicho argumento no fue alegado por la recurrente en su reclamación, no pudiendo en esta instancia discutirse aspectos que no impugnó al reclamar** de conformidad con lo dispuesto por el artículo 147° del Código Tributario, que establece que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, la recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de determinación, hubieran sido*

incorporados por la Administración al resolver la reclamación, lo que no sucede en el caso materia de autos”. (Énfasis y subrayado agregados).

- 4.32. Por su parte, la SUNAT ha adoptado un criterio similar en su Informe No. 082-2013-SUNAT/4B0000, al establecer que: *“Cuando el artículo 147° del Código Tributario regula los aspectos inimpugnables ante el Tribunal Fiscal, deberá entenderse como tales a todos aquellos **elementos, facetas o matices de la determinación, reparo o motivo** que figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, no hubieran sido discutidos por el deudor tributario en su reclamación; siendo que la delimitación de tales aspectos dependerá de la evaluación de cada caso concreto”* (Énfasis y subrayado agregados).
- 4.33. De esta manera, la norma bajo comentario busca evitar que los contribuyentes discutan, vía apelación, argumentos, hechos, elementos de juicio, elementos de prueba, entre otros similares, relacionados al acto determinativo impugnado que, pese a haber podido ser invocados en la etapa de reclamación, no lo fueron. Como ha sido advertido por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 020008-10-2011, *“el referido artículo restringe la facultad del administrado de discutir en la apelación aspectos que –por su inacción o negligencia – no fueron cuestionados en la etapa de reclamación”*.
- 4.34. En la misma línea, Rosendo Huamaní (2019a, p. 2463), al comentar sobre el artículo 147° del Código Tributario, ha señalado que *“la primera parte de la norma se entiende en la medida en que el deudor, habiendo tenido la oportunidad de impugnar los valores con todos sus aspectos conocidos (sin duda incluyendo el sustento y la motivación de los actos), debió hacerlo contra todos los aspectos que considere controvertidos (es decir, fijando los puntos o aspectos en controversia) ante el órgano encargado de resolver en primera instancia. (Prima facie se asume que los aspectos no discutidos o no impugnados son aspectos consentidos)”*.
- 4.35. Siguiendo esta lógica, el mismo autor advierte la importancia de *“evaluar y plantear en reclamación todos los aspectos vinculados a la controversia, pues*

el Tribunal Fiscal, al analizar la apelación, verifica el pronunciamiento previo de la Administración al respecto y en la medida en que no exista tal pronunciamiento verificará los argumentos del impugnante y en caso el alegado haya sido recién incorporado en apelación, por más importante que sea, se limitará a aplicar el artículo 147° del Código Tributario” (Huamaní, 2019b, p. 2462).

- 4.36. Ahora bien, el escenario que la norma busca evitar al limitar el derecho de contradicción del contribuyente no se configura cuando tenemos un “aspecto” que no ha sido incluido inicialmente en el valor emitido por el área acotadora, sino que recién es incorporado por la Administración Tributaria al momento de resolver la reclamación interpuesta contra dicho valor. Como resulta lógico, limitar el derecho de contradicción en este supuesto vulneraría abiertamente el derecho de defensa y al debido procedimiento del contribuyente, razón por la cual el artículo 147° prevé una excepción a la regla general.
- 4.37. En efecto, de acuerdo a lo establecido en la segunda parte de la norma bajo comentario, el contribuyente podrá discutir válidamente en la instancia de apelación aquellos aspectos que hayan sido recién incorporados por la Administración Tributaria al momento de resolver la reclamación. Así, como bien señala Henry Aguilar (2013, p. 595), esta excepción busca tutelar el derecho de defensa de los recurrentes, en tanto éstos no pueden *“quedar en indefensión respecto a nuevos hechos, nuevas pruebas actuadas o nuevos argumentos planteados (aunque estuvieran relacionados con los puntos o aspectos en controversia) por la Administración Tributaria, habitualmente generados luego del ejercicio de la facultad de reexamen o la petición de nuevas pruebas de oficio”*.
- 4.38. Esta excepción guarda coherencia con la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario comentado en el acápite anterior, pues, en virtud de esta facultad, la Administración puede realizar *“un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido”* y, a partir de éste, traer a colación nuevos argumentos o elementos de juicio que no fueron expuestos originalmente en los valores emitidos por el área acotadora, siendo que, si

efectivamente lo hace, éstos podrán ser cuestionados por el contribuyente en su apelación. Ahora bien, debemos resaltar que el hecho que la SUNAT esté facultada a incorporar nuevos “aspectos” en la instancia de reclamación no implica de ninguna manera que pueda modificar el fundamento del reparo o incorporar un nuevo reparo, pues ello supondría una transgresión a las limitaciones de la facultad de reexamen, conforme a lo concluido anteriormente.

- 4.39. Finalmente, resulta relevante notar que el límite previsto en el artículo 147° del Código Tributario no alcanza al momento en el que se pueden deducir vicios de nulidad, pues, conforme a lo explicado y definido previamente, el mismo se refiere únicamente a aspectos sustanciales o de fondo y no a cuestiones formales del propio procedimiento.
- 4.40. Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 00533-3-2021, al señalar que el artículo 147° del Código Tributario no condiciona la evaluación de un vicio de nulidad a que el mismo haya sido deducido dentro de la etapa de reclamación, dado que una nulidad puede plantearse en cualquier etapa del procedimiento contencioso tributario. Al respecto, el Tribunal estableció lo siguiente:

*“Que **no resulta atendible lo alegado por la Administración en el sentido que no procede evaluar la nulidad alegada por la recurrente en virtud de lo establecido en el artículo 147 del Código Tributario** y en aplicación de la Resolución Número Dieciocho, recaída en el Expediente N° 3611-2018, emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima; toda vez que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 110 del Código Tributario, **las nulidades pueden ser planteadas y/o deducidas por los administrados dentro del procedimiento contencioso tributario,** debiéndose agregar que la sentencia citada solo resulta vinculante al caso que le dio origen”. (Énfasis y subrayado agregados).*

- 4.41. El mismo criterio ha sido adoptado por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia en la sentencia recaída en el Expediente No. 4772-2021, al resolver lo siguiente:

*“En lo relativo a que la recurrente no alegó en su escrito de reclamación la nulidad del procedimiento de fiscalización, **el Tribunal Fiscal tiene la capacidad, en virtud de los artículos 110 y 129 del Código Tributario, de pronunciarse a pedido de parte y de oficio, lo cual no afecta lo estipulado en el artículo 147 del invocado Código**, ni los principios de legalidad y debido procedimiento contemplados en la Ley del Procedimiento Administrativo General (...).*

*(...) aun cuando la nulidad del procedimiento haya sido alegada en instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal, tanto en el informe oral como en el escrito de alegatos de la empresa ahora coemplazada, y no en el recurso de reclamación, dicho proceder no le resta atención a la manifiesta nulidad del procedimiento de fiscalización, además, **lo establecido en el artículo 147 del Código Tributario se encuentra referido a aquellos aspectos de carácter sustancial y no a los defectos en el trámite del procedimiento de fiscalización**”. (Énfasis y subrayado agregados).*

- 4.42. Por tanto, en nuestra opinión, es posible que un vicio de nulidad sea evaluado por parte del Tribunal Fiscal en la instancia de apelación a pesar de no haber sido invocado por el contribuyente en la reclamación, pues el mismo no se encuentra bajo el ámbito de aplicación del artículo 147° del Código Tributario.¹⁶
- 4.43. Lo expuesto en los últimos párrafos resulta de especial relevancia para el caso materia de análisis, pues, según lo concluido en el acápite A.1 anterior,

¹⁶ Si bien, como hemos demostrado previamente, existen pronunciamientos del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial que adoptan nuestra postura, debemos mencionar que la jurisprudencia no es uniforme en ese sentido, pues existen otras resoluciones en las que estas entidades han seguido un criterio distinto, concluyendo que no se puede deducir un vicio de nulidad en la etapa de apelación si previamente no se dedujo en etapa de reclamación.

la Resolución de Intendencia es nula, por lo que SHOW podría haber deducido válidamente dicha nulidad en su recurso de apelación.

- 4.44. Sin perjuicio de ello, debemos notar que, si la SUNAT hubiera introducido en la referida Resolución de Intendencia nuevos argumentos o elementos no expuestos en los valores reclamados (que no impliquen la modificación del fundamento del reparo ni la incorporación de un nuevo reparo), SHOW hubiera podido discutir dichos aspectos en la instancia de apelación, al amparo de la excepción prevista en el artículo 147° del Código Tributario.

B) Problemas jurídicos de fondo

- B.1. Determinar si los importes pagados por SHOW en virtud del Contrato Artístico califican como rentas de fuente peruana.

- 4.45. De acuerdo a lo establecido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso bajo análisis y a la actualidad, el Impuesto a la Renta es un tributo que grava *“las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos”*, así como las ganancias de capital y otros ingresos específicos establecidos por la Ley.

- 4.46. Ahora bien, para que estas rentas puedan ser gravadas en el Perú, debe existir una conexión entre el sujeto que las percibe y el Estado peruano. Al respecto, Roque García Mullin (1978, p. 34) ha señalado con mucho acierto que *“para que un enriquecimiento calificado abstractamente como ‘renta’ por una legislación genere el impuesto correspondiente, no basta con que él encaje en la descripción hipotética de la ley, sino que además es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país; que por alguna circunstancia, el Estado se atribuya jurisdicción, en el sentido de potestad tributaria, para hacer tributar ese fenómeno en sus arcas”*.

- 4.47. Dichos criterios de vinculación son de dos (2) tipos: subjetivos y objetivos:

- (i) Los criterios de vinculación subjetivos son aquellos que toman en consideración las cualidades personales del sujeto que obtiene las rentas, como sería la nacionalidad, la residencia o el domicilio en el caso de las personas naturales, o el lugar de constitución o sede efectiva de las personas jurídicas (Chang, 2008, p. 39).
- (ii) Los criterios de vinculación objetivos prescinden de las consideraciones personales y reconocen el ejercicio de la potestad tributaria del Estado cuando en éste se encuentra ubicada la fuente productora de la renta. Así, *“utiliza como punto de conexión entre el hecho realizado por el potencial contribuyente y la facultad del referido Estado para gravarlo, a la ubicación geográfica del bien que genera los ingresos gravables con el impuesto a la renta, o bien el territorio donde se explota económicamente dicho bien”* (Talledo & Lind, 2008, p. 222).

4.48. Según lo señalado por la doctrina autorizada, estos criterios no son excluyentes entre sí, sino que, por el contrario, deben ser aplicados de manera complementaria, de modo que los Estados puedan gravar con el Impuesto a la Renta tanto las rentas obtenidas por sus nacionales o domiciliados como aquellas generadas por los extranjeros a partir del desarrollo de alguna actividad económica en su territorio.

4.49. Al respecto, Alex Morris (2006, p. 985) explica que *“los Estados no aplican exclusivamente un único nexo o punto de conexión para delimitar su campo jurisdiccional. El vínculo de residencia o domicilio suele ir acompañado por el de la fuente de la renta, de tal forma que no sólo estén gravados con el tributo los residentes de un determinado país, sino, asimismo, los no domiciliados, en caso exista una relación económica con el territorio del Estado de que se trate”*.

4.50. En la misma línea, Victoriano González Poveda (1993, p. 13) ha señalado que *“ningún Estado aplica uno sólo de estos criterios (...). Por el contrario, todos los Estados no solamente aplican el criterio de la residencia o el de la*

nacionalidad para delimitar el campo de aplicación de su sistema tributario, sino que utilizan además el criterio de la fuente y gravan también a las personas no residentes en cuanto exista una dependencia económica de éstas con el territorio del Estado en cuestión. En estos casos, las posturas de los Estados son muy distintas y van desde aquellos en que los puntos de conexión establecidos por la ley fiscal expresan claramente una dependencia económica del no residente tal como el ejercicio de una actividad empresarial mediante instalaciones fijas o la posesión de bienes inmuebles, hasta aquellos otros Estados que tienden a gravar toda renta que consideran tiene su fuente en el territorio del Estado, bien por el mero hecho de haber sido pagada por un residente en el mismo o por otros criterios de alcance indeterminado e impreciso que de hecho dan lugar a una aplicación extraterritorial de la ley fiscal”.

- 4.51. En el caso particular del Perú, la Ley del Impuesto a la Renta recoge ambos criterios de vinculación para determinar qué rentas deben gravarse en el país; sin embargo, lo hace con ciertos matices. Por un lado, respecto al criterio subjetivo, se toma en consideración únicamente el domicilio del sujeto, bastando que éste califique como domiciliado en el Perú (con prescindencia de su nacionalidad o la ubicación de la fuente productora de la renta) para que deba tributar por la totalidad de sus rentas.¹⁷ Por otro lado, respecto al criterio de vinculación objetivo, se grava con el Impuesto a la Renta a todas aquellas rentas cuya fuente se vincule con el Perú.
- 4.52. Lo anterior se encuentra reflejado en el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 6.- *Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliados en el país, sin*

¹⁷ Al respecto, refiriéndose al criterio subjetivo, Alex Córdova (2008, p. 21) ha señalado que *“para que surja la obligación de pagar el tributo no importa la nacionalidad de las personas ni el lugar de generación de la renta, pues basta con que el sujeto pasivo tenga su domicilio en territorio peruano para que resulte obligado al pago del impuesto por sus rentas de fuente mundial (excepto en el caso de las sucursales de sociedades extranjeras y de agencias o establecimientos permanentes de entidades del exterior”.*

tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

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 7, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana”.¹⁸

- 4.53. Como se puede ver de la citada norma, en el Perú, las personas domiciliadas tributan por sus rentas de fuente mundial, mientras que, en el caso de las personas no domiciliadas, éstas deben tributar únicamente por sus rentas de fuente peruana.
- 4.54. En el caso materia de análisis, el Grupo Artístico es un sujeto no domiciliado, por lo que, según lo concluido anteriormente, el Estado sólo podrá exigirle el pago de Impuesto a la Renta en la medida que hubiera generado rentas de fuente peruana. En ese sentido, corresponderá definir qué rentas califican como “de fuente peruana” para, a partir de ello, determinar si los pagos efectuados por SHOW al referido grupo constituyen renta gravable en el Perú.
- 4.55. Como regla general, las rentas de fuente peruana son aquellas “*cuyos hechos imposables se verifican en el territorio nacional*” (Córdova, 2008, p. 24). Estas se encuentran reguladas en los artículos 9°, 10° y 11° de la Ley de Impuesto a la Renta, según los cuales se considera rentas de fuente peruana, entre otras, las generadas por predios o bienes situados en el territorio peruano, derechos o capitales utilizados económicamente en el país, así como las originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o el trabajo personal llevado a cabo en territorio nacional.
- 4.56. Como se puede ver, son todas aquellas rentas que tienen un nexo con el territorio nacional, siendo que, según el criterio de vinculación objetivo

¹⁸ El texto de esta norma ha permanecido invariado desde su publicación mediante el Decreto Legislativo No. 774, por lo que es aplicable tanto a la fecha del caso bajo análisis como a la actualidad.

mencionado previamente, debe existir una causa económica que vincule el hecho imponible con el Estado Peruano para que éste último pueda ejercer su potestad tributaria. De lo contrario, si esta relación no existiera, el Estado no podría exigir el pago de tributo alguno.

- 4.57. Sobre el particular, Alex Córdova (2008, pp. 24-25) ha explicado que *“la LIR ha establecido diversos supuestos para la determinación de la fuente de la renta. Sin embargo, en caso de duda o vacío legal, para establecer si una renta puede ser considerada de fuente peruana, debe recurrirse al principio general, conforme al cual sólo puede aplicarse este criterio de vinculación cuando existe una causa económica que ata el hecho imponible con el Estado Peruano. Si tal relación no existe, no es posible exigir el pago del tributo”*.
- 4.58. En el presente caso, de acuerdo a lo señalado previamente en la sección de hechos de este informe, SHOW le pagó al grupo extranjero “Servando y Florentino” un importe de US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América), neto del Impuesto a la Renta (el cual fue asumido por la empresa peruana), por la presentación de noventa (90) minutos que éste realizó en la Feria del Hogar y, además, pagó todos los gastos necesarios para que sus integrantes puedan viajar a Perú y prestar el servicio en los términos pactados (i.e. pasajes aéreos, alojamiento y viáticos).
- 4.59. El inciso c) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el texto vigente al momento en el que ocurrieron los hechos del caso, establecía 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 rentas de fuente peruana (...) las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional”.¹⁹

¹⁹ Cabe notar que el artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta vigente a la fecha contempla el mismo supuesto, pero bajo una redacción ligeramente distinta. En efecto, a partir de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo No. 945, dicho artículo establece, en su inciso e), que se consideran rentas de fuente peruana “Las

- 4.60. En atención a dicha norma, queda claro – y, de hecho, no ha sido materia de discusión entre las partes – que los US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América) pagados por SHOW constituyen renta de fuente peruana, pues, conforme a lo pactado en el Contrato Artístico, éstos retribuyen directamente los noventa (90) minutos de actuación de “Servando y Florentino” en la Feria del Hogar. En otras palabras, se trata de una renta originada directamente de la actividad artística realizada por el grupo no domiciliado en el territorio peruano.
- 4.61. Lo que no queda tan claro es si la misma conclusión debe aplicarse también respecto a los gastos incurridos por SHOW por concepto de los pasajes aéreos, alojamiento y viáticos del Grupo Artístico y/o respecto al Impuesto a la Renta asumido por la empresa. A continuación, nos referiremos a cada uno de estos conceptos.
- (i) *Gastos por concepto de pasajes aéreos, alojamiento y viáticos del Grupo Artístico asumidos por la empresa domiciliada.*
- 4.62. Sobre este tema, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha adoptado a lo largo del tiempo dos (2) posiciones distintas y contradictorias entre sí. En un primer momento, prevalecía un criterio según el cual los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos que la empresa peruana asume para traer al Perú a un grupo artístico extranjero no significan una retribución adicional para este último porque no son un ingreso de libre disposición; por el contrario, son gastos adicionales en los que los artistas nunca hubieran tenido que incurrir de haber realizado el concierto en su país de residencia habitual.
- 4.63. Esta postura estuvo recogida en diversa y reiterada jurisprudencia, tal como la contenida en las Resoluciones No. 925-4-1994, 237-2-2001, 272-2-2001, 277-2-2001, 280-2-2001, 04104-3-2003, 07539-2-2004, e incluso en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 240-2-2001 que resolvió la apelación

originadas en actividades civiles, comerciales, empresariales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional”.

interpuesta por SHOW. En efecto, siguiendo la línea de las demás Resoluciones mencionadas, esta última estableció que los referidos gastos debían ser excluidos de la renta bruta del Grupo Artístico, basándose para tal efecto en las siguientes consideraciones:

*“Que los integrantes del grupo artístico no residen en el país, por lo que para ofrecer el espectáculo la recurrente requiere trasladar al grupo hasta el lugar de realización del mismo y asumir los gastos propios de pasajes aéreos, alojamiento y viáticos, constituyendo gastos necesarios para la obtención de la renta, por su parte, **para los integrantes del grupo artístico constituyen gastos adicionales que no tendrían porque asumir de haber prestado el servicio en su lugar habitual de trabajo;***

*Que teniendo en cuenta que el objetivo del Impuesto a la Renta es gravar según la capacidad contributiva, para los integrantes del grupo **los gastos de pasajes aéreos y alojamiento no significan una retribución adicional en especie, ya que no constituyen un ahorro al no ser de libre disposición,** asimismo, **los viáticos constituyen una especie de resarcimiento destinado a cubrir gastos adicionales que no tendrían que realizar si estuvieran en su lugar habitual de vivienda y trabajo,** tales como alimentación y movilidad, más aún, si las sumas otorgadas por estos conceptos resultan razonables respecto a los gastos que pretenden cubrir”. (Énfasis y subrayado agregados).*

- 4.64. En el mismo sentido, mediante Resolución No. 07539-2-2004 el Tribunal Fiscal señaló que los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos únicamente están destinados a cubrir las “condiciones necesarias” para que un grupo artístico pueda realizar una presentación en un lugar distinto al de su residencia habitual, siendo por tanto una inversión adicional que le corresponde hacer a la empresa que lo ha contratado para lograr que se realice el espectáculo. Así, para los artistas, estos gastos no implican un enriquecimiento al que deba otorgársele la naturaleza de renta gravable. A mayor detalle, la citada Resolución dispuso lo siguiente:

“La recurrente tiene como actividad, entre otras, ofrecer al público en general de la ciudad de Lima y/o otras ciudades del Perú, el espectáculo que brindan los grupos artísticos no domiciliados en su residencia habitual, por lo que para lograr dicho objetivo, la recurrente requiere invertir, asumiendo determinados costos y/o gastos, como son además de los gastos propios de la publicidad y promoción, la contratación del escenario, las instalaciones propias del espectáculo (lunes, equipos e instrumentos, camerines, etc.), constituyendo el traslado de los integrantes del grupo artístico así como su alojamiento y alimentos, una inversión más para lograr el objetivo: brindar el espectáculo.

*En tal sentido, **los gastos por concepto de pasajes, alojamiento, viáticos y exceso de equipaje. no tienen la naturaleza de una renta o ganancia que otorgue a los grupos artísticos un enriquecimiento gravable para efectos del Impuesto a la Renta, sino están destinados a cubrir las condiciones necesarias para que los integrantes del grupo artístico puedan brindar el espectáculo en un lugar distinto al de su residencia habitual**, es por ello que aún en el caso de otorgarse a los integrantes del grupo los montos por viáticos, para cumplir con el requisito de ser una condición necesaria para prestar el servicio y no una renta, éstos deben ser razonables y adecuados al destino que tienen (...).”* (Énfasis y subrayado agregados).

- 4.65. Cabe notar que la postura expuesta anteriormente fue incluso adoptada por la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema en la Sentencia No. 302-2004, mediante la cual se confirmó la Resolución del Tribunal Fiscal No. 240-2-2001 que resolvió el recurso de apelación interpuesto por SHOW.
- 4.66. Sin embargo, dicho criterio cambió drásticamente a partir de la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 07645-4-2005, en la cual se estableció, con carácter de observancia obligatoria, que los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos asumidos por el contratista domiciliado sí

constituyen renta gravable para los sujetos no domiciliados.²⁰ Según esta nueva interpretación, dichos gastos forman parte del servicio que prestan los artistas, por lo que el hecho que el contratista los asuma genera una ventaja patrimonial para los primeros que debe estar afecta al Impuesto a la Renta. A mayor abundamiento, la citada Resolución del Tribunal Fiscal estableció lo siguiente:

*“Resulta claro que la prestación de servicios por parte de los sujetos no domiciliados tiene su origen en un acuerdo de voluntades entre éstos y el contratista domiciliado, siendo que los primeros deben evaluar los costos y beneficios antes de aceptar y perfeccionar el acto jurídico o contrato a suscribir, y en tal sentido **los gastos que tales sujetos efectúen por trasladarse al lugar de ejecución de sus servicios, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada, y que forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta contractual en un lugar distinto al de su residencia habitual.***

*En consecuencia, **el hecho que el contratista domiciliado asuma el pago de los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos** que son de carácter personal de los sujetos no domiciliados y que éstos no los hayan reembolsado, **representa una ventaja o beneficio patrimonial que debe afectarse con el Impuesto a la Renta al formar parte de la contraprestación por los servicios prestados**”. (Énfasis y subrayado agregados).*

- 4.67. Si bien el citado precedente fue materia de reconsideración – por no tomar en cuenta la decisión que había sido adoptada de manera previa por la Corte Suprema mediante Sentencia No. 302-2004 – éste fue ratificado por la Resolución del Tribunal Fiscal No. 0016-1-2008 (emitida también con carácter de observancia obligatoria),²¹ en la que, además de concluirse nuevamente

²⁰ El acuerdo correspondiente consta en el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2005-39 de fecha 5 de diciembre de 2005.

²¹ El acuerdo correspondiente consta en el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2007-38 de fecha 3 de diciembre de 2007.

que los gastos bajo comentario constituyen renta gravada para los sujetos no domiciliados, se señaló que el criterio contenido en la Sentencia de la Corte Suprema no tiene carácter vinculante para el Tribunal Fiscal, en tanto éste sólo puede tener efectos para las partes del caso concreto.

4.68. Así, a partir de este momento, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se uniformizó y adoptó un único criterio, en el sentido que los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos asumidos por el contratista domiciliado sí deben formar parte de la base imponible de los artistas no domiciliados para efectos de la determinación de su Impuesto a la Renta.

4.69. La SUNAT ha recogido también dicha posición en sus Informes No. 200-2006-SUNAT/2B0000, 027-2012-SUNAT/4B0000 y 181-2019-SUNAT/7T0000, al pronunciarse sobre casos similares al nuestro, en los que un sujeto no domiciliado es contratado para prestar un servicio en el Perú y el contratista domiciliado es quien asume los respectivos gastos, sin obtener reembolso alguno por ellos. Así, en el Informe No. 181-2019-SUNAT/7T0000, siguiendo la línea de lo señalado en los demás Informes, la SUNAT ha concluido que *“los gastos de viaje que sean asumidos por el usuario del servicio y que no sean reembolsados por el prestador, constituirán para este último, retribución en especie por el servicio prestado, encontrándose afectos al Impuesto a la Renta”*, basándose para tal efecto en las siguientes consideraciones:

- Estos gastos *“constituyen gastos propios del prestador del servicio y no del usuario en la medida que estos corresponden a los costos que le demanda el cumplimiento de las obligaciones contraídas con tal usuario”*, es decir, el tener que trasladarse a un lugar distinto al de su residencia habitual para prestar el servicio.
- *“El hecho que los gastos de viaje y viáticos se encuentren desagregados o diferenciados de la retribución principal o sean asumidos por el usuario sin reembolso del prestador, no enerva su naturaleza de retribución para el prestador en tanto representan un beneficio o ventaja patrimonial para este”*.

- 4.70. En nuestra opinión, este último es el criterio que debió ser adoptado por el Tribunal Fiscal al resolver la apelación interpuesta por SHOW, por más que a dicha fecha aún no se hubieran emitido los precedentes de observancia obligatoria mencionados previamente. Ello, pues, en lugar de centrarse en analizar la necesidad de la recurrente en incurrir en el gasto (lo que no es cuestionado), debió partir por preguntarse lo siguiente: ¿En qué consiste el servicio prestado por el Grupo Artístico?
- 4.71. De acuerdo a lo pactado en la Cláusula Primera del Contrato Artístico, la obligación de “Servando y Florentino” consistió en realizar el día 5 de agosto de 1997 una presentación de noventa (90) minutos en la Feria del Hogar, en Lima, Perú. Es decir, la obligación no estuvo limitada a la simple ejecución de una actuación, sino que el referido grupo se comprometió expresamente a trasladarse a un lugar específico en una fecha determinada para realizar dicha presentación. Por tanto, y respondiendo a la pregunta formulada en el párrafo anterior, el servicio prestado por el sujeto no domiciliado consistió en brindar un concierto en Lima, Perú; no en el lugar de su residencia habitual ni en alguna otra ubicación.
- 4.72. De esta manera, al momento de negociar los términos del contrato con SHOW y pactar la retribución que le sería entregada, el Grupo Artístico debió prever diligentemente todos los costos que estarían involucrados en la ejecución completa de su servicio, lo que, ciertamente, incluye el traslado y la estadía en el lugar en el que se comprometió a realizar su presentación. Así, estos costos – que, por la propia definición del servicio, le corresponden al sujeto no domiciliado – debieron ser tomados en consideración por éste al determinar la contraprestación total que la contratista le debía pagar para que el negocio le resulte rentable.
- 4.73. Por tanto, el hecho que SHOW haya asumido el pago de los referidos gastos (lo que resulta una práctica bastante común en las contrataciones de artistas extranjeros), implica el otorgamiento de una retribución en especie adicional a los US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de

América) pactados en el contrato, la que, como tal, debió estar afecta al Impuesto a la Renta. Como bien señala la SUNAT en los informes citados previamente, la naturaleza contraprestativa de los importes asumidos por la empresa domiciliada no puede verse enervada por el hecho que éstos no hayan sido incluidos en la retribución principal y, por el contrario, hayan sido pactados de manera separada.

- 4.74. Nuestra conclusión encuentra sustento adicional en que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una disposición legal expresa que excluye a los gastos bajo comentario de la renta neta de los sujetos no domiciliados, pero únicamente en el supuesto que el servicio califique como asistencia técnica. En efecto, el inciso c) del artículo 4-A del referido Reglamento establece que: *“La renta neta por concepto de asistencia técnica, de conformidad con lo establecido por el inciso d) del Artículo 76 de la Ley, no incluye los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país”*²² (subrayado agregado).
- 4.75. Si el legislador hubiese querido que dicha exclusión sea aplicable para todos los servicios prestados en el país por sujetos no domiciliados (incluyendo los servicios artísticos prestados por grupos extranjeros como “Servando y Florentino”), no hubiera hecho una referencia específica al supuesto de “asistencia técnica” como lo hace en la norma citada previamente. Por el contrario, el hecho que tal exclusión no tenga carácter general permite interpretar que, en todos aquellos casos donde el servicio prestado por el sujeto no domiciliado no califique como asistencia técnica, corresponderá incluir a su renta neta los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes y viáticos.
- (ii) *Impuesto a la Renta aplicable a las rentas generadas por el grupo artístico y asumido por la empresa domiciliada.*

²² Esta norma ha sido incorporada al Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta por el artículo 5° del Decreto Supremo No. 086-2004-EF, por lo que no se encontraba vigente al momento en que ocurrieron los hechos del caso bajo análisis.

- 4.76. En línea de lo señalado anteriormente respecto a los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos, deberíamos de concluir que el importe del Impuesto a la Renta del Grupo Artístico que fue asumido por SHOW también tenía que ser considerado como parte de la contraprestación recibida por el servicio y, como tal, formar parte de la renta imponible del grupo extranjero – tal como lo hizo SHOW al calcular el Impuesto a la Renta que le correspondía al Grupo Artístico –, pues el no tener que pagar el impuesto implicó un ahorro (o, lo que es lo mismo, una ventaja patrimonial) para éste último.
- 4.77. Sin embargo, existe una norma expresa que dispone lo contrario. En efecto, el artículo 47° de la Ley de Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“Artículo 47.- 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 intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo 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.²³ (Énfasis y subrayado agregados).

- 4.78. De conformidad con lo señalado en el segundo párrafo de este artículo, el hecho que un sujeto distinto al perceptor de la renta asuma el Impuesto a la Renta que le corresponde a este último no puede dar lugar al incremento de su base imponible ni al pago de un mayor Impuesto a la Renta.
- 4.79. Ello guarda coherencia con la regla contenida en el primer párrafo del citado artículo 47°, pues, mientras el impuesto asumido por un tercero no pueda ser considerado como una mayor renta para el sujeto perceptor (el prestador del

²³ Cabe notar que esta norma se ha mantenido invariada desde su entrada en vigor, por lo que es aplicable tanto a la fecha en la que ocurrieron los hechos del caso materia de análisis como a la actualidad.

servicio), resulta razonable que, de otro lado, tal impuesto no pueda ser usado por el tercero que lo asume (el usuario del servicio) a fin de determinar un menor Impuesto a la Renta. Adoptar una posición distinta (como la adoptada por SHOW en el caso bajo comentario al calcular el Impuesto a la Renta de Grupo Artístico y la expuesta por el Tribunal Fiscal en la Resolución que resolvió el recurso de apelación), implicaría generar un doble gravamen por una misma operación, ya que el perceptor de la renta tendría que tributar sobre un mayor importe y, a su vez, este mayor importe no podría ser deducido por la persona que lo asume.

4.80. La SUNAT ha seguido la misma lógica en su Informe No. 016-2002-SUNAT/K00000, en el cual ha señalado que *“tratándose de tributos que deban calcularse sobre la base de la remuneración o retribución por la prestación de servicios, se considerará como parte de la base imponible los montos de los tributos asumidos por el empleador o usuario de los servicios; **salvo que exista norma expresa que disponga lo contrario, tal es el caso de lo dispuesto en el artículo 47° del TUO de la Ley del IR. En efecto, el citado artículo señala que el Impuesto a la Renta asumido por un tercero no podrá ser considerado como una mayor renta del perceptor de la misma**”* (énfasis y subrayado agregados). Este criterio ha sido ratificado mediante Informe No. 012-2010-SUNAT/2B0000.

4.81. Por tanto, en atención a la regla específica establecida en el último párrafo del artículo 47° de la Ley del Impuesto a la Renta, podemos concluir que el importe del Impuesto a la Renta que fue asumido por SHOW no debía formar parte del cálculo de la base imponible del Grupo Artístico, contrariamente a lo efectuado por la empresa peruana al liquidar el impuesto y a lo sostenido por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 240-2-2001.

B.2. Definir a qué categoría del Impuesto a la Renta corresponden las rentas generadas por el Grupo Artístico.

4.82. Habiendo determinado que la renta imponible generada por el Grupo Artístico está compuesta por los US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los

Estados Unidos de América) pagados como retribución por el concierto y los gastos asumidos por SHOW por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos, corresponde definir a qué categoría del Impuesto a la Renta pertenecen estas rentas.

- 4.83. El artículo 22° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso, proporciona un marco general de las distintas categorías en las que se encuentran clasificadas las rentas de fuente peruana. Al respecto, señala lo siguiente:

“Artículo 22.- Para los efectos del impuesto, las rentas afectas se califican en las siguientes categorías:

- a) Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.*
- b) Segunda: Rentas de otros capitales.*
- c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley.*
- d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente.*
- e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley”.*²⁴

- 4.84. Con relación a las rentas de tercera categoría, el artículo 28° de la misma Ley establece una serie de supuestos que definen con mayor detalle qué tipos de renta encajan en esta categoría, dentro de los cuales se encuentra el siguiente supuesto, previsto en el inciso f): “[l]as rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio”²⁵ (subrayado agregado).

²⁴ Este artículo no ha tenido mayores cambios a lo largo del tiempo, siendo que las únicas modificaciones efectuadas han sido respecto al encabezado y al inciso b), los cuales, a la fecha, están redactados de la siguiente manera: “Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías: (...) b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría”.

²⁵ Cabe notar que esta norma se ha mantenido invariada desde su entrada en vigor, por lo que la misma es aplicable tanto a la fecha en la que ocurrieron los hechos del caso materia de análisis como a la actualidad.

- 4.85. Al respecto, cabe notar que, según lo precisado en el Manual del Impuesto a la Renta de la Editorial Economía y Finanzas (2022, p. 5/5.1) para que exista una “asociación” en los términos expuestos en la citada norma, los profesionales que la integren deben tener los mismos clientes y cobrar de manera conjunta por sus servicios, no bastando que sólo compartan algunos gastos menores para el ejercicio de su actividad (e.g. local, luz, teléfono, etc.).
- 4.86. Por su parte, el artículo 33° de la Ley de Impuesto a la Renta define qué se entiende por rentas de cuarta categoría, indicando que éstas son las obtenidas por “[e]l ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría”²⁶ (subrayado agregado), así como las generadas por los directores de empresas, síndicos, mandatarios, gestores de negocios, albaceas y personas que ejerzan funciones similares.
- 4.87. En palabras de Hector Veliz (2009, p. 405), “*las rentas de cuarta categoría son aquellas rentas derivadas del ejercicio de una profesión u oficio prestados sin subordinación a un comitente, y que no estén consideradas como rentas de tercera categoría*”.
- 4.88. Como se puede apreciar, tanto las rentas de tercera como de cuarta categoría incluyen los ingresos generados por el ejercicio de una “*profesión, arte, ciencia u oficio*”, siendo que el elemento que las diferencia es la condición del sujeto que realiza la actividad. Así, de acuerdo a lo dispuesto por las normas citadas previamente, cuando esta actividad se ejerce en forma colectiva (i.e. en asociación o en sociedad civil), las rentas derivadas de la misma calificarán como rentas de tercera categoría, mientras que, si la actividad se ejecuta de manera individual (i.e. por una sola persona), las rentas deberán ser consideradas de cuarta categoría. Lo mismo ha sido concluido por Humberto Medrano (2018) al señalar que “*si la práctica profesional se lleva a cabo en forma colectiva, la renta se considera de tercera categoría*”.

²⁶ *Ibid.*

- 4.89. En el presente caso, las rentas materia de análisis han sido generadas colectivamente por el grupo “Servando y Florentino” y no de manera individual por cada uno de sus integrantes. En efecto, tal como consta en el Contrato Artístico, estas rentas fueron pagadas por SHOW como contraprestación por la ejecución de un concierto en la Feria del Hogar, servicio que, ciertamente, no hubiera podido ser realizado sin la participación conjunta de todos los miembros del grupo. Por tanto, de acuerdo a las normas citadas previamente, las rentas obtenidas por el Grupo Artístico son de tercera categoría.
- 4.90. El mismo criterio ha sido adoptado de manera reiterada por el Tribunal Fiscal al pronunciarse sobre casos similares al presente, donde la materia controvertida consistía en definir a qué categoría de Impuesto a la Renta correspondían las rentas generadas por distintos grupos artísticos extranjeros que fueron contratados para realizar conciertos en el Perú. Así, por ejemplo, mediante Resolución No. 0237-2-2001, cuyo criterio fue reiterado por las Resoluciones No. 0238-2-2001, 0239-2-2001, 0272-2-2001, 0277-2-2001, 0278-2-2001, 0279-2-2001, 0280-2-2001, 07539-2-2004, entre otras, el Tribunal Fiscal les otorgó la calificación de rentas de tercera categoría, en base a las siguientes consideraciones:

*“Como se puede apreciar, según las normas citadas el elemento esencial que distingue a las rentas de cuarta categoría de las de tercera categoría, tratándose de ingresos generados por el ejercicio de actividades personales, artísticas, científicas o de cualquier oficio, es la prestación en forma individual. En ese sentido, **si la renta proviene del ejercicio de dichas actividades realizadas en forma asociativa o en grupo, será calificada como de tercera categoría**, aun cuando la naturaleza de la renta, es decir la fuente generadora de renta, esté en función al trabajo personal prestado por cada uno de los miembros del grupo.*

(...)

En el caso de autos, mediante el contrato celebrado entre la recurrente y el representante del grupo artístico "Franz Harary", se acuerda la realización de 3 presentaciones del citado grupo en la Feria del Hogar, los días 25, 26 y 27 de julio de 1997. Es decir, **el objeto de la prestación del contrato es el espectáculo desarrollado por el grupo en sí, actividad que demanda el trabajo conjunto de sus miembros. Las partes no pactaron la presentación de cada integrante de forma individual**, sino la realización del espectáculo grupal de "Franz Harary", el cual demanda para su realización del trabajo desplegado por todos los artistas que conforman la agrupación.

De lo anterior se concluye que si bien la renta obtenida por la agrupación no domiciliada en cuestión es de fuente peruana al originarse en el desarrollo de una actividad artística realizada de manera grupal en el territorio nacional, **no puede calificar como de cuarta categoría, pues no cumple con la condición de "individualidad" establecida en la Ley del Impuesto a la Renta. Por el contrario, siendo su fuente generadora una actividad grupal, corresponde incluirla dentro de las rentas de tercera categoría**". (Énfasis y subrayado agregados).

- 4.91. A mayor abundamiento, en la Resolución No. 4104-3-2003, el Tribunal Fiscal hace una distinción entre el tratamiento tributario aplicable a las rentas generadas por un grupo artístico y aquellas generadas por un artista individual, señalando que en el primer caso éstas califican como rentas de tercera categoría, mientras que, en el segundo caso, al tratarse de una actividad que no es realizada de manera colectiva, corresponde considerarlas como rentas de cuarta categoría. Veamos.
- 4.92. Por un lado, el Tribunal Fiscal se refiere a las rentas generadas por una serie de grupos musicales extranjeros (i.e. Orquesta El Grupo Niche de Colombia, Willie Colón y Orquesta, Orquesta La Misma Gente de Colombia e Isidro Infante y Orquesta), señalando, respecto a todos estos casos que, "según se observa de los contratos de 'prestación de servicios artísticos' suscritos entre la recurrente y las citadas agrupaciones, la prestación objeto de los mismos

es el espectáculo desarrollado por la agrupación como tal, actividad que demanda el trabajo en conjunto de sus miembros". De esta manera, concluye que *"toda vez que la renta obtenida por las mencionadas agrupaciones tiene como fuente generadora una actividad de carácter grupal, constituye renta de tercera categoría"*.

- 4.93. Por otro lado, se refiere a otros contratos suscritos con artistas tales como Eladio Vega, Humberto Nieves, José Feliciano, Domingo Quiñónez, entre otros, señalando respecto de éstos que *"no se advierte que la prestación objeto de los mismos sea el espectáculo desarrollado por grupo musical alguno, sino más bien el desarrollado por el propio artista de manera individual"*. En ese sentido, concluye que *"las rentas obtenidas por los artistas antes citados califican como rentas de cuarta categoría al cumplir con la condición de individualidad establecida en el inciso a) del artículo 33° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta"*.
- 4.94. Si bien compartimos el razonamiento del Tribunal Fiscal, en el sentido que las rentas generadas de manera colectiva por un grupo artístico constituyen rentas de tercera categoría mientras que las obtenidas por un artista individual son de cuarta categoría, consideramos que la calificación efectuada por esta entidad respecto a las rentas de los artistas mencionados en el párrafo anterior no es del todo precisa. Tomando como ejemplo al artista Humberto Nieves, el hecho que éste sea un artista independiente (es decir, que se identifique con su propio nombre y no con el nombre de un grupo) no necesariamente implica que realice sus conciertos de manera individual. Por el contrario, lo más probable es que tenga un elenco con quien hace sus presentaciones (e.g. cantantes secundarios, guitarristas, pianistas, etc.), siendo que, de ser el caso, lo que estaría ejecutando es una actividad artística "en asociación", conforme a lo previsto en el inciso f) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- 4.95. Con lo anterior, no pretendemos cuestionar la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 4104-3-2003 citada previamente, sino simplemente advertir que el hecho que un artista se presente de manera

independiente no debería llevar a la conclusión automática de que las rentas que éste genere por sus actividades sean de cuarta categoría. Lo que corresponderá es analizar en cada caso en concreto cómo se desarrolla la actividad artística, a fin de determinar si ésta ha sido realizada de manera individual o colectiva.

- 4.96. Ahora bien, sin perjuicio de esta breve acotación, hemos podido notar que la jurisprudencia de Tribunal Fiscal es clara y consistente en el sentido que las rentas generadas por los grupos artísticos como consecuencia de la ejecución de una actividad desarrollada de manera conjunta por todos sus integrantes deben ser consideradas como de tercera categoría.
- 4.97. Cabe notar que dicha conclusión se mantiene incluso si en el respectivo contrato se hubiese pactado que la retribución por el servicio sea otorgada de manera individual a cada uno de los integrantes del grupo, pues lo único que resulta relevante para efectos de determinar la categoría de la renta es definir cuál fue su fuente generadora (en este caso, en qué consistió el servicio prestado), no la forma en que las partes hubiesen pactado pagar las retribuciones correspondientes. En efecto como bien ha señalado en Tribunal Fiscal en la Resolución No. 00103-5-2009:

“(...) aun cuando de acuerdo a los contratos celebrados, la retribución asignada a cada integrante del espectáculo estuviera pactada individualmente, se tiene que la prestación objeto del mismo consistió en el espectáculo desarrollado por el grupo en sí, actividad que demanda el trabajo conjunto de sus miembros.

Que en tal sentido, siendo que la fuente generadora de la retribución pactada fue una actividad grupal, dicha retribución (...) constituye renta de tercera categoría, gravada con el Impuesto a la Renta (...).”

- 4.98. Por todo lo anterior, en nuestra opinión, la posición adoptada por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 240-2-2001 que resolvió el recurso de apelación interpuesto por SHOW es correcta en el extremo que confirma que las rentas

obtenidas por “Servando y Florentino” califican como rentas de tercera categoría.

B.3. Determinar cuáles son las obligaciones tributarias de SHOW como agente de retención.

- 4.99. El inciso c) del artículo 71° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso y a la actualidad, establece que son agentes de retención “[/]as personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados”.
- 4.100. Por su parte, el artículo 76° de la misma Ley indica que “[/]as 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 esta Ley, según sea el caso”. Al respecto, el mismo artículo agrega que, para efectos de la retención a ser efectuada sobre las rentas que califiquen como de tercera categoría, se debe considerar como renta neta, sin admitir prueba en contrario a “la totalidad de los importes pagados o acreditados”.²⁷
- 4.101. De conformidad con las citadas normas, en el caso bajo comentario, SHOW tiene la condición de agente de retención, encontrándose obligada a retener y pagar a la SUNAT el Impuesto a la Renta que le corresponde al Grupo Artístico por la totalidad de sus rentas de fuente peruana, las cuales, de acuerdo a lo concluido en el acápite B.1 del presente informe, incluyen: (i) los US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América) pagados por la actuación; y, (ii) el importe de los gastos asumidos por la empresa peruana por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos.

²⁷ De acuerdo a lo precisado por la misma norma, esta regla no es aplicable a los siguientes tipos de renta: (i) las rentas generadas por la enajenación de bienes o derechos, o de la explotación de bienes que sufran un desgaste, las cuales cuentan con una regulación específica prevista en el inciso g) del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta; y, (ii) las rentas internacionales reguladas en el artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta.

- 4.102. Ahora bien, para determinar cuál es importe del Impuesto a la Renta que le corresponde retener a SHOW, resulta relevante precisar que, para efectos tributarios, el Grupo Artístico califica como una persona jurídica, pues, de conformidad con lo señalado en el inciso f) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso y a la actualidad, se le debe otorgar dicha condición a “[/]as empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana” (subrayado agregado).
- 4.103. Cabe notar que al referirse a “las entidades de cualquier naturaleza”, la Ley no sólo alude a las sociedades o empresas, sino que también incluye a las “asociaciones de hecho de profesionales y similares” referidas en el primer párrafo del citado artículo 14°, definición en la que encaja el Grupo Artístico. En efecto, conforme a la precisión incluida en el inciso d) del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, “[s]on similares a las asociaciones de hecho de profesionales las que agrupen a quienes ejerzan cualquier arte, ciencia u oficio” (subrayado agregado).
- 4.104. En ese orden de ideas, como bien señala Medrano (2000, p. 98), estas asociaciones “*deben tributar por la renta que ellas generan; es decir, se les otorga un status similar al de las sociedades y las empresas*”.
- 4.105. Por consiguiente, el Impuesto a la Renta materia de retención debió ser determinado aplicando las tasas previstas por el artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta para las personas jurídicas no domiciliadas, el cual, según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso, establecía en su inciso e) una tasa general de 30% aplicable a “*otras rentas*”.
- 4.106. Como se puede apreciar, en dicho momento, no existía una tasa específica aplicable a las rentas obtenidas por artistas no domiciliados como sí ocurre en la actualidad. En efecto, el artículo 56° vigente a la fecha, en su inciso g), se refiere particularmente a las rentas generadas por “*espectáculos en vivo*”.

con la participación principal de artistas intérpretes y ejecutantes no domiciliados”, disponiendo que las mismas están gravadas con una tasa de 15%. Esta norma fue recién incorporada a la Ley del Impuesto a la Renta mediante Ley No. 29168, vigente a partir del 1 de enero de 2008.

- 4.107. De manera adicional a las retenciones que le corresponde efectuar a SHOW, en su calidad de agente retenedor, éste puede convertirse en responsable solidario y/o sustituto del Grupo Artístico, en tanto, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 18° del Código Tributario *“Son responsables solidarios con el contribuyente (...) Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria”.*
- 4.108. Como bien explica Humberto Astete (2006, p. 9) respecto a la norma citada previamente, *“el agente de retención es responsable solidario con el contribuyente, cuando no retuvo el monto señalado por Ley en el momento oportuno; pero una vez efectuada la retención correspondiente, desaparece la responsabilidad solidaria, quedando liberado el contribuyente, constituyéndose el agente retenedor el único responsable ante el fisco (responsabilidad sustituta)”.*
- 4.109. A mayor abundamiento, la doctrina más autorizada señala que, si un agente de retención incurre en responsabilidad solidaria, éste *“se encuentra obligado al pago del íntegro de la deuda tributaria conjuntamente con el contribuyente y a elección del Fisco. En otras palabras, este responsable se encuentra en el mismo plano del contribuyente, de tal manera que el Fisco podría exigir el cumplimiento de la obligación tanto al contribuyente como al responsable indistintamente”* (Córdova, 2006, p. 44). Así, como bien precisa Lourdes Chau (2014, pp. 442-443), no existe una prelación entre el responsable solidario y el contribuyente, siendo que el Estado, como acreedor, puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos por el íntegro de la obligación tributaria.

- 4.110. Por otro lado, en el caso de la responsabilidad sustituta que se configura cuando el agente efectúa la retención, éste último ocupa el puesto del contribuyente, quedando *“obligado – no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo – al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva”* (Giannini, como se citó en Madau, 2006, p. 158). De esta manera, el responsable sustituto *“desplaza al deudor tributario de la relación jurídica tributaria”* (Pantigoso, 2006, p. 269), de modo que *“el contribuyente queda liberado de cumplimiento de la prestación tributaria, recayendo la condición de único deudor tributario en la persona del sustituto”* (Bravo Cucci, como se citó en Córdova, 2006, p. 44).
- 4.111. Según lo advertido por Lourdes Chau (2014, p. 445), la responsabilidad establecida por el artículo 18° de Código Tributario no sólo abarca al tributo materia de retención, sino que también incluye a cualquier multa o interés generado por su falta de pago.
- 4.112. En consideración de lo expuesto anteriormente, en el presente caso, SHOW será responsable solidario con el Grupo Artístico en la medida que no efectúe la retención que corresponde sobre las rentas de fuente peruana generadas por este último. Sin embargo, una vez realizada dicha retención, la empresa deberá responder directamente ante la SUNAT por cualquier deuda pendiente de pago en relación a dichas rentas.

V. CONCLUSIONES

En consideración de todo lo expuesto a lo largo del presente informe, y a manera de resumen, cumplimos con señalar que, en nuestra opinión:

- 1) La Administración Tributaria excedió la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario al resolver el recurso de reclamación interpuesto por SHOW, pues incorporó un reparo distinto al que había sido formulado originalmente en la fiscalización. En efecto, en la Resolución de Intendencia señaló que los pagos efectuados al Grupo

Artístico calificaban como rentas de tercera categoría, mientras que en la Resolución de Determinación el área acotadora había concluido que éstas pertenecían a la quinta categoría.

Es cierto que el artículo 127° vigente a la fecha en la que ocurrieron los hechos del caso no tenía una disposición expresa que imposibilitara a la SUNAT a modificar el fundamento del reparo o formular un nuevo en la instancia de reclamación (ésta fue recién incorporada el 1 de abril de 2007, con la entrada en vigor del Decreto Legislativo No. 981), pero ello no debería haber impedido que en el caso de autos se aplique una limitación similar, por las siguientes consideraciones:

- (i) El realizar una nueva determinación de la obligación tributaria en la etapa de reclamación constituye una vulneración al carácter único, integral y definitivo del acto de determinación tributaria efectuado por el área acotadora, el cual debe agotarse en el procedimiento de fiscalización con la emisión del respectivo valor.
 - (ii) El hecho de incorporar un nuevo reparo en la etapa de reclamación constituye una vulneración al derecho de defensa y debido procedimiento del contribuyente, pues se le impide acceder a la doble instancia que le corresponde al amparo de lo dispuesto por el artículo 124° del Código Tributario.
- 2) Al incorporar el nuevo reparo, la SUNAT no estableció qué efectos tendría el mismo sobre el reparo originalmente formulado en el valor impugnado, es decir, no emitió pronunciamiento alguno que dispusiera de manera expresa si dicho reparo debió ser dejado sin efecto o no. Por tanto, la Resolución de Intendencia también vulnera el artículo 129° del Código Tributario.
- 3) En consideración de lo concluido en los puntos 1) y 2) precedentes, y de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, la Resolución de Intendencia debió ser declarada nula

en el extremo que formuló el nuevo reparo, al exceder los límites de la facultad de reexamen, y nula en su totalidad por omitir pronunciarse sobre el reparo original contenido en la Resolución de Determinación, correspondiendo que el Tribunal Fiscal reponga el procedimiento a la etapa en la que se produjeron los vicios de nulidad, en virtud de lo dispuesto por el artículo 150° del Código Tributario.

Cabe notar que, si el caso fuese resuelto en base a las normas vigentes en la actualidad, nuestra conclusión variaría ligeramente en lo que respecta a las implicancias de las nulidades de la Resolución de Intendencia, pues en virtud de la modificación efectuada al citado artículo 150° por el Decreto Legislativo No. 1421, el Tribunal Fiscal podría pronunciarse directamente sobre el reparo original contenido en la Resolución de Determinación, en la medida que cuente con los elementos de juicio suficientes para ello.

- 4) El Tribunal Fiscal también ha hecho un uso indebido de la facultad de reexamen al resolver el recurso de apelación interpuesto por SHOW, pues modificó el fundamento del nuevo reparo formulado por la SUNAT en la Resolución de Intendencia, como se puede apreciar del detalle que acompañamos a continuación:

| Fundamentos utilizados para sustentar que las rentas pagadas por la recurrente son de tercera categoría | | |
|--|--|---|
| | Resolución de Intendencia SUNAT | Resolución del Tribunal Fiscal |
| 1. Sujeto pasivo del Impuesto a la Renta | TOP LEVEL | “Servando y Florentino” |
| 2. ¿Por qué las rentas son de tercera categoría? | Las rentas fueron generadas por una persona jurídica. | Las rentas fueron generadas por el ejercicio de una actividad artística grupal. |
| 3. Base legal | Incisos a) y e) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta | Inciso f) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta |

Por tanto, corresponde que la Resolución No. 240-2-2001 sea declarada nula en el extremo que modificó el fundamento del reparo, al amparo de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

Si el caso fuera resuelto bajo las normas vigentes a la fecha, se podría concluir, adicionalmente, que el Tribunal Fiscal habría actuado en ejercicio de una facultad que no le corresponde, pues, de acuerdo al tercer límite previsto en el artículo 127° del Código Tributario (incorporado mediante Decreto Legislativo No. 981), la facultad de reexamen se encuentra reservada únicamente para los órganos encargados de resolver reclamaciones, lo que excluye al Tribunal Fiscal.

- 5) SHOW podría haber invocado válidamente las nulidades de la Resolución de Intendencia en su recurso de apelación, ya que el límite previsto en el artículo 147° del Código Tributario al derecho de contradicción de los contribuyentes no alcanza al momento en el que se pueden deducir este tipo de vicios. Esto, pues la citada norma se refiere únicamente a aspectos sustanciales o de fondo (particularmente, hechos, argumentos, alegaciones, elementos de prueba o elementos de juicio) y no a cuestiones formales del propio procedimiento.

Sin perjuicio de ello, debemos notar que, si la SUNAT hubiera introducido en la referida Resolución de Intendencia nuevos aspectos sustanciales no expuestos en los valores reclamados (que no impliquen la modificación del fundamento del reparo ni la incorporación de un nuevo reparo, en consideración de los límites de la facultad de reexamen), SHOW hubiera podido discutir dichos aspectos en la instancia de apelación, al amparo de la excepción prevista en el artículo 147° del Código Tributario, según la cual el contribuyente puede apelar “aspectos” no impugnados en la reclamación en la medida que éstos recién hubieran sido incorporados por la Administración al momento de resolverla.

- 6) La renta imponible generada por el Grupo Artístico está compuesta por los US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América) pagados como retribución por el concierto y los gastos asumidos por SHOW por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos, pues, según lo explicado en el presente informe, ambos constituyen rentas de fuente peruana.

En efecto, en el caso de los US\$ 80,000.00 (ochenta mil y 00/100 Dólares de los Estados Unidos de América), éstos retribuyen los noventa (90) minutos de actuación de “Servando y Florentino” en la Feria del Hogar, por lo que se trata de una renta originada directamente de una actividad artística realizada en el territorio peruano, la que, como tal, debe estar gravada con el Impuesto a la Renta.

Respecto a los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos, éstos forman parte del costo que le demanda al grupo extranjero cumplir con su servicio en los términos pactados en el Contrato Artístico, esto es, brindar un concierto en Lima, Perú y no en el lugar de su residencia habitual. Por tanto, el hecho que SHOW haya asumido dichos gastos le generó una ventaja patrimonial al Grupo Artístico que, como tal, debe estar gravada con el Impuesto a la Renta.

Por otro lado, respecto al Impuesto a la Renta asumido por SHOW, no correspondía que éste forme parte de la base imponible de “Servando y Florentino”, pues, según lo señalado en el artículo 47° de la Ley de Impuesto a la Renta, *“el impuesto asumido [por un tercero] no podrá ser considerado como una mayor renta del receptor de la renta”*.

- 7) Las rentas obtenidas por el Grupo Artístico son de tercera categoría, pues han sido generadas colectivamente y no de manera individual por cada uno de sus integrantes. Solo en este último caso hubieran calificado como de cuarta categoría.

- 8) En su condición de agente de retención, SHOW tenía la obligación de retener y pagar a la SUNAT el Impuesto a la Renta que le correspondía al Grupo Artístico por la totalidad de sus rentas de fuente peruana, aplicando la tasa de 30% que el artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta preveía de manera general para “*otras rentas*” generadas por personas jurídicas no domiciliadas.

Si el caso fuera resuelto en base a las normas vigentes en la actualidad, correspondería aplicar la tasa prevista de manera específica por el inciso g) para las rentas generadas por “*espectáculos en vivo con la participación principal de artistas intérpretes y ejecutantes no domiciliados*”, la cual asciende a 15%.

- 9) De manera adicional, SHOW hubiera podido convertirse en responsable solidario del Grupo Artístico si no hubiera efectuado la retención que le correspondía, siendo que, en ese caso, se hubiera encontrado obligada a pagar, de manera conjunta con el referido grupo, el íntegro de su deuda tributaria.

Asimismo, una vez efectuada dicha retención, SHOW podría haberse convertido en responsable sustituto, debiendo responder directamente ante la SUNAT por cualquier deuda pendiente de pago en relación a las rentas materia de retención.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar, H. (2013). *Nuevo Código Tributario* (1^{ra} ed.). Entrelíneas.
- Astete, H. (2006). Los Agentes de Retención: Hacia un nuevo sistema de imputación de responsabilidad. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 1-12.
- Caller, M. (2013). La facultad de reexamen. Su regulación en el Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 55, 123-171.
- Chang, C. (2008). El cambio de domicilio y sus efectos en el Impuesto a la Renta. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 39-53.
- Chau, L. (2014). La responsabilidad tributaria. *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Tomo 1), Instituto Peruano de Derecho Tributario, 437-480.
- Córdova, A. (2006). Alcances de la responsabilidad tributaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 41-54.
- Córdova, A. (2008). Rentas producidas por bienes o derechos y regalías por uso de software. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 19-38.
- Editorial Economía y Finanzas. (2022). *Manual del Impuesto a la Renta* (Tomo I).
- García Mullin, R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica sobre el Impuesto*. Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Organización de Estados Americanos.
- González Poveda, V. (1993). *Tributación de no residentes* (2^{da} Ed.). La Ley.

Hernández, L. (2013). La facultad de reexamen. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 56, 137-160.

Huamaní, R. (2019a) *Código Tributario Comentado* (Tomo 2). Jurista Editores.

Huamaní, R. (2019b) *Código Tributario Comentado* (Tomo 3). Jurista Editores.

Jarach, D. (1983). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* (1^{ra} ed.). Editorial Cangallo.

Madau, M. (2006). Reflexiones sobre el tratamiento de la responsabilidad y sustitución tributarias en el ordenamiento tributario peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 155-176.

Medrano, H. (2000). Impuesto a la Renta y Contratos de Colaboración Empresarial. *Revista Themis*, 41, 97-105.

Medrano, H. (2018). *Derecho tributario. Impuesto a la Renta: Aspectos Significativos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

<https://search-ebshost-com.up.idm.oclc.org/login.aspx?direct=true&db=nlebk&AN=2265306&lang=es&site=eds-live&scope=site>

Morris, A. (2006). Comentarios sobre la tributación de los no domiciliados en el Impuesto a la Renta. En Danós, J., Fernández, J., Urteaga, C., Sevillano, S. & Moreno, L. (Eds.), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Limo Homenaje a Armando Zolezzi Moller* (pp. 983-1006). Palestra Editores.

Pantigoso, F. (2006). Algunas reflexiones sobre la responsabilidad tributaria en la sujeción pasiva. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 262-279.

Talledo, J. & Lind, E. (2008). Tratamiento tributario aplicable a la ganancia de capital obtenida por sujetos no domiciliados en la venta de bienes muebles. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, 219-236).

Veliz, H. (2009). Consideraciones sobre las rentas de cuarta categoría. *Jus Doctrina y Práctica*, 2, 403-411.

Villegas, H. (1987). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (4^{ta} ed., Tomo I). Depalma.