



**UNIVERSIDAD  
DEL PACÍFICO**

**Derecho**  
Facultad de Derecho

**INFORME DE OPINIÓN RESPECTO AL PROCESO CONTENCIOSO  
TRIBUTARIO VINCULADO AL EXPEDIENTE No.04244-2019-0-1801-  
JR-CA-18**

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

**Presentado por  
Christine De La Torre Estrada  
Danica Moreno Sékula**

**Asesor: Roberto Polo Chiroque**  
**[0009-0009-4381-5772](tel:0009-0009-4381-5772)**

**Lima, octubre 2024**

# 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 “Informe de opinión respecto al Proceso Contencioso Tributario vinculado al Expediente No.04244-2019-0-1801-JR-CA-18” presentada por las Srtas. CHRISTINE DE LA TORRE ESTRADA, con DNI 75973666 y DANICA MORENO SÉKULA, con DNI 71224453, para optar el Título Profesional de Abogado, fue sometido al análisis del sistema antiplagio Turnitin el 8 de noviembre del año 2024; obteniendo el siguiente resultado:

### 11% Similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para ca...

#### Filtrado desde el informe

- ▶ Bibliografía
- ▶ Texto citado

#### Fuentes principales

- 10% Fuentes de Internet
- 1% Publicaciones
- 3% Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

#### Fuentes principales

Las fuentes con el mayor número de coincidencias dentro de la entrega. Las fuentes superpuestas no se mostrarán.

1	Internet	scc.pj.gob.pe	3%
2	Internet	www.mef.gob.pe	1%
3	Internet	aele.com	1%
4	Internet	docplayer.es	1%
5	Internet	hdl.handle.net	0%
6	Internet	www2.deloitte.com	0%
7	Internet	blog.pucp.edu.pe	0%
8	Internet	pj.gob.pe	0%
9	Internet	idoc.pub	0%
10	Internet	www.scribd.com	0%
11	Internet	img.lpderecho.pe	0%

## Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid::1:3047099678

Fecha de entrega

19 oct 2024, 3:09 a.m. GMT-5

Fecha de descarga

8 nov 2024, 9:19 a.m. GMT-5

Nombre de archivo

TSP\_DELATORRE\_MORENO.pdf

Tamaño de archivo

1.4 MB

97 Páginas

27,342 Palabras

144,677 Caracteres

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 el interesado.

Lima, 8 de noviembre de 2024



Roberto Polo Chiroque

Asesor

Código ORCID 0009-0009-4381-58772

## RESUMEN

El presente informe analiza las posiciones contenidas en el Expediente No.4244-2019-0-1801-JR-CA-18 (en adelante, el “Expediente”), vinculado al procedimiento de fiscalización tributaria del Impuesto a la Renta de no domiciliados (en adelante, “IRND”) de enero a diciembre del ejercicio 2016, iniciado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, la “SUNAT” o la “AT”) contra la compañía Fitesa Perú S.A.C. (en adelante, la “Compañía” o “FITESA PERÚ”).

Al respecto, producto de la fiscalización, la SUNAT reparó el importe de S/602,280 al considerar que las comisiones retribuidas a los proveedores de la Compañía, por actuar como garantes, se encontraban sujetas al IRND, según lo establecido en el inciso c) del artículo 9 (en adelante, “art. 9 c)”) de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”).

La Compañía, disconforme con el reparo y la sanción, decidió iniciar un procedimiento contencioso administrativo, el cual escaló hasta la Corte Suprema, quien finalmente mantuvo la postura de la AT respecto a las comisiones por garantía pagadas por la Compañía. Sin embargo, estableció un precedente vinculante respecto a la oportunidad de emitir el certificado de residencia (en adelante, “Certificado”).

## **ABSTRACT**

This report analyzes the positions contained in file No.4244-2019-0-1801-JR-CA-18, related to the tax audit procedure concerning the Income Tax on non-residents for the periods from January to December of the 2016 fiscal year, initiated by the peruvian Tax Administration - Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (hereinafter, “SUNAT”, for its acronym in Spanish, or the “Tax Administration”) - against the company Fitesa Perú S.A.C. (hereinafter, the “Company” or “FITESA PERÚ”).

In this regard, as a result of the audit procedure, the Tax Administration adjusted the amount of S/602,280, considering that the commissions paid to the Company’s suppliers, for acting as guarantors, were subject to the Income Tax on non-residents, pursuant to the provision set forth in subsection (c) of Article 9 of the Income Tax Law.

The Company, disagreeing with the adjustment and the sanction, decided to initiate an administrative contentious procedure, which escalated to the Supreme Court. The Supreme Court ultimately upheld the Tax Administration’s position regarding the guarantee commissions paid by the Company. However, it established a binding precedent concerning the timing for the issuance of the residency certificate.

## ÍNDICE DE CONTENIDO

<b>RESUMEN</b> .....	<b>3</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>4</b>
<b>ÍNDICE de contenido</b> .....	<b>5</b>
<b>ÍNDICE DE TABLAS</b> .....	<b>6</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS</b> .....	<b>7</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO I. HECHOS RELEVANTES</b> .....	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO II. PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS</b> .....	<b>20</b>
2.1 Problema jurídico No.1: ¿Las comisiones pagadas a las empresas no domiciliadas FITESA BRASIL y ÉVORA, por su actuación como garantes, constituyen RFP al amparo del inciso c) del artículo 9 de la LIR y, por ende, se encuentran sujetas la retención del IRND? .....	20
2.2 Problema jurídico No.2: ¿Correspondía aplicar el beneficio previsto en el CDI Perú – Brasil (tasa reducida del 15%) pese a que FITESA PERÚ obtuvo los Certificados de Residencia de FITESA BRASIL y ÉVORA de manera extemporánea de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del DS No.090-2008-EF?.....	20
<b>CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS</b> .....	<b>21</b>
3.1 Marco normativo relacionado al caso.....	21
3.2 Análisis del problema jurídico No.1 .....	27
3.3 Análisis del problema jurídico No. 2 .....	66
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>93</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>95</b>

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>Tabla 1.</b>	Cláusulas del acuerdo de comisiones por garantía con los proveedores no domiciliados .....	10
<b>Tabla 2.</b>	Definición de garantía establecida en los contratos suscritos con los no domiciliados .....	11
<b>Tabla 3.</b>	Importe total de retenciones declarado y pagado por FITESA PERÚ .....	13
<b>Tabla 4.</b>	Conclusiones de la interpretación literal del Art. 9 c) de la LIR .....	40
<b>Tabla 5.</b>	Evolución del art. 9 c) de la LIR .....	44
<b>Tabla 6.</b>	Tasas reducidas aplicables en virtud del CDI Perú-Brasil .....	83

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1.</b>	Relaciones contractuales y operaciones entre FITESA PERÚ y las empresas garantes.....	12
<b>Figura 2.</b>	Evolución normativa.....	41
<b>Figura 3.</b>	Alcances del Manual de Contabilidad.....	61
<b>Figura 4.</b>	Jerarquía normativa en el Perú .....	80



## INTRODUCCIÓN

El presente informe analiza las posiciones contenidas en el Expediente No.4244-2019-0-1801-JR-CA-18, vinculado al procedimiento de fiscalización tributaria del IRND por los periodos de enero a diciembre del ejercicio 2016, iniciado por la SUNAT contra FITESA PERÚ.

Como resultado de la fiscalización, la AT efectuó el reparo a la determinación del IR al considerar que las comisiones retribuidas a los proveedores de FITESA PERÚ, por actuar como garantes, se encontraban afectas al IRND, en virtud de lo dispuesto en el art. 9 c) de la LIR y, por lo tanto, les resultaba aplicable la tasa de retención del 30%.

Como consecuencia del mencionado reparo, la SUNAT impuso una multa por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario (en adelante, “CT”), esto es, por no efectuar las retenciones establecidas por Ley.

Disconforme con el reparo y la sanción, FITESA PERÚ inició un procedimiento contencioso administrativo, en el cual sostuvo, principalmente, lo siguiente:

- i. Los pagos por comisiones por garantía efectuados a sus proveedores no domiciliados (en adelante, “ND”) **no constituyen rentas de fuente peruana** (en adelante, “RFP”). Por tanto, no estaba obligada a efectuar ninguna retención.
- ii. En el supuesto negado que se considere que las comisiones por garantías de préstamos califican como RFP, se debe tener en cuenta que la tasa de retención aplicable es del 15%, en virtud del Convenio de Doble Imposición suscrito entre Brasil y Perú (en adelante, el “CDI Perú - Brasil”).

Por su parte, la AT sostuvo lo siguiente:

- i. Los pagos efectuados por FITESA PERÚ a favor de sus proveedores ND constituían RFP y, por lo tanto, correspondía que FITESA PERÚ aplique una retención con una tasa del 30%, en virtud del literal c) del artículo 9, el literal j) del artículo 56 y el artículo 76 de la LIR.

- ii. Para que FITESA PERÚ pueda aplicar la tasa del 15% de retención, en aplicación del CDI Perú - Brasil, la Compañía debió cumplir, entre otros requisitos, con la entrega del Certificado emitido por la autoridad competente vigente a la fecha de contabilización de las facturas emitidas por el pago de las mencionadas comisiones. Ello en virtud del requisito formal regulado por el artículo 2 del Decreto Supremo (en adelante, “DS”) No.090-2008-EF.

Como mencionamos anteriormente, el caso escaló hasta la Corte Suprema. Así, en instancia administrativa y judicial, tanto la AT, el Tribunal Fiscal (en adelante, “TF”) y el Poder Judicial (en adelante, “PJ”) coincidieron con los argumentos (i) y (ii) planteados por la SUNAT.

Mientras que en sede casatoria, la Corte Suprema concluyó que resultaba válida la interpretación respecto a que las comisiones por garantía pagadas a los proveedores ND de FITESA PERÚ constituyen RFP, en virtud de lo establecido en el art. 9 c).

Por su parte, respecto al argumento (ii), discrepó de lo sostenido por los órganos administrativos y judiciales y estableció como precedente vinculante que **no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del Certificado pueda limitar la aplicación del CDI Perú - Brasil** (esto es, el beneficio referido a la aplicación de la tasa del 15% en la retención), al no encontrarse consignada tal formalidad como requisito en el mencionado Convenio para su aplicación.

En el presente informe se analizarán las posiciones adoptadas por los órganos administrativos y judiciales, con el objetivo de evaluar los fundamentos y criterios utilizados en cada instancia. A partir de este análisis se determinará, desde nuestra perspectiva, cuál debió ser la forma correcta de resolver las cuestiones controvertidas, tomando en consideración los principios legales aplicables y una adecuada interpretación normativa.

## CAPÍTULO I. HECHOS RELEVANTES

1. FITESA PERÚ es una empresa domiciliada en el Perú, con Registro Único de Contribuyente (RUC) No.20451558383, cuya actividad económica principal es la tejedura de productos textiles.
2. El 1 de enero de 2016, FITESA PERÚ suscribió los siguientes contratos de fianza (en adelante, los “contratos”):
  - i. El contrato de fianza denominado “*Guarantee Fee Agreement*”, suscrito con la empresa FITESA S.A., domiciliada en la República Federativa de Brasil (en adelante, “FITESA BRASIL”).
  - ii. El contrato de fianza denominado “*Guarantee Fee Agreement*”, suscrito con la empresa ÉVORA S.A., domiciliada en la República Federativa de Brasil (en adelante, “ÉVORA”).
3. En ambos contratos, FITESA BRASIL y ÉVORA se obligaron a actuar como garantes de los préstamos que FITESA PERÚ, en su calidad de deudora, requiera de distintos acreedores ND, con la finalidad de facilitar la disposición de capital para financiar las actividades de su giro de negocio, tal como se aprecia en la siguiente cláusula de cada contrato:

**TABLA 1.**

**“Cláusulas del acuerdo de comisiones por garantía con los proveedores ND”**

<b>Contrato de Fianza suscrito con FITESA BRASIL</b>	<b>Contrato de Fianza suscrito con ÉVORA</b>
<i>"Acuerdo comisiones por garantía (...)</i>	<i>"Acuerdo comisiones por garantía (...)</i>

<i>Por cuanto, el <b>GARANTIZADO</b>, ha tomado fondos prestados para financiar su actividad empresarial dentro del territorio peruano;</i>	<i>Por cuanto, el <b>GARANTIZADO</b>, ha tomado fondos prestados para financiar su actividad empresarial dentro del territorio peruano;</i>
<i>En cuanto, el <b>GARANTIZADO</b> requiere que los préstamos recibidos de acreedores sean garantizados por el <b>GARANTE</b> para hacer posible la disponibilidad de fondos". (El resaltado es nuestro)</i>	<i>En cuanto, el <b>GARANTIZADO</b> requiere que los préstamos recibidos de acreedores sean garantizados por el <b>GARANTE</b> para hacer posible la disponibilidad de fondos". (El resaltado es nuestro)</i>

**Fuente:** elaboración propia

4. En contraprestación, FITESA PERÚ se obligó al pago de una comisión equivalente al tres por ciento (3%) del total del préstamo principal garantizado vencido o con vencimiento futuro, tal como se aprecia en la siguiente cláusula de cada contrato:

**TABLA 2.**

**“Definición de garantía establecida en los contratos suscritos con los ND”**

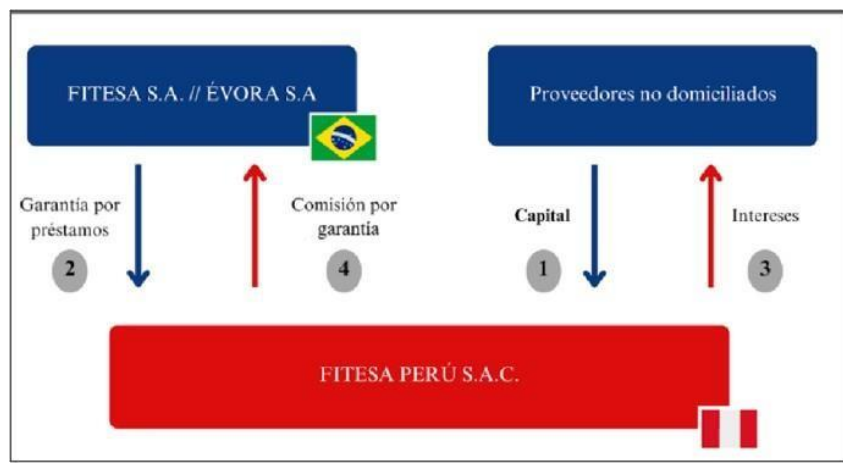
Contrato de Fianza suscrito con FITESA BRASIL	Contrato de Fianza suscrito con ÉVORA
<b><i>"Artículo 1: GARANTÍA</i></b>	<b><i>"Artículo 1: GARANTÍA</i></b>
<i>Por tanto, en consideración de las premisas y los compromisos mutuos aquí contenidos, el <b>GARANTE</b> y el <b>GARANTIZADO</b>, solidariamente y / o conjuntamente referidos como la parte y / o las partes <b>acuerdan que el <b>GARANTE</b> cargará al <b>GARANTIZADO</b> una <b>GARANTÍA</b> la cual acuerdan ser cobrado por <b>EI GARANTE</b> como una comisión de garantía por el tres por ciento</b></i>	<i>Por tanto, en consideración de las premisas y los compromisos mutuos aquí contenidos, el <b>GARANTE</b> y el <b>GARANTIZADO</b>, solidariamente y / o conjuntamente referidos como la parte y / o las partes <b>acuerdan que el <b>GARANTE</b> cargará al <b>GARANTIZADO</b> una <b>GARANTÍA</b> la cual acuerdan ser cobrado por <b>EI GARANTE</b> como una comisión de garantía por el tres por ciento</b></i>

<p><i>(3%) sobre el préstamo total expuesto (sólo saldo no pagado) dado y/o llevado durante el año 2016 por el GARANTIZADO.</i></p>	<p><i>(3%) sobre el préstamo total expuesto (sólo saldo no pagado) dado y/o llevado durante el año 2016 por el GARANTIZADO.</i></p>
<p><i>La garantía otorgada por el GARANTE al GARANTIZADO se extenderá únicamente a la parte del principal y / o intereses adeudados (es decir, deuda) del Prestatario resultante de los desembolsos efectuados en conformidad con todos los aspectos materiales con las disposiciones de los Contratos de Préstamo ejecutados y/o para ser ejecutado por y entre el GARANTIZADO - Prestatario y prestamistas (es decir, acreedores)". (El resaltado es nuestro)</i></p>	<p><i>La garantía otorgada por el GARANTE al GARANTIZADO se extenderá únicamente a la parte del principal y / o intereses adeudados (es decir, deuda) del Prestatario resultante de los desembolsos efectuados en conformidad con todos los aspectos materiales con las disposiciones de los Contratos de Préstamo ejecutados y/o para ser ejecutado por y entre el GARANTIZADO - Prestatario y prestamistas (es decir, acreedores)". (El resaltado es nuestro)</i></p>

**Fuente:** elaboración propia

- 5. Las relaciones contractuales y operaciones entre FITESA PERÚ y las empresas garantes se sintetizan en el siguiente gráfico:

**FIGURA 1.**  
**“Relaciones contractuales y operaciones entre FITESA PERÚ y las empresas garantes”**



**Fuente:** elaboración propia

6. Bajo dicho contexto, el 31 de diciembre de 2016, FITESA PERÚ efectuó los siguientes registros contables por las facturas emitidas por sus proveedores ND:
- i. Registro contable de la Factura No.221, emitida por FITESA BRASIL, por el concepto de “comisión por garantizar préstamos” (*guarantee fee 2016 – Regarding the loans Fitesa Perú S.A.C. has with guarantee of Fitesa S.A*) por la suma de S/1,404,480.
  - ii. Registro contable de la Factura No.001, emitida por ÉVORA, por el concepto de “comisión por garantizar préstamos” (*guarantee fee 2016 – Regarding the loans Fitesa Perú S.A.C. has with guarantee of Évora S.A.*) por la suma de S/2,610,720.
7. Con fecha 20 de enero de 2017, FITESA PERÚ presentó la Declaración Jurada del IR - Retenciones ND por el periodo de diciembre del ejercicio 2016, mediante PDT 617, por un importe total de retenciones ascendente a S/2,608,600. En la misma fecha, efectuó el pago de dicho importe.
8. Así, dentro del importe total de retenciones declarado y pagado, FITESA PERÚ consideró las retenciones sobre los importes de las facturas Nos.221 y 001, emitidas por los proveedores ND, aplicando una tasa del 15%, conforme se aprecia a continuación:

**TABLA 3.**

**“Importe total de retenciones declarado y pagado por FITESA PERÚ”**

Proveedor	País	Factura	Importe (US\$)	T.C	Importe (S/)	Tasa	Impuesto (S/)
FITESA BRASIL	Brasil	221	418,000	3.36	1,404,480	15%	210,672
ÉVORA	Brasil	001	777,000	3.36	2,610,720	15%	391,608

**Fuente:** elaboración propia

9. Posteriormente, en junio de 2017, la SUNAT inició el procedimiento de fiscalización parcial del IRND por los periodos de enero a diciembre de 2016<sup>1</sup>.
10. Durante el procedimiento de fiscalización, esto es, el 20 de octubre de 2017, FITESA PERÚ presentó una Declaración Jurada Rectificatoria del IR – Retenciones ND del periodo de diciembre de 2016, mediante el cual incrementó el importe de retenciones a S/3,783,377 debido a que consideró en su determinación una observación formulada durante el procedimiento de fiscalización (distinta a la materia bajo análisis).
11. En noviembre de 2017, como resultado del procedimiento de fiscalización, la AT emitió la Resolución de Determinación No.012-003-0090680 (en adelante, la “RD”), mediante la cual efectuó el reparo a la determinación del IR al considerar que las comisiones pagadas a los proveedores de FITESA PERÚ, por su actuación como garantes, se encontraban gravadas con el IRND, en virtud del supuesto previsto en el art. 9 c).
12. Asimismo, emitió Resolución de Multa No.012-002-0030914 (en adelante, la “RM”) por la presunta comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del CT, esto es, por no efectuar las retenciones establecidas por Ley.
13. Al no encontrarse conforme con las observaciones formuladas, el 11 de diciembre de 2017, FITESA PERÚ interpuso recurso de reclamación contra los mencionados valores, la cual fue resuelta el 15 de mayo de 2018, mediante la Resolución de Intendencia No.0150140014127 (en adelante, la “Resolución de Intendencia”), a través de la cual la SUNAT declaró infundado el recurso.
14. Con fecha 8 de junio de 2018, FITESA PERÚ interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia, el cual fue resuelto mediante Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, “RTF”) No.10807-1-2018 de fecha 28 de diciembre de 2018, mediante la cual el TF confirma la apelada en todos sus extremos.

---

<sup>1</sup> La AT inició el procedimiento de fiscalización parcial del IRND de enero a diciembre 2016, mediante la notificación de la Carta de Presentación No.170011559870-01 del 14 de junio de 2017 y el Requerimiento No.0122170001240 del 26 de junio de 2017.

15. Al no estar de acuerdo con lo resuelto por el TF, el 3 de abril de 2019, FITESA PERÚ interpuso Demanda Contencioso-Administrativa contra la RTF No.10807-1-2018 (en adelante, la “RTF impugnada”). Así, se dio inicio al proceso judicial contenido en el Expediente, el cual es materia de análisis en el presente informe.

En la demanda, FITESA PERÚ solicitó, expresamente, lo siguiente:

- **Primera pretensión principal: declarar nula** la RTF impugnada, toda vez que el pronunciamiento del TF vulneró (i) el derecho a la debida motivación, al dejar incontestados los argumentos planteados por FITESA PERÚ y (ii) debido a que vulneró el principio de legalidad por extender el alcance del art. 9 c) de la LIR a supuestos no comprendidos en la norma.
  
- **La primera pretensión subordinada a la primera pretensión principal: anular y revocar** la RTF impugnada y, en consecuencia, dejar sin efecto la Resolución de Intendencia, RD y RM. Asimismo, FITESA PERÚ solicitó que **se reconozca** lo siguiente:
  - i. Que las comisiones retribuidas a los proveedores ND por actuar como garantes, no se encuentran afectas al IRND, en cuanto **no** califican en el supuesto establecido en el art. 9 c), al no provenir de un capital colocado o puesto en explotación y, por tanto, califica como un supuesto de renta de fuente extranjera (en adelante, “RFE”).
  
  - ii. Que la interpretación de la AT en relación con los supuestos de RFP previstos en el art. 9 c) no se ajusta a derecho y, por lo tanto, es incorrecta.
  
- **Segunda pretensión subordinada a la primera pretensión principal:** en el supuesto que no se ampare las anteriores pretensiones, **anular y revocar** la RTF impugnada y, en consecuencia, **reconocer** que FITESA PERÚ retribuyó correctamente el monto equivalente a la retención (15%) de la comisión por garantizar préstamos abonada a favor de FITESA BRASIL y ÉVORA. Todo ello, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76 de la LIR, el CDI Perú - Brasil y el artículo 2 del DS No.090-2008-EF.



- **Pretensión accesoria a las pretensiones:** de declararse fundadas alguna de las pretensiones anteriores, **ordenar** a la SUNAT la restitución de los importes pagados por concepto de retenciones del IRND del período diciembre de 2016, más los intereses correspondientes.
16. El 30 de noviembre de 2020, el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo (en adelante, el “Juzgado”) emitió la Resolución No.16, mediante la cual declara **infundada** la demanda en todos sus extremos.
17. Al no encontrarse conforme con dicha Resolución, el 16 de diciembre de 2020, FITESA PERÚ interpuso recurso de apelación contra la Resolución No.16.

En la apelación, FITESA PERÚ solicitó lo siguiente:

- **Pretensión principal: declarar nula** la Resolución No.16 debido a que el Juzgado vulneró el derecho a la debida motivación, el derecho de defensa y pluralidad de instancias y el principio de proscripción de la arbitrariedad. En ese sentido, FITESA PERÚ solicitó que se expida un nuevo fallo.
- **Pretensión subordinada a la pretensión principal: revocar** la Resolución No.16, **reformular y reconocer** que (i) la RTF impugnada adolece de vicios de motivación y (ii) las comisiones pagadas a los proveedores ND FITESA BRASIL y ÉVORA, por actuar como garantes, no se encuentran afectas al IRND, pues no se subsumen en el supuesto previsto en el art. 9 c) al no provenir de un capital colocado o puesto en explotación.
- **Pretensión subordinada a la pretensión subordinada a la pretensión principal:** en caso no se ampare las anteriores pretensiones, **revocar** la Sentencia y, en consecuencia, **reformular y reconocer** que FITESA PERÚ retribuyó correctamente el monto equivalente a la retención (15%) de la comisión por garantizar préstamos abonada a favor de FITESA BRASIL y ÉVORA. Todo ello, de conformidad con lo establecido en el artículo 76 de la LIR, el CDI Perú - Brasil y el artículo 2 del DS No.090-2008-EF.

18. El 30 de abril de 2021, la Sala Superior emitió la Resolución No.23, mediante la cual declaró **infundado** el recurso de apelación y; en consecuencia, confirma lo resuelto por el Juzgado.
19. El 15 de mayo de 2021, FITESA PERÚ interpuso recurso de casación contra la Resolución No.23. En el recurso de casación, FITESA PERÚ solicitó lo siguiente:
- **Pretensión casatoria principal:** declarar la **nulidad** de la Resolución No.23 e incluso lo actuado hasta la Resolución No.16, ordenando a las instancias de mérito que expidan una nueva resolución.
  - **Pretensión casatoria subordinada:** en caso se rechace la pretensión anterior, **revocar** la Resolución No.23 dado que ésta incurrió en las siguientes infracciones de derecho material:
    - i. Interpretación errónea del literal c) del artículo 9 de la LIR, interpretación errónea de la Norma IX del Título Preliminar del CT e inaplicación del artículo 1868 del Código Civil (en adelante, “CC”).
    - ii. Interpretación errónea de la Norma III del Título Preliminar del CT e inaplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del CT.
    - iii. Inaplicación del principio de juridicidad o legalidad establecido en los artículos 45 y 51 de la Constitución Política del Perú de 1993 (en adelante, la “Constitución”) y del numeral 1.1. del artículo IV del Título Preliminar de la Ley No.27444.
    - iv. Interpretación errónea del CDI Perú - Brasil, interpretación errónea del artículo 76 de la LIR, interpretación errónea del artículo 2 del DS No.090-2008-EF e inaplicación del artículo 118 de la Constitución.

20. El 23 de marzo de 2023, la Corte Suprema emitió la Casación No.8380-20212, mediante la cual:
- i. Casa la sentencia de vista, es decir, la Resolución No.23 y **revoca** la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda y, reformándola, **declara** fundada la demanda respecto a la segunda pretensión subordinada a la pretensión principal, así como la pretensión accesoria.
  - ii. Asimismo, **ordena** que el TF emita una nueva resolución dejando sin efecto la Resolución de Intendencia y reconozca que FITESA PERÚ pagó correctamente el importe equivalente a la retención del 15% de la comisión por garantizar préstamos que fue abonada a favor de FITESA BRASIL y ÉVORA, de conformidad con el artículo 76 de la LIR y del CDI Perú - Brasil. En consecuencia, **ordena** a la SUNAT restituir los montos pagados en exceso si los hubiere, más los intereses correspondientes.
  - iii. Establece como precedente vinculante que no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del Certificado pueda limitar la aplicación del CDI Perú - Brasil (esto es, el beneficio referido a la aplicación de la tasa del 15% de la retención), al no encontrarse consignada tal formalidad como requisito en el mencionado Convenio.
21. El 11 de agosto de 2023, en concordancia con lo dispuesto en la Casación No.8380-2021, el TF emitió la RTF No.06703-10-2023 mediante la cual revoca la Resolución de Intendencia, en el extremo referido a la tasa aplicable al importe de retención por la comisión pagada por FITESA PERÚ. Así, dispuso que la tasa aplicable era la del 15%.
22. El 15 de septiembre de 2023, en cumplimiento de la RTF No.06703-10-2023, la SUNAT emitió la Resolución de Cumplimiento No.4070160000087 (en adelante, la “Resolución de Cumplimiento”), mediante la cual dispone: (i) rectificar a cero la deuda tributaria contenida en la RD, (ii) dejar sin efecto la RM, (iii) reconocer el derecho de devolución

---

2 La Casación fue publicada en el Diario El Peruano el 9 de junio de 2023.

de los pagos efectuados en exceso más los intereses que se hayan devengado; y (iv) proceder con la devolución de los importes indebidos y/o en exceso.

23. El 19 de septiembre de 2023, la SUNAT ingresa de oficio la solicitud de devolución, de conformidad con lo establecido en la Resolución de Cumplimiento y, el 10 de octubre de 2023, la SUNAT emite las Resoluciones de Intendencia Nos.012-180-0032529/SUNAT y 012-180-0032530/SUNAT mediante las cuales dispone la devolución de los pagos efectuados, más los intereses moratorios correspondientes a favor de FITESA PERÚ.

A partir de los hechos mencionados anteriormente, identificaremos y analizaremos los dos problemas jurídicos principales que se desprenden del Expediente materia de análisis.

## **CAPÍTULO II. PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS**

De acuerdo con los antecedentes previamente mencionados, si bien en el Expediente existen diversos problemas jurídicos de carácter tributario y procesal, los dos siguientes serán los analizados en el presente informe:

- 2.1 **Problema jurídico No.1:** ¿Las comisiones pagadas a las empresas ND, FITESA BRASIL y ÉVORA, por su actuación como garantes, constituyen RFP al amparo del inciso c) del artículo 9 de la LIR y, por ende, se encuentran sujetas la retención del IRND?
  
- 2.2 **Problema jurídico No.2:** ¿Correspondía aplicar el beneficio previsto en el CDI Perú – Brasil (tasa reducida del 15%) pese a que FITESA PERÚ obtuvo los Certificados de FITESA BRASIL y ÉVORA de manera extemporánea de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del DS No.090-2008-EF?

## CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS IDENTIFICADOS

### 3.1 Marco normativo relacionado al caso

#### **Legislación del IR aplicable al Expediente**

El inciso a) del artículo 1 de la LIR establece que se encuentran gravadas con el IR *“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”*.

De acuerdo con Acosta (2019), resulta esencial precisar el objeto sujeto a tributación, ya que a partir de este el legislador determina qué ingresos o ganancias de capital generan un incremento patrimonial sujeto al IR. En ese sentido, resulta primordial definir el concepto de renta.

Siguiendo a García Mullín (1978), por renta podría entenderse: a) el producto periódico de un capital; (ii) el total de ingresos materiales que recibe el individuo, cualquiera sea su origen y periodicidad y (iii) el total de enriquecimientos del individuo a lo largo de un periodo (dentro del cual se encuentra todo lo consumido en ese periodo).

Por su parte, desde una perspectiva económica, Serrano (2014) define el término renta en base a la teoría de Fisher, quien establece que la renta se compone por la utilidad directa que los bienes, anteriormente adquiridos, proporcionan a su poseedor.

Asimismo, la Real Academia de la Lengua Española define el término renta como el beneficio o utilidad anual rendido por algo, o lo que de ello se cobre. En ese sentido, lo equipara con los términos ingreso, caudal o aumento de riqueza.

Como se ha podido observar, para la definición de renta existen diversas teorías que buscan conceptualizar dicho término desde diversas perspectivas. Sin embargo, son tres las teorías más estudiadas en materia tributaria, las cuales serán descritas a continuación:

- i. **Teoría de la fuente o de la renta producto:** esta teoría considera como renta la utilidad periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable.

- ii. **Teoría del balance o del incremento patrimonial:** bajo esta teoría, toda ganancia se encuentra gravada, incluso cuando esta no se derive de una fuente durable ni sea susceptible de generar ingresos periódicos. En este caso, lo único relevante es la diferencia entre el patrimonio que se tenía al inicio y al cierre del ejercicio.
- iii. **Teoría del flujo de riqueza:** esta teoría comprende todos los enriquecimientos provenientes de terceros. En ese sentido, lo importante es que la ganancia o beneficio derive de operaciones con terceros, es decir, no es relevante si estas provienen de una fuente durable.

Ahora bien, de la lectura del inciso a) del artículo 1 de la LIR, se desprende que, nuestra legislación adopta, principalmente, la Teoría de la fuente o de la renta producto; sin embargo, adopta algunos elementos de las Teorías de incremento patrimonial y aquella de flujo de riqueza.

De acuerdo con el mencionado artículo, se encuentran gravados con el IR de acuerdo con la Teoría de la renta producto solo aquellos enriquecimientos que i) constituyan un producto diferente a la fuente generadora y que provengan de una fuente durable, ii) se generen de forma periódica y iii) provengan de una fuente habilitada.

Toda vez que en el caso en concreto los fiadores son personas ND es importante tener en cuenta la clasificación de las rentas percibidas por ellos.

En efecto, la LIR considera a un determinado sujeto como contribuyente siempre que se considere domiciliado en Perú, independientemente de su nacionalidad, o en su defecto, genere RFP tal como lo estipula el artículo 6 de la referida norma.

Asimismo, establece que, en el caso de contribuyentes ND en el país, el impuesto recae únicamente sobre las RFP.

En esa línea, el artículo 7 de la LIR establece los supuestos para considerar domiciliadas en el país tanto a las personas jurídicas como a aquellas naturales.

Al respecto, cabe precisar que en materia tributaria cada país, según su ordenamiento, establece las reglas mediante las cuales considera quienes deben resultar obligados a fin de tributar. En ese sentido, existen los llamados “criterios de vinculación” los cuales son: fuente, domicilio y nacionalidad.

De acuerdo con Medrano (2018), en los regímenes que adoptan el principio de la fuente, el tributo se encuentra condicionado a que se establezca la ubicación de la fuente generadora de la renta. Ello resulta de gran importancia debido a que, en el caso de los sujetos ND, solo están obligados a tributar respecto de sus rentas de fuente nacional.

Por ello, para aquellos sujetos que no califican como domiciliados para la LIR, el legislador estableció en los artículos 9, 10 y 11 qué rentas se consideran como RFP y, por lo tanto, solo respecto de dichas rentas se encontrarán afectos del impuesto en el Perú.

En específico, el art. 9 c) establece que *“en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana”* a *“las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país”*.

Respecto al impuesto aplicable a las personas jurídicas ND en el país, el inciso j) del artículo 56 de la LIR, incorporado por la Ley No.29645, publicada el 31 de diciembre de 2010, establece que dicho impuesto se determinará aplicando la tasa del 30% en el caso de “otras rentas”, inclusive los intereses derivados de créditos externos, que no cumplan con el requisito establecido en el numeral 1) del inciso a) de dicho artículo<sup>3</sup>, o en la parte que excedan de la tasa máxima establecida en el numeral 2) del mismo inciso<sup>4</sup>; los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual

---

<sup>3</sup> Referente a los intereses provenientes de préstamos en efectivo, en tanto se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país.

<sup>4</sup> Referente a los intereses provenientes de créditos externos en el caso en que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres (3) puntos.



se encuentra vinculada; o, los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por un acreedor cuya intervención tiene como propósito encubrir una operación de crédito entre partes vinculadas.

Por su parte, el inciso c) del artículo 71 de la LIR, establece que son agentes de retención *“las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados”*.

En atención a las normas mencionadas anteriormente, de verificarse que una operación con un sujeto ND califica como RFP, en virtud del art. 9 c), el sujeto que acredite o pague dicha renta actuará como **agente de retención**.

Ello quiere decir que el sujeto domiciliado en Perú efectuará la retención del IR, aplicando la tasa del 30%, en el momento en que efectúe el pago de la operación que constituye RFP cuando estas resulten comprendidas dentro del supuesto *“otras rentas”*, de acuerdo con lo estipulado en el inciso j) del artículo 56 de la LIR.

En la misma línea, el segundo párrafo del artículo 76 de la LIR, vigente al ejercicio 2016, indicaba que, cuando se produzca el registro contable del gasto por retribuciones de servicios, se *“deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados”*.

De igual forma, el inciso g) del artículo 39 del Reglamento de la LIR, vigente al ejercicio 2016, estableció que los contribuyentes que efectúen las operaciones señaladas en el segundo párrafo del artículo 76 de la mencionada Ley con sujetos ND, deberán cumplir con abonar el importe equivalente a la retención en el mes en que se realiza el registro contable de dichas operaciones.

### **Convenios de Doble Imposición y normas que regulan la aplicación de sus beneficios**

Ahora bien, el ejercicio de la potestad de cada Estado de imponer tributos sobre las rentas de personas jurídicas o naturales puede basarse en diversos criterios de la propia persona, tales como la residencia, el domicilio o la nacionalidad o basados en la fuente de donde proviene la renta.

Teniendo en cuenta que cada Estado puede imponer tributos aplicando distintos criterios de conexión, puede darse el caso en donde dos Estados pueden convertirse en acreedores respecto de la misma renta percibida por un mismo contribuyente.

Ello, da lugar a que se genere una doble o incluso múltiple tributación internacional, la cual se busca eliminar mediante la celebración de convenios entre Estados, como se desarrollará más adelante.

Para efectos de la normativa aplicable al caso bajo análisis, se debe tener en cuenta que el CDI Perú – Brasil fue suscrito en Lima el 17 de febrero de 2006, fue aprobado mediante la Resolución Legislativa No.29233 por el Congreso de la República el 21 de mayo de 2008 y finalmente fue ratificado internamente mediante el DS No.019-2008-RE el 5 de junio de 2008.

Si bien formalmente el CDI Perú-Brasil entró en vigor según Resolución Legislativa No.29233 el 14 de agosto de 2009, debido a que el IR en el Perú es un tributo de periodicidad anual, salvo disposición expresa, toda modificación entra en vigor a partir del primero de enero del año siguiente. En ese sentido, las normas del CDI Perú-Brasil, recién a partir del primero de enero de 2010, resultaron aplicables.

El artículo 4 del mencionado CDI, se define el término residente como *“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local”*.

Por su parte, el artículo 11 establece que los intereses originados en un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden ser gravados en el Estado de origen conforme a su legislación. Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los intereses reside en el otro Estado contratante, el impuesto no podrá superar el 15% del monto bruto de los intereses.

Adicionalmente, el numeral 3 del artículo 27 faculta a las autoridades de los Estados Contratantes a regular las formalidades que deben efectuar los residentes de un Estado Contratante para obtener en el otro Estado Contratante, las ventajas fiscales previstas en el Convenio.

Como señalamos anteriormente, de acuerdo con lo establecido en el inciso j) del artículo 56 de la LIR, la tasa aplicable a operaciones celebradas con sujetos ND, que califiquen como “otras rentas” y por las que se tenga que efectuar una retención, es del 30%. Sin embargo, en aplicación del beneficio establecido en el artículo 11 del CDI Perú - Brasil, se puede aplicar una tasa de retención del 15%.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, mediante DS No.090-2008-EF, cuya entrada en vigor fue el 5 de julio de 2008, se estableció la regulación de la emisión de los Certificados en el Perú.

Así, el artículo 2 del citado DS No.090-2008-EF establece que el Certificado emitido por la entidad competente de un Estado con el cual el Perú ha suscrito un CDI, **tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en ese Estado**. En ese sentido, si un ND acredita su condición de residente en un Estado con el cual Perú haya celebrado un CDI, podrá acogerse a los beneficios establecidos en este.

Asimismo, en el segundo párrafo del mismo cuerpo normativo, se establece que el agente de retención del IR por rentas pagadas a sujetos residentes de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un CDI deberá sustentar el otorgamiento de los beneficios previstos en el Convenio, únicamente con el Certificado emitido por la autoridad competente.

Finalmente, en el último párrafo del mencionado artículo se indica que, en caso el sujeto residente de otro Estado no presente el Certificado al momento de la retención, el agente de retención deberá efectuarla sin considerar los beneficios contemplados en el CDI. Sin embargo, podrá solicitar ante la SUNAT la devolución de los impuestos retenidos indebidamente o en exceso, una vez logre acreditar su condición.

Al respecto, como veremos en este informe, existen diversas posiciones en el Expediente respecto a la interpretación del artículo 2 del DS No.090-2008-EF. Por una parte, la Corte Suprema y el contribuyente sostuvieron que el artículo debe entenderse como una formalidad para acreditar la calidad de residente en un Estado, sin que su cumplimiento o cumplimiento extemporáneo limite los beneficios previstos en los CDI, mientras que la SUNAT, el TF y el Juzgado sostuvieron lo contrario.

En atención a las normas expuestas, a continuación, analizaremos cada problema jurídico identificado, así como las posiciones de cada órgano administrativo y judicial plasmadas en el Expediente.

### **3.2 Análisis del problema jurídico No.1**

#### 3.2.1 Posiciones del Expediente

En el Expediente, tanto la SUNAT, el TF y el PJ, sostienen que las comisiones pagadas a las empresas ND FITESA BRASIL y ÉVORA, por su actuación como garantes, **constituyen RFP al amparo** art. 9 c) y, por ende, FITESA PERÚ se encuentra sujeto a efectuar la retención del IRND.

Al respecto, FITESA PERÚ sostiene que dicha operación **no constituye RFP** al no calificar en el supuesto establecido de la referida norma y, en consecuencia, no se encuentra sujeto a efectuar la retención del IRND.

A continuación, expondremos los argumentos por los cuales sustentan su posición:

#### **Posición del contribuyente**

FITESA PERÚ establece que las comisiones pagadas a sus proveedores ND no constituyen RFP al no encontrarse regulado en el supuesto contenido en el art. 9 c). Así, sustenta su posición en los siguientes argumentos:

1. Para aplicar el art. 9 c) es necesario la presencia de un capital puesto en explotación que genere rentas, lo cual no sucede en el caso bajo análisis.
2. De una interpretación sistemática e histórica, la norma regula solo las rentas provenientes de un capital, no las comisiones por garantizar préstamos.

Ello debido a que la operación de garantía califica como una operación de fianza, regulada en el artículo 1868 del CC; más no prevista en el art. 9 c) de la LIR.

En ese sentido, en lugar del Manual de Contabilidad para las empresas del sistema financiero<sup>5</sup> (en adelante, “Manual de Contabilidad”) y el Glosario de Términos de la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones (en adelante, el “Glosario SBS”), son de aplicación las definiciones contenidas en los artículos 1648 y 1868 del CC.

Asimismo, en caso se optara por aplicar la interpretación de la SUNAT, ello iría en contra la evolución normativa del art. 9 c), pues siempre fue concebida como un supuesto de colocación de importes dinerarios.

3. La definición de “créditos indirectos” asumida por la AT es aplicable exclusivamente a entidades financieras, no a FITESA PERÚ que no califica como tal.
4. El término “patrimonio” involucra recursos propios de las empresas, mientras que “capital” se refiere al dinero puesto a disposición a favor de terceros. Resulta incorrecto equiparar dichos conceptos.
5. La SUNAT debió probar si las rentas obtenidas por los sujetos ND provienen de un capital puesto en explotación.
6. La interpretación de la SUNAT contraviene el principio de legalidad, puesto que realiza una interpretación extensiva de lo previsto en el literal c) del artículo 9 de la LIR. En ese sentido, no hay norma jurídica que asimile las comisiones por garantías de préstamos a los intereses.

### **Posición de la SUNAT y el TF**

1. La norma que originó el art. 9 c) es el Decreto Legislativo No.945, cuya Exposición de Motivos señala que se crea un inciso especial para incorporar en la regla de fuente para

---

<sup>5</sup> Aprobado mediante Resolución SBS No.895-98, publicada el 3 de setiembre de 1998.

rentas de capitales a todas las rentas de alguna operación financiera, que por su naturaleza consistan en créditos o préstamos.

2. La norma analizada no solo incluye en estas rentas a las derivadas de la colocación de capital, como en los préstamos, sino también a las de créditos que no suponen que en todos los casos haya un desembolso de capital.
3. El término “créditos” alcanza tanto a los créditos directos como a los indirectos según lo estipulado en:
  - i. El “Manual de Contabilidad”, el cual señala que “créditos” se refiere a la suma de créditos directos más indirectos. Dentro de estos últimos se encuentran las cartas fianza.
  - ii. El Glosario SBS, el cual establece que los “créditos indirectos” son las operaciones de crédito fuera de balance e incluye las cartas fianzas.
  - iii. El Glosario de Términos Financieros de la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público del Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante, el “Glosario MEF”) indica que, en un crédito indirecto típico, intervienen, entre otros, el fiador.
4. La fuente productora de la renta que obtiene el fiador como contraprestación por el otorgamiento de la fianza es su **patrimonio**, el cual ha sido habilitado por este para la eventual acción de su cobranza forzosa por parte del acreedor y, por ende, se puede afirmar que dicha renta es producida por el capital del fiador, la cual califica de manera genérica como una comisión de una operación financiera y específicamente como un **crédito indirecto**.
5. La propia literalidad del art. 9 c) lleva a considerar que las RFP que ella prevé resultan aplicables a las rentas producidas por comisiones pactadas por créditos indirectos u otra operación financiera.

La SUNAT sostiene que todos los argumentos anteriores se recogieron en el informe No.071-2013-SUNATM8000, donde concluye que la retribución que pague una empresa

domiciliada en el país a su accionista ND por el otorgamiento de una fianza o garantía constituye RFP en virtud del art. 9 c).

6. La comisión por garantía es un costo relacionado con el préstamo principal (entre FITESA PERÚ y sus proveedores ND), ya que se calcula en función de dicho préstamo. En otras palabras, la obligación de pagar esta comisión surge cuando se realiza el desembolso del préstamo.
7. Dado que la comisión por garantía del préstamo desembolsado es un gasto directamente vinculado a la operación principal, y considerando que su pago es accesorio a esta operación, ambos conceptos (préstamo principal y comisión) son asumidos por FITESA PERÚ, una empresa domiciliada en el país. Por lo tanto, la comisión por garantía sería considerada RFP conforme al art. 9 c).

### **Posición del Juzgado en primera instancia**

1. Al encontrarnos frente al pago de una comisión vinculada a una operación de crédito (indirecto), la cual fue abonada por un sujeto domiciliado en el país, el Juzgado concluye que el pago por dichas comisiones se encuentra sujeto a lo dispuesto en el art. 9 c).
2. La definición planteada por el TF se ajusta a los elementos presentes en los contratos, lo que permite considerar dichas garantías como un crédito indirecto.

Ello, debido a que la norma materia de análisis no diferencia entre créditos directos e indirectos, dado que de forma general hace referencia al término “créditos”, por lo que no cabe hacer distinciones donde la ley no las precisa.

3. La definición utilizada por el MEF resulta aplicable a todos los sectores económicos, por lo que las alegaciones formuladas por FITESA PERÚ para cuestionar el uso de dicha fuente carecen de fundamento.

4. Los cuestionamientos de FITESA PERÚ se dirigen únicamente a la utilización del “Manual de Contabilidad”, pero respecto al Glosario MEF no se presentan observaciones específicas por lo que su uso para resolver el presente caso resulta totalmente válido.
5. No existe interpretación extensiva ni restrictiva toda vez que el fallo emitido sigue la línea de lo establecido por el precedente vinculante fijado en la Casación No.4392-2013. Ello, debido a que el sentido del fallo se sustenta en lo expresamente previsto en el citado art. 9 c).
6. Las comisiones fueron pagadas como consecuencia de la obtención de un préstamo cuya finalidad fue obtener los fondos necesarios para llevar a cabo las actividades económicas que FITESA PERÚ desarrolla en el Perú. Esa es la premisa que justifica la obtención de la garantía y que demuestra el factor de conexión entre los ingresos generados a partir de las comisiones pagadas y la retención correspondiente.
7. El Informe No.071-2013-SUNAT/4B0000 no ha sido tomado en consideración para efectos del presente análisis, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento respecto a los argumentos formulados por FITESA PERÚ para desvirtuar el contenido de dicho informe.
8. Respecto al argumento referido a la carga de la prueba de la AT se debe tomar en cuenta que la discusión no era probatoria, sino conceptual. La carga de la prueba correspondía a FITESA PERÚ ya que debía aportar al procedimiento de fiscalización los elementos probatorios que sean conducentes a sustentar sus alegaciones.

### **Posición del Juzgado en segunda instancia**

1. El art. 9 c) de la LIR no solo afecta a los beneficios obtenidos por la colocación de capitales, sino también a aquellos créditos que no necesariamente provienen de un desembolso de capital, como en el caso de los créditos indirectos.
2. El TF hizo uso correcto del “Manual de Contabilidad”, así como del Glosario MEF a fin de sustentar su posición, al amparo de la Norma III y XI del Título Preliminar del CT.



3. Las comisiones que FITESA PERÚ paga a sus proveedores ND respecto a las garantías o fianzas que estas últimas otorgan sobre los préstamos obtenidos de terceros, esto es rentas provenientes de una operación financiera (créditos indirectos), se ciñen a lo contemplado en el art. 9 c), por lo tanto, constituyen RFP.

### **Posición de la Corte Suprema**

1. Resulta válida la interpretación de la Sala Superior en tanto se remitió al Glosario MEF y al “Manual de Contabilidad”, normas que no tienen naturaleza tributaria, pero son disposiciones sectoriales del sistema financiero propias para para la solución del caso. En consecuencia, se remite a las mismas con la finalidad de integrar vacíos normativos que no encuentran regulación específica en las normas tributarias.
2. La sentencia de vista cumple con interpretar las normas que regulan las comisiones pagadas a beneficiarios ND, de acuerdo con lo dispuesto en las normas III y XI del Título Preliminar del CT.
3. Si bien la Sala Superior se remite a normas distintas a las tributarias, estas no se oponen ni desnaturalizan el art. 9 c), por lo cual resulta válida la remisión a las mismas. En consecuencia, no se advierte interpretación errónea de la referida norma.

### **3.2.2 Análisis del art. 9 c) bajo los distintos métodos de interpretación**

Toda vez que el problema jurídico versa sobre la interpretación del artículo 9c), se analizarán los diversos métodos de interpretación con la finalidad de dilucidar los supuestos comprendidos en dicho inciso, así como la aplicación al caso en concreto.

### **Métodos de interpretación**

De acuerdo con Ventura (2021), la aplicación de una norma jurídica o presunciones sigue una estructura de tres partes: la premisa mayor, que se refiere a la norma; la premisa menor, que

aborda un hecho específico; y la conclusión, que determina la consecuencia jurídica correspondiente.

En un escenario ideal, bastaría con la lectura de una norma para que todos los lectores la comprendan en su totalidad. Sin embargo, incluso en normas con premisas cortas surgen diversos cuestionamientos y discusiones.

Dicho problema se torna incluso más complejo cuando los temas a regular son aspectos técnicos que abarcan más de una disciplina. Ese es precisamente el caso del Derecho Tributario, en donde, para interpretar una norma, debemos remitirnos a definiciones y términos contables, financieros, económicos, entre otros.

Aunado a ello, en múltiples ocasiones, las normas son redactadas de manera ambigua, lo cual genera diversas imprecisiones y da lugar a problemas en su entendimiento. Es ahí donde los métodos de interpretación cobran particular relevancia.

Así, los métodos de interpretación constituyen el conjunto de herramientas y enfoques utilizados para analizar y comprender el sentido y alcance de las normas legales. Su finalidad radica en dotar de coherencia y certeza al ordenamiento jurídico, así como promover la aplicación justa y equitativa de la ley en situaciones diversas.

Al respecto, si bien la doctrina y jurisprudencia han desarrollado diversos métodos de interpretación, nuestra legislación no hace referencia expresa ni establece un orden de prelación para la aplicación de estos.

En ese sentido, dentro los métodos de interpretación más usados para desentrañar el correcto sentido de una norma destacan los siguientes: i) interpretación literal, ii) interpretación histórica, iii) interpretación sistemática y iv) interpretación teleológica<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Si bien en la doctrina y jurisprudencia se utilizan diversos métodos de interpretación, dependiendo de la norma analizada y el contexto del caso, observamos que los métodos de interpretación literal, histórico, sistemático y teleológico o finalista son los más utilizados. En ese sentido, mediante sentencias Nos.5854-2005-PA/TC y 0008-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional señaló que los cuatro métodos mencionados constituyen “criterios clásicos de interpretación normativa”. Asimismo, los autores Marcial Rubio, Anchondo, Larenz, Haba, entre otros, se remiten a los mencionados criterios al momento de desarrollar dicho tema.

Cabe mencionar que, si bien los métodos de interpretación resultan fundamentales para el correcto desarrollo de nuestro sistema jurídico, su aplicación también se encuentra limitada. Ello, con la finalidad de evitar un abuso de la aplicación de estos y evitar soluciones arbitrarias que vulneren los principios generales del Derecho, tales como el de legalidad y seguridad jurídica.

En el ámbito tributario, la Norma VIII del Título Preliminar del CT establece que, si bien es posible aplicar los distintos métodos de interpretación, mediante estos no se puede crear tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, o extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los establecidos en la Ley.

En ese sentido, la norma es explícita y establece que la interpretación de las disposiciones tributarias vinculadas directa o indirectamente al hecho imponible no puede extender sus alcances a sujetos y hechos distintos a los señalados en la propia norma bajo análisis.

En esa línea, con la finalidad de verificar si las comisiones pagadas por FITESA PERÚ son RFP de acuerdo con lo establecido en el art. 9 c), analizaremos dicha norma bajo los siguientes métodos de interpretación.

#### **a) Método de interpretación literal**

La interpretación literal, también denominada interpretación gramatical o método exegético, consiste en dar sentido a la norma a partir de, como su nombre lo indica, la literalidad de la misma: “lo que dice el texto”. En ese sentido, los términos empleados y las reglas gramaticales cobran particular relevancia al momento de determinar qué es lo que el legislador buscaba regular.

Coincidimos con Anchondo (2012), quien afirma que el vínculo con el uso común del lenguaje es el más claro, ya que se puede asumir que quien desea comunicar algo utiliza las palabras en el sentido en que son generalmente comprendidas. Así, el legislador emplea el lenguaje común porque se dirige a los ciudadanos y quiere que ellos lo entiendan.

Debido a que este método consiste en dar sentido a una norma a partir de lo que textualmente dice, natural e inconscientemente es el que se prioriza al interpretar una norma. En ese sentido,

Kart Larenz (1966) sostiene que toda interpretación de un texto ha de comenzar con el sentido literal, en la medida que sea capaz de fijar definitivamente el significado de una expresión.

Sin embargo, incluso cuando aplicamos el método literal y creemos que simplemente estamos repitiendo la norma, en realidad, siempre estamos interpretando (Larenz, 1966, como se citó en Anchondo 2012 p.38).

Debido a la complejidad de las normas y, sobre todo a los aspectos que busca solucionar, regular o delimitar, al materializarse en un texto normativo, no siempre pueden ser plasmados de manera textual y, en su mayoría de veces, dicho método interpretativo no basta para poder dotar de contenido a las normas.

En ese sentido, según el método literal, la interpretación consiste en determinar el significado de la norma utilizando las reglas lingüísticas propias del entendimiento común del lenguaje escrito en el que la norma fue redactada. Si los términos utilizados tienen un significado jurídico específico diferente al común, se debe identificar cuál de los dos significados se está empleando. En resumen, el método literal se basa en la gramática y el diccionario (Rubio, 2009).

El mencionado método de interpretación se relaciona estrechamente con los planos de análisis sintáctico y semántico del lenguaje, por lo que deberá analizarse cada término empleado por el legislador con la finalidad de delimitar los alcances del inciso.

De acuerdo con Haba (1979), existen diversos planos del análisis del lenguaje. Dentro de ellos podemos encontrar los siguientes: i) al plano sintáctico, relacionado a la gramática y referido a las reglas de organización de la expresión lingüística y ii) el semántico, relacionado a la etimología y referido al significado de los vocablos. (Haba, 1979, como se citó en Rubio, 2009 p.79).

El plano sintáctico se centra en la estructura formal de las oraciones, para determinar la correcta disposición de palabras con la finalidad de formar oraciones gramaticalmente correctas. De acuerdo con lo señalado por Rubio (2009), aplicando dicho plano a una norma jurídica, se requeriría de un *“proceso mental de formalización para que, de una redacción determinada,*

*pueda extraerse el contenido exacto de la norma jurídica, diferenciada en sus dos aspectos: supuesto y consecuencia” (p.80).*

Por otro lado, el plano semántico se centra en el significado de las oraciones y palabras que las componen, por lo que tiene como objetivo determinar el significado de una oración más allá de su estructura gramatical.

En ese sentido, Rubio (2009) afirma que el significado de las palabras en las normas jurídicas requiere un “diccionario” especializado que diferencie entre los términos y el sentido que generalmente se les aplica y los términos técnicos jurídicos, en función de cada contexto.

Ahora bien, con la finalidad de analizar el art. 9 c) desde una interpretación literal, no solo bastará con realizar un análisis desde el plano sintáctico, es decir, desde la composición gramatical del inciso, sino que además se debe realizar un análisis desde el plano semántico para poder dotar de contenido jurídico a los términos empleados por el legislador al momento de determinar qué es lo que buscaba regular.

Teniendo en cuenta lo anterior, analizaremos el artículo 9c) bajo el método de interpretación literal desde el plano sintáctico y semántico.

La referida norma, en términos generales, indica que se consideran RFP aquellas generadas por capitales. Esto incluye intereses, comisiones, primas y cualquier monto adicional al interés pactado en préstamos y otras operaciones financieras, siempre que el capital esté colocado o se utilice económicamente en Perú, o cuando el pagador esté domiciliado en el país. A continuación, analizaremos cada premisa.

**Premisa 1: “son renta de fuente peruana las producidas por capitales [...]”**

Para analizar la primera precisa del referido artículo, debemos determinar qué tipo de renta son aquellas producidas por capitales.

Al respecto, debemos precisar que existe una diferencia entre las rentas de tipo activo y pasivo, siendo que las primeras se encuentran caracterizadas por la actividad del titular, tales como la

renta trabajo, empresariales, entre otras; mientras que las segundas, no requieren de una actividad del titular para su generación.

En esta línea, estamos de acuerdo con lo expresado por García Mullín (1978), quien define las rentas provenientes de capitales como rentas de tipo pasivo, ya que se generan por la simple afectación del capital en actividades productivas. Asimismo, el mencionado autor establece que, este tipo de rentas, por lo general, presentan las características clásicas<sup>7</sup> de las rentas producto, especialmente la perdurabilidad de la fuente.

Asimismo, los criterios de vinculación o conexión que han sido adoptados por la LIR son la fuente y el domicilio. Al respecto, el referido autor, señala que, para que un ingreso clasificado como "renta" según una legislación dé lugar a la aplicación del impuesto correspondiente, no es suficiente que se ajuste a la definición legal.

En ese sentido, resulta necesario que exista algún tipo de conexión o vínculo con el país, de modo que el Estado tenga la potestad tributaria para gravar ese ingreso y hacerlo parte de su sistema fiscal.

Así, mediante los criterios de domicilio y fuente, se establece que los sujetos, tanto aquellos domiciliados como aquellos ND, tributarán sobre las rentas producidas en el país.

Específicamente, en el caso de sujetos ND, el artículo 6 de la LIR establece que aquellos sujetos ND tributan únicamente por las RFP.

Ahora bien, a partir de una interpretación literal de la norma, se observa que las rentas gravadas deben derivar necesariamente de un capital, ya que esta establece expresamente que **se gravan las rentas generadas por "capitales"**.

**Premisa 2:** *“cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país”.*

---

<sup>7</sup> Las rentas producto presentan las siguientes características: i) la renta debe ser un producto; ii) la renta debe ser periódica; iii) la fuente debe ser explotada; iv) otras (GARCÍA, 1978).

Sumado a ello, la norma impone un requisito adicional: el capital **deberá ser colocado o utilizado en el país; o el pagador del capital deberá ser un sujeto domiciliado en el país.** Ello, necesariamente implica el desplazamiento de un capital de un acreedor a un deudor (esta es la fuente de la renta).

Ahora bien, teniendo claro que la norma hace referencia a las rentas “producidas por capitales”, resulta evidente que **la fuente que produce la renta es el capital.** Así, de la literalidad de la norma, se puede concluir que la renta que se pretende gravar **siempre** deberá estar vinculada a un capital.

De lo anterior, hasta ahora tenemos que, **de una interpretación literal del artículo 9c), se debe entender que la fuente generadora de renta es el capital y que el criterio de conexión establecido en dicha norma es que este sea “colocado o utilizado en el país, o cuando el pagador califique como un sujeto domiciliado”.**

**Premisa 3: “así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera”.**

Adicionalmente, el art. 9 c) indica una serie de ejemplos de las rentas producidas por capitales, tales como “*los intereses, comisiones, primas y, en general, toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos y otra operación financiera*”.

Teniendo en cuenta dichos ejemplos de rentas producidas por capitales, vemos que todos provienen de la **existencia de un capital puesto en explotación**, es decir, un capital generador de intereses o cualquier otro concepto adicional vinculado al mismo.

Como mencionamos, para analizar el art. 9 c) bajo el método de interpretación literal, debemos remitirnos al significado de los términos empleados por el legislador.

Al respecto, el término “capital” se refiere al dinero puesto a disposición a favor de terceros por medio de mutuos, colocaciones, créditos y otros de naturaleza análoga.

Sin perjuicio de que nos remitiremos a las posiciones señaladas en el Expediente en un acápite posterior, consideramos conveniente señalar que la AT equipara de manera errónea el término

capital con el término patrimonio, siendo que este último se encuentra constituido por la diferencia entre el valor de los activos de una empresa y el de sus pasivos.

Haciendo referencia al Diccionario de la Real Academia Española (en adelante, “RAE”), el patrimonio es definido como la *“diferencia entre los valores económicos pertenecientes a una persona física o jurídica y las deudas u obligaciones contraídas”*, mientras que el capital es definido como el *“conjunto de activos y bienes económicos destinados a producir mayor riqueza”*.

Por su parte, Mankiw (1997) distingue el patrimonio del capital, definiendo al primero como la riqueza total de una persona o una empresa, mientras que el capital se refiere específicamente a los bienes duraderos utilizados en la producción de servicios y bienes.

Teniendo en cuenta dichas definiciones, **las garantías otorgadas a FITESA PERÚ no suponen la presencia de un capital que genere intereses o cualquier concepto similar producto de los préstamos, por lo que no cabría afirmar que existe una renta proveniente de un capital.**

En ese caso, el otorgamiento de la garantía, el patrimonio de FITESA BRASIL y ÉVORA no genera renta alguna.

Ahora bien, como mencionamos anteriormente, se puede verificar que los factores de conexión regulados en el art. 9 c) se refieren exclusivamente a aquellas rentas que provengan de un capital, por lo que, si no existe un capital puesto en explotación, no se configuraría el supuesto regulado y, por lo tanto, no se encontraría gravado.

Teniendo en cuenta la definición de “capital” señalada anteriormente, las comisiones pagadas por garantizar el préstamo no retribuyen el uso o aprovechamiento de un capital, sino la gestión realizada por FITESA BRASIL y ÉVORA para emitir una garantía a favor de FITESA PERÚ y la asunción del riesgo de esta.

En ese sentido, a diferencia del otorgamiento de un crédito, no existe una suma de dinero otorgada a favor de FITESA PERÚ, sino únicamente el respaldo crediticio otorgado por ambas empresas.



Teniendo ello en cuenta, **la renta obtenida por la mencionada comisión no se origina por un capital puesto en explotación, sino únicamente por una obligación de garantizar el préstamo principal.**

Así, resulta evidente que la obligación garantizada, es decir, la prestación otorgada por FITESA BRASIL y ÉVORA, no supone la colocación de un capital, sino el respaldo de una obligación frente a un tercero.

Distinto es el caso de los préstamos otorgados, los cuales constituyen un capital puesto en explotación, que a su vez generaban intereses exigibles a FITESA PERÚ y, por lo tanto, se encuentran gravados al encajar en el supuesto regulado en el art. 9 c).

Por lo previamente expuesto, somos de la opinión que, mediante la aplicación del método literal, las comisiones pagadas a los proveedores ND no califican como RFP debido al incumplimiento de las premisas anteriormente analizadas. Lo señalado anteriormente se resume en lo siguiente:

**TABLA 4.**  
**“Conclusiones de la interpretación literal del Art. 9 c) de la LIR”**

Premisa	¿Cumple o no cumple?
<u>Premisa 1:</u> <i>“son renta de fuente peruana las producidas por capitales [...]”</i>	<b>No cumple.</b> Las comisiones otorgadas por FITESA PERÚ no provienen de la explotación de un capital, sino del patrimonio de los proveedores no domiciliados.  En ese sentido, no son rentas producidas por capitales y, en consecuencia, no son rentas de fuente peruana.

<p><b>Premisa 2:</b> <i>“cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país”.</i></p>	<p><b>No cumple.</b> Al no provenir de una explotación de un capital puesto a disposición, no se cumplen con las premisas siguientes del artículo 9 c).</p>
<p><b>Premisa 3:</b> <i>“así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera”.</i></p>	

**Fuente:** elaboración propia

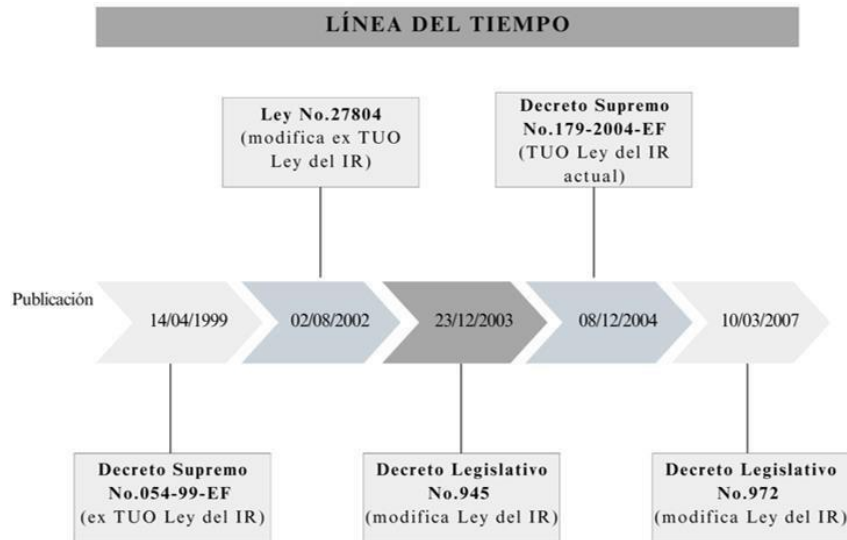
## b) Método de interpretación histórico

El método histórico implica investigar los antecedentes jurídicos de una norma o el contexto en el que fue establecida para determinar su significado. Este enfoque interpreta la norma teniendo en cuenta la intención original del legislador al formularla.

Por ello, este método consulta, por ejemplo, las exposiciones de motivos, las normativas previas, entre otros recursos similares, con la finalidad de evaluar cuál fue la verdadera intención del legislador.

En ese sentido, resulta imprescindible analizar la evolución de la norma bajo análisis para poder determinar la intención del legislador al formularla, así como los supuestos que este quiso regular. Dicha evolución puede ser observada en la siguiente línea de tiempo:

**FIGURA 2.**  
**“Evolución normativa”**



**Fuente:** elaboración propia

Como se puede apreciar, existen 5 momentos relevantes en la evolución del art. 9 c):

- (i) Inicialmente, el DS No.054-99-EF, anterior Texto Único Ordenado (TUO) de la LIR, regulaba en el inciso b) del artículo 9 las rentas producidas por capitales.

Por su parte, el inciso c) del artículo 71 establecía como agentes de retención a las personas que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios ND.

- (ii) Posteriormente, la Ley No.27804 modificó el DS No.054-99-EF. Entre los cambios efectuados se sustituyó el inciso b) del art. 9 por el c) (artículo bajo análisis), siendo que este último grava los ingresos generados por bienes, derechos o capitales, incluyendo las regalías mencionadas en el artículo 27, que están físicamente ubicados o colocados o utilizados económicamente en el país.

Adicionalmente se modificó el artículo 71 y se ampliaron los supuestos en los que se debe calificar a un agente de retención. Sin perjuicio de ello, se mantuvo el texto del inciso c) mencionado en el punto anterior.

- (iii) En el 2003, mediante Decreto Legislativo No.945 se modificó la LIR, mediante el cual se incorporó en el inciso c) del artículo 9 un nuevo supuesto para gravar las rentas producidas por capitales.

En ese sentido, se estableció que se consideran dentro de dicha definición a los ingresos generados por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y cualquier otra suma adicional al interés acordado por préstamos, créditos u otras transacciones financieras, siempre que el capital esté invertido o se utilice económicamente en el país, o cuando el pagador tenga domicilio en el país.

Se agregó, además, que dicha definición también abarca a la Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un patrimonio fideicometido y al fiduciario de un fideicomiso bancario dentro del concepto de pagador.

- (iv) El 8 de diciembre del 2004, mediante DS No.179-2004EF (en adelante, “TUO de la LIR actual”). Se modificó el inciso c) adicionando un párrafo que incorporaba que las rentas comprendidas en dicho inciso podían generarse, entre otras formas, por la participación en fondos de diversas entidades, la cesión de capital a terceros, operaciones de capitalización o contratos de seguros de vida o invalidez siempre que no provengan del trabajo personal.
- (v) Finalmente, en el 2007, mediante Decreto Legislativo No.972, se modificó el TUO de la LIR actual, el cual mantuvo la regulación de las rentas producidas por capitales en el mencionado inciso c). Sin embargo, incorporó que los ingresos producidos por capitales pueden surgir, entre otras formas, de la participación en fondos de diversas entidades, de la transferencia de capital a terceros, de operaciones de capitalización, o de contratos de seguros de vida o invalidez que no se basen en el trabajo personal.

En la siguiente tabla, se puede observar la evolución del art. 9 c) de la LIR:

**TABLA 5.**  
**“Evolución del art. 9 c) de la LIR”**

<p><b>Momento 1:</b></p> <p>Decreto Supremo          No.054-99-EF,          (Anterior TUO de la Ley del IR)</p>	<p><i>“Artículo 9.-</i></p> <p><i>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:</i></p> <p><i>a) Las producidas por predios situados en el territorio de la República.</i></p> <p><i>b) Las producidas por capitales, bienes o derechos - incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27 - situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. Se exceptúa de esta disposición a las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.</i></p> <p><i>c) Las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional. No se encuentran comprendidas en el presente inciso las rentas obtenidas en su país de origen por personas naturales no domiciliadas, que ingresan al país temporalmente con el fin de efectuar actividades vinculadas con: actos previos a la realización de inversiones extranjeras o negocios de cualquier tipo; actos destinados a supervisar o controlar la inversión o el negocio, tales como los de recolección de datos o información o la realización de entrevistas con personas del sector público o privado; actos relacionados con la contratación de personal local; actos relacionados con la firma de convenios o actos similares. (...) (el énfasis es nuestro)</i></p>
---	--

<p><b>Momento 2:</b></p> <p>Ley No.27804</p> <p>Modifica el Decreto Supremo No.054-99-EF.</p>	<p><i>"Artículo 2.- Rentas de fuente peruana Sustitúyase lo dispuesto en el inciso b) del Artículo 9 de la Ley por el siguiente texto:</i></p> <p><b>"Artículo 9.-</b></p> <p>(...)</p> <p><i>b) Las producidas por capitales, bienes o derechos incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27 situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. (...)" (El énfasis es nuestro)</i></p>
<p><b>Momento 3:</b></p> <p>Ley No.27804</p> <p>(modifica el TUO de la Ley del IR)</p>	<p><i>"Artículo 2.- Rentas de fuente peruana Sustitúyase lo dispuesto en el inciso b) del Artículo 9 de la Ley por el siguiente texto:</i></p> <p><b>"Artículo 9.-</b></p> <p>(...)</p> <p><i>b) Las producidas por capitales, bienes o derechos - incluidas las regalías a que se refiere el Artículo 27 - situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país.(...)"(El énfasis es nuestro)</i></p>
<p><b>Momento 4:</b></p> <p>Decreto Legislativo No.945 (modifica LIR)</p>	<p><i>"Artículo 6.- Rentas de Fuente Peruana Sustitúyase el Artículo 9 de la Ley por el siguiente texto:</i></p> <p><b>"Artículo 9.- 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:</b></p> <p>(...)</p> <p><i>b) Las producidas por bienes o derechos, cuando los mismos están situados físicamente o utilizados económicamente en el país. Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.</i></p>

	<p><i>c) Las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país. Se incluye dentro del concepto de pagador a la Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un Patrimonio Fideicomitado y al fiduciario del Fideicomiso Bancario.(...)"(El énfasis es nuestro)</i></p>
<p><b>Momento 5:</b>  Decreto Supremo No.179-2004-EF (TUO LIR actual)</p>	<p><i>"Artículo 9.- 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:</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>" b) Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país." Tratándose de las regalías a que se refiere el Artículo 27, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país.</i></p> <p><i>c) Las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país; o cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país. Se incluye dentro del concepto de pagador a la Sociedad Administradora de un Fondo de Inversión o Fondo Mutuo de Inversión en Valores, a la Sociedad Titulizadora de un Patrimonio Fideicomitado y al fiduciario del Fideicomiso Bancario.</i></p> <p><i>Las rentas pueden originarse, entre otros, por la participación en fondos de cualquier tipo de entidad, por la cesión a terceros de un capital, por operaciones de capitalización o por contratos de seguro de vida o invalidez que no tengan su origen en el trabajo personal." (el énfasis es nuestro)</i></p>

Como mencionamos anteriormente, de acuerdo con el método de interpretación histórica debemos remitirnos a la exposición de motivos del Decreto Legislativo No.945 (en adelante, la “Exposición de Motivos”), el cual incluyó nuevos supuestos bajo los cuales se encuentran gravadas las rentas producidas por capitales. Ello, con la finalidad de identificar las razones, propósitos y objetivos que llevaron a la creación o modificación de dicha norma, ya que dicho instrumento debería proporcionar un contexto y justificación sobre la necesidad o conveniencia de la normativa propuesta o promulgada.

En ese sentido, la Exposición de Motivos establece que la incorporación del inciso c) tiene como finalidad adicionar en la regla de fuente para rentas de capitales a todas las rentas provenientes de operaciones financieras que por su propia naturaleza consisten **necesariamente** en créditos o préstamos, es decir, capitales puestos en explotación.

Así, de acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos, la creación especial de este inciso específicamente destinado a gravar rentas de capital tiene como condición que dichas rentas provengan necesariamente de capitales que consisten en un crédito o préstamo.

La Exposición de Motivos evidencia que la intención del legislador al momento de incluir el inciso bajo análisis fue gravar aquellas rentas que, además de asemejarse a los intereses, **tengan como fuente un capital** - operaciones de préstamos o créditos - que genere dichas rentas.

Teniendo en cuenta lo anterior, incluso bajo el método de interpretación histórica se concluye que la fuente que genera las rentas en el caso del art. 9 c) es el capital puesto en explotación.

Como mencionamos, los pagos de comisiones a los proveedores ND por el otorgamiento de una garantía no se encuentran asociados al otorgamiento de un capital, sino a la puesta a disposición del patrimonio de los garantes. Con lo cual resulta evidente que, considerando la intención del legislador evidenciada en la Exposición de Motivos, lo que se pretende gravar debe asemejarse a los intereses derivados de un préstamo y no a las comisiones pagadas por la puesta a disposición del patrimonio de un garante, como es el caso en concreto.

#### **c) Método de interpretación teleológica o finalista**



Bajo una interpretación teleológica<sup>8</sup> se busca atribuir un significado a una norma atendiendo a su finalidad.

Según Anchondo (2012), la interpretación teleológica consiste en brindar un significado a una norma teniendo en cuenta la finalidad de esta, debido a que el legislador que la crea se propone uno o varios fines. Por ello, la interpretación que se atribuya debe realizarse teniendo en consideración dichos fines. Para ello, se deberá buscar el sentido de la norma, es decir, encontrar su propósito.

En este sentido, se debe tener en cuenta que el art. 9 c) contempla el supuesto bajo el cual se pretenden gravar determinadas operaciones realizadas con empresas ND, en específico, las producidas por capitales.

Toda vez que la referida norma inicia haciendo referencia a las rentas “*producidas por capitales*” y luego menciona, como factor de conexión, a “*capitales colocados*” o “*utilizados económicamente en el país*”, se puede concluir que, en definitiva, tiene un carácter económico.

De lo mencionado anteriormente, es evidente que el propósito del legislador mediante la referida norma no es otro que gravar aquellas operaciones que hayan sido producidas por capitales y, además, dicho capital esté colocado o sea utilizado económicamente en el país. Por lo anterior, no cabe duda de que la intención del legislador fue dejar en claro que el supuesto de hecho de la norma siempre deberá estar vinculado a un capital.

Contemplando lo anterior, y con motivo de encontrar la finalidad perseguida por el legislador, conviene analizar los motivos señalados en la Exposición de Motivos.

Así, de acuerdo con el análisis efectuado bajo el método de interpretación histórica, el objeto de la modificación del inciso c), antes inciso b) del artículo 9 de la LIR, fue incorporar en la

---

<sup>8</sup> Sobre la interpretación teleológica, se ha precisado que “*esta interpretación consiste en atribuir significado a una norma o a una cláusula atendiendo a la finalidad del precepto o del pacto. El legislador que crea la ley o las partes que celebran el contrato se proponen uno o varios fines de los cuales las normas o las cláusulas son un medio; por lo que la interpretación debe realizarse teniendo en cuenta esos fines o propósitos buscado. Lo anterior supone la búsqueda del sentido de la norma, que va más allá del simple texto; exige encontrar la finalidad propuesta con su creación; hallar el propósito perseguido por la misma*”. (Anchondo, V. 2012 p. 48 y 49).

regla de fuente para renta de capitales a todas las rentas provenientes de operaciones que por su naturaleza consistan en préstamos o créditos.

En ese sentido, podemos concluir que la fuente que debe generar esas rentas, necesariamente, deben provenir de un capital, el cual puede consistir en un crédito o un préstamo.

Inclusive, en la Casación No.474-2016-Lima, en un caso en el cual la Corte Suprema analizó la interpretación teleológica del inciso b), ahora inciso c), del artículo 9 de la LIR, señaló que **la finalidad de dicho inciso radica en gravar todo ingreso que perciban los ND producto de capitales que se encuentren dentro del territorio del país o que hayan sido utilizados económicamente en el mismo.**

Cabe señalar que, si bien la redacción de dicho inciso fue modificada, se mantuvo la premisa de “las producidas por capitales”, con lo cual, la interpretación de la Corte Suprema mencionada anteriormente resulta de relevancia para el análisis del inciso actual.

Nótese que la interpretación teleológica señalada por la Corte Suprema precisa que la finalidad es gravar todo ingreso que perciban los ND producto de capitales. Tal como señalamos en la interpretación literal, se entiende por capital al dinero puesto a disposición a favor de terceros por medio de mutuos, colocaciones, créditos y otros de naturaleza análoga.

Teniendo en cuenta ello, las comisiones pagadas a un sujeto ND, provenientes de una obligación de garantía, no constituyen una explotación de un capital sino la puesta a disposición de un patrimonio.

De acuerdo con lo expuesto, la interpretación teleológica de la norma radica en gravar los ingresos que perciban los ND producto de capitales que se encuentren dentro del territorio del país o que hayan sido utilizados económicamente en el mismo.

Por lo anterior, incluso bajo un método de interpretación finalista, somos de la opinión que las comisiones pagadas por FITESA PERÚ no provienen de una renta producidas por capitales y, en consecuencia, no constituyen RFP.

#### **d) Método de interpretación sistemática**

Según el método de interpretación sistemática, la norma jurídica debe interpretarse teniendo en cuenta la estructura normativa en la cual se ubica, lo que resulta útil a efectos de esclarecer conceptos oscuros.

Marcial Rubio (2009) señala que, según el método sistemático por ubicación de la norma, la interpretación de una norma debe hacerse teniendo en cuenta el grupo normativo en el que se encuentra incorporada con la finalidad de esclarecer qué quiere decir la norma bajo análisis por los elementos conceptuales del cuerpo normativo.

Conforme a lo señalado, **bajo el método sistemático por comparación de normas, se compara el artículo bajo interpretación con otro que aclare su significado.**

En esa línea, el método de interpretación sistemática únicamente cobra sentido cuando la interpretación se hace entre normas que formen parte del ordenamiento jurídico.

En este caso, tenemos que el art. 9 c) se encuentra dentro del grupo de normas que regulan el ordenamiento jurídico en materia tributaria. Así, también se encuentra el CT.

Este último contiene disposiciones en su Título Preliminar que establecen los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.

Así, la Norma IX del Título Preliminar del CT dispone que, para efectos de dar contenido a las disposiciones tributarias, debe recurrirse, en primer lugar, a las propias normas tributarias, y solo en lo no previsto en ellas, podrá recurrirse supletoriamente a normas distintas, a los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, a los principios del Derecho Administrativo y los principios Generales del Derecho.

Queda así establecido que, para determinar el sentido de una norma tributaria, en primer lugar, debe recurrirse a las propias normas tributarias y, en especial, a las disposiciones que comparten su propia estructura normativa.

Por su parte, la Norma VIII del Título Preliminar del CT señala que en vía de interpretación no se podrán extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los

señalados en la Ley, dado que ello resultaría una vulneración al principio de reserva de ley, contemplado en el artículo 74 de la Constitución.

Como señalamos en el análisis de los métodos de interpretación literal e histórica, el art. 9 c) de la LIR busca que la renta a gravar sea **producto de un capital y no de un patrimonio**.

Dicho lo anterior, toda vez que la operación que la SUNAT reparó fue la comisión pagada por FITESA PERÚ a empresas no domiciliadas por la obligación que asumieron al garantizar préstamos que brindaron otras empresas no domiciliadas (a través de una carta fianza), debemos verificar cuál es la naturaleza de la fianza otorgada y si esta consiste en una obligación de garantía que involucra el desembolso de un capital.

Para ello, debemos remitirnos a las normas de nuestro ordenamiento jurídico peruano con la finalidad de esclarecer qué se entiende por “obligación de garantía”. Así, debido a que las normas tributarias no definen dicha naturaleza, debemos remitirnos a lo estipulado en el CC.

Al respecto, el artículo 1868 del CC, establece que *“Por la fianza, el fiador se **obliga** frente al acreedor a cumplir determinada prestación, **en garantía de una obligación ajena**, si esta no es cumplida por el deudor”*. (El resaltado es nuestro)

Asimismo, los artículos 1873 y 1876 del CC precisan que para ser fiador se debe ser propietario de bienes suficientes para cubrir las obligaciones del deudor previstas en el contrato de fianza.

De las normas anteriores fluye que se debe entender como fiador a aquel que cubre las obligaciones de un deudor a través de una garantía.

Entonces, en concordancia con el artículo 1868 de CC, las comisiones que recibieron las empresas ND fueron con ocasión de la obligación de garantizar la deuda de FITESA PERÚ. Es decir, en caso FITESA PERÚ no cumpliera con el pago del préstamo otorgado, las empresas ND se hubiesen visto forzadas a asumir con su patrimonio el préstamo obtenido por FITESA PERÚ.

Teniendo en cuenta, que lo que generó el pago de la comisión, no fue una relación crediticia proveniente de un capital desembolsado, sino, por el contrario, la obligación de las empresas

ND de asumir el pago del préstamo únicamente en el caso de que FITESA PERÚ no cumpliera con su obligación de pago frente al banco.

Ahora bien, con la finalidad de que no quede ninguna duda respecto a la naturaleza de la obligación de garantía y cuál es la fuente que genera la renta que se pretende gravar, el Código Civil Comentado establece que las garantías refuerzan la posibilidad de cumplimiento de las obligaciones ya que mejora la posición económica del acreedor y amplía las obligaciones del deudor. Así, el Código Civil Comentado establece de manera expresa que en dicho acto se compromete también **el patrimonio** como garantía de cumplimiento y satisfacción de la obligación.

Seguidamente, menciona que uno de los mecanismos para asegurar el cumplimiento de una obligación son las “garantías personales”, dentro de las cuales se encuentra la fianza, la cual tiene como propósito coberturar el incumplimiento de obligaciones dinerarias.

De lo anterior, tenemos que, atendiendo a la propia naturaleza de la obligación de garantía a través de una fianza, al ser una garantía personal, es evidente que la cobertura del incumplimiento es asumida con el patrimonio del fiador.

Dicho esto, en términos civiles y de acuerdo con Barchi (2009), en virtud del contrato de fianza se constituye, al lado de una relación obligatoria entre dos o más sujetos (el deudor principal y el acreedor), una relación jurídica en la que un tercero (fiador) se obliga personalmente frente al acreedor de esa otra relación con el fin de reforzar el interés del exacto cumplimiento de la obligación ajena. El fiador, entonces, garantiza el cumplimiento de una obligación ajena.

En cuanto a las características de la obligación asumida por el fiador mediante un contrato de fianza, la Corte Suprema en diversa jurisprudencia, como la Casación No.2143-2007 ha señalado que “(...) *la carta fianza [es un] documento que contiene una obligación de carácter solidario, incondicional irrevocable y de realización automática, que debe ejecutarse sin más requisitos que el requerimiento notarial, y de cuya ejecución surge el derecho del fiador a subrogarse en el lugar del acreedor y exigir la satisfacción de su crédito frente al deudor, en tanto este ha quedado liberado de su obligación por efecto del pago realizado por aquel*”. (El énfasis es nuestro).

Bajo dicho entendimiento, a la obligación del deudor principal se agrega la obligación del fiador, que tiene una prestación igual a aquella del deudor principal. Es una especie de instrumento de garantía del derecho del acreedor frente a este último, con la consecuencia que, una vez cumplida la obligación del fiador, se extingue también la obligación del deudor originario.

Al respecto, de acuerdo con la RAE, se entiende por “garantía” al “efecto de afianzar lo estipulado” y/o “fianza, prenda”. Asimismo, de acuerdo con el Glosario MEF, la “fianza” es una forma de garantía por la cual alguien adquiere la obligación de hacer o no hacer, atado al incumplimiento de otra persona.

Incluso la Directiva No.001-2018-EF/51, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas, establece que un contrato de garantía es un contrato accesorio a un contrato de financiamiento.

Así, el contrato de garantía implica que las partes del contrato de financiamiento (usualmente el deudor) incurran en gastos de comisiones o retribuciones otorgadas a favor del fiador o garante, quien compromete su patrimonio como garantía en caso de incumplimiento de la obligación de financiamiento.

Así, son características del contrato de fianza la accesoriedad y la subsidiariedad.

De acuerdo con De La Puente y Lavalle (2004), la accesoriedad está referida a que el contrato de fianza está dirigido a garantizar otra obligación, ello se encuentra alineado con lo establecido en el artículo 1875 del CC, el cual dispone que la fianza no puede existir sin una obligación válida.

En esa línea, por subsidiariedad se entiende que el fiador responde en defecto del deudor principal. Por ello, necesariamente el deudor deberá incumplir su obligación para que el fiador quede obligado a ejecutar su prestación. Justamente por ello es que se puede concluir que el rol del fiador no es simplemente pagar, sino pagar exclusivamente cuando el deudor no pague.

Consecuentemente, para exigir al fiador el cumplimiento del contrato de fianza es necesario que el acreedor invoque y acredite el incumplimiento del deudor.

Teniendo en cuenta las definiciones citadas, a nuestro entender, la retribución que percibe un fiador por parte de un tercero, producto de asegurar una obligación principal, constituye una retribución por una garantía en donde se pone a disposición el **patrimonio** del fiador, el cual se encuentra atado al incumplimiento en donde el **capital** del acreedor materia de financiamiento se encuentra en juego ante un posible incumplimiento del deudor.

En línea con lo anterior, no se podría entender que la obligación de garantía, en línea con lo establecido en el artículo 1868 del CC, sea similar a las obligaciones adquiridas en un contrato de préstamo (mutuo) en donde la fuente que produce la renta es necesariamente un capital.

Así, como mencionamos anteriormente, la fuente que produce la renta en este caso proviene del patrimonio de los fiadores; sin embargo, el art. 9 c) no se refiere a rentas producidas por “patrimonios” sino, únicamente a aquellas producidas por **capitales**. En consecuencia, los montos pagados por las garantías **no constituyen RFP**.

### **3.2.3 Análisis del caso en concreto**

Teniendo en cuenta el análisis efectuado bajo los diversos métodos de interpretación desarrollados anteriormente, consideramos que las comisiones pagadas por FITESA PERÚ a sus proveedores ND no constituyen RFP debido a que:

- (i) Bajo una interpretación literal, histórica y finalista del art. 9 c) de la LIR, se advierte que lo que se pretende gravar son las rentas provenientes de un capital puesto en explotación.
- (ii) Bajo una interpretación sistemática entre el art. 9 c) y el artículo 1868 del CC, resulta evidente que el otorgamiento de una garantía a favor de un tercero no constituye la colocación de un capital, sino parte de la asunción de una obligación mediante la cual el garante pone a disposición su patrimonio a favor de un tercero, siendo que los conceptos “capital” y “patrimonio” no son equivalentes.

Teniendo en cuenta lo anterior, **las comisiones pagadas a los proveedores ND no provienen de un capital en explotación y, en consecuencia, no constituyen RFP**.

Dicho ello, a continuación, analizaremos los argumentos por los cuales la SUNAT, el TF, el PJ y la Corte Suprema consideran lo contrario.

Al respecto, dichos órganos administrativos y judiciales sustentan su posición en que **la norma analizada no solo incluye a las rentas provenientes de la colocación de un capital, como es el caso de los préstamos, sino también a aquellas provenientes de créditos, lo cual no supone que en todos los casos haya un desembolso de capital.**

En esa línea, La SUNAT, el TF y el PJ, sostienen que el art. 9 c) establece que, dentro de las rentas producidas por capitales, se deben incluir a aquellas que derivan de la colocación de un capital, como es el caso de los préstamos y también a las que derivan de créditos que no necesariamente suponen un desembolso de capital, como es el caso de los créditos indirectos

Al respecto, sostienen que el aspecto fundamental de la norma es el criterio de conexión, esto es, que las rentas producidas por capitales hayan sido utilizadas o colocadas económicamente en el país o que el pagador sea un sujeto domiciliado.

Sobre el particular, consideramos incorrecta dicha afirmación debido a que, como quedó demostrado en el análisis bajo los distintos métodos de interpretación del art. 9 c), para la aplicación de dicha norma, necesariamente debe existir un desplazamiento de un capital, es decir, un capital puesto en explotación.

Como mencionamos en el acápite anterior, toda vez que nuestras normas tributarias se rigen bajo la teoría de la renta producto, necesariamente debe existir una fuente capaz de producir ingresos periódicos. En ese sentido, la fuente que la norma pretende gravar es aquella que produzca riquezas, en este caso, es el capital.

Por ello, es que afirmamos que para que alguna operación calce en el supuesto contenido en el art. 9 c), necesariamente tiene que existir un capital puesto en explotación, ya que solo de esa manera se podrán generar ingresos periódicos.

Por ello, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la garantía, desarrollada previamente, esta no constituye un capital puesto en explotación y mucho menos genera ingresos periódicos, sino



que únicamente se trata de una obligación mediante la cual un garante (los proveedores ND) pone a disposición su patrimonio al deudor en caso este incumpla con el préstamo principal.

Resulta evidente entonces, que dicha operación de ninguna manera involucra que el patrimonio puesto a disposición por los proveedores ND genere renta alguna.

Ahora bien, como mencionamos en el acápite anterior, toda vez que la norma pretende gravar a las rentas producidas por capitales, los ejemplos estipulados en ella deben entenderse en el mismo sentido.

Es decir, al momento en que el art. 9 c) hace referencia a las rentas producidas por capitales *“así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera”*, estos ejemplos deben interpretarse partiendo de la premisa de que provienen de un capital puesto en explotación. Por ejemplo, comisiones que provienen de un contrato de préstamo, tales como las comisiones de estructuración o intermediación respecto al contrato de préstamo (el principal).

En dicho ejemplo, la operación a la que la comisión está relacionada es al contrato de préstamo, el cual sí involucra un capital puesto en explotación, a diferencia de una garantía o fianza (como es el caso bajo análisis), donde solo existe un patrimonio puesto a disposición.

Por lo anterior, consideramos que, si bien la norma establece que alcanza a las rentas provenientes de créditos, consideramos que esta se refiere únicamente a aquellos créditos sobre los cuales exista un capital en explotación que, en efecto, generen renta.

En el caso en concreto los pagos de comisiones a los proveedores ND por el otorgamiento de una garantía no se encuentran asociados al otorgamiento de un capital, sino a la puesta a disposición del patrimonio de los garantes ante un eventual incumplimiento por parte de FITESA PERÚ, por lo que no existe el desembolso de un importe dinerario por parte de estos.

Por lo tanto, no existe un capital puesto en explotación. Adicional a ello, observamos que los órganos administrativos y judiciales parten de la premisa que las garantías otorgadas por los proveedores ND califican como “créditos” y, por ello, de manera errada concluyen que las

rentas que grava el art. 9 c) provienen de un capital que no necesariamente debe ser puesto en explotación.

Como hemos evidenciado, **la SUNAT, el TF y el PJ califican las garantías como “créditos”.** **Ello, debido a que consideran que dicho término alcanza a los créditos directos y a los indirectos, afirmando que en esta última categoría se encuentran las garantías otorgadas por los proveedores ND.** Así, sustentan su posición en las siguientes definiciones:

- i. El “Manual de Contabilidad”, señala que “créditos” se refiere a la suma de créditos directos más indirectos. Dentro de estos últimos se encuentran las cartas fianza.
- ii. El Glosario SBS, establece que los “créditos indirectos” son las operaciones de crédito fuera de balance e incluye las cartas fianzas.
- iii. El Glosario MEF indica que, en un crédito indirecto típico, intervienen, entre otros, el fiador.

Teniendo en cuenta dichas definiciones, afirman que, al tratarse del pago de una comisión vinculada a una operación de crédito indirecto, la cual fue abonada por un sujeto domiciliado en el país, el pago por dichas comisiones se encuentra sujeto a lo dispuesto en el art. 9 c).

Asimismo, señalan que la norma materia de análisis no diferencia entre créditos directos e indirectos por lo que no cabe hacer distinciones donde la ley no las precisa.

Al respecto, somos de la opinión que aun cuando económicamente se califique a la garantía como un “crédito indirecto”, su **naturaleza jurídica** es de garantía, no de crédito, ni de préstamo.

Así, de acuerdo con los métodos de interpretación desarrollados anteriormente, mediante el método de interpretación sistemática, se concluye que, en aplicación del artículo 1868 del CC, el otorgamiento de una garantía no implica de ninguna manera la colocación o explotación de un capital, sino solo una obligación a título personal que respalda el incumplimiento de un deudor.

Incluso, en el Expediente tanto el TF como el PJ señalan de manera expresa que no es materia controvertida que la operación realizada por FITESA PERÚ consistió en el pago de comisiones a sus proveedores ND por garantizar a su favor un préstamo.

Siendo ello así, las comisiones que recibieron las empresas no domiciliadas fueron otorgadas con ocasión de la obligación de garantía a las que ellas mismas se comprometieron. Es decir, las empresas no domiciliadas se obligaron a asumir con su patrimonio el préstamo obtenido por FITESA PERÚ en caso esta incumpla con la obligación vinculada al préstamo principal.

Teniendo ello en cuenta, volvemos a la misma conclusión que en el acápite anterior: lo que generó el pago de la comisión a los proveedores ND fue la obligación de asumir el pago del préstamo en caso de incumplimiento de FITESA PERÚ frente al préstamo principal. Nótese que en esta obligación **no existe un capital en explotación**, sino únicamente un patrimonio puesto a disposición.

Por ello, teniendo en cuenta que la premisa de la norma bajo análisis es que existe una “renta producida por un capital” y que necesariamente exista un desplazamiento de este, las comisiones pagadas por el otorgamiento de una garantía no califican dentro de este supuesto.

Ahora bien, los órganos administrativos y judiciales señalan que el artículo bajo análisis hace referencia al término “créditos” y, debido a ello, a su entender, las RFP que la norma prevé resultan de aplicación a las rentas producidas por comisiones pactadas por créditos indirectos u otra operación financiera.

Además, sustentan dicha posición en definiciones del “Manual de Contabilidad”, el Glosario SBS y el Glosario MEF y concluyen que cuando la norma se refiere a “créditos”, estos abarcan a los créditos indirectos, dentro de los cuales se encuentra la fianza.

Sobre ello, además, la Corte Suprema estableció que la Sala Suprema se remite a dichas definiciones con la finalidad de “integrar” vacíos normativos que no encuentran regulación en las normas tributarias, por lo que valida dicha posición.

Al respecto, somos de la opinión que, en este caso, la Corte Suprema aplica de manera indebida el método de integración jurídica toda vez que, de acuerdo con lo afirmado por Marcial Rubio

(2009), la integración jurídica, a diferencia de la interpretación, se produce cuando no hay norma jurídica aplicable y se debe, o se considera que se debe, producir una respuesta jurídica al caso planteado. La integración jurídica, **no aplica normas**, sino que en realidad **crea una norma** para el caso que se esté analizando.

Inclusive, dicho autor afirma que la integración jurídica sería un peligro para el sistema del Derecho si, luego de trabajarse cuidadosamente las fuentes, normas, interpretación, entre otros, simplemente se recurriría a la creación de normas por esta vía. En esa línea, señala, además, que, por lo anterior, su utilización es restrictiva y no extensiva.

Teniendo en cuenta ello, consideramos que se debió aplicar el método de interpretación jurídica debido a que, como señalamos, **sí existe una norma que define lo que debe entenderse por garantía y por fianza**, esta es el artículo 1868 del CC.

Adicional a ello, la Corte Suprema señala que la sentencia de vista realiza una interpretación correcta en virtud de lo dispuesto en las normas III y IX del Título Preliminar del CT y que, si bien se remite a normas distintas a las tributarias, estas no desnaturalizan ni contradicen lo estipulado en el art. 9 c) de la LIR.

Consideramos que ello no es correcto debido a que, por un lado, la Corte Suprema equipara al “Manual de Contabilidad”, el Glosario SBS y el Glosario MEF a “normas”, lo cual resulta errado ya que estas no tienen el carácter de una norma legal.

Por otro lado, consideramos que su interpretación resulta incorrecta toda vez que, como mencionamos, al interpretar que el término créditos alcanza a las garantías y/o fianzas, **se desnaturaliza la norma bajo análisis** debido a que esta tiene como premisa un capital puesto en explotación, lo cual no sucede en una operación de garantía u otorgamiento de fianza, a diferencia de lo que sí sucede en una operación de contrato de préstamo o mutuo.

En ese sentido, como mencionamos en párrafos anteriores, somos de la opinión que, cuando la norma hace referencia al término “comisiones”, se refiere a aquellas vinculadas al préstamo o crédito que necesariamente involucre un capital puesto en explotación. Por ejemplo, comisiones de mantenimiento de una deuda, comisiones por gestiones de cobro respecto a la deuda principal, entre otros.

Ahora bien, resulta necesario precisar si lo señalado en el “Manual de Contabilidad”, el Glosario SBS y el Glosario MEF resultan fuentes del Derecho Tributario y si estas debieron aplicarse por encima de lo estipulado en el CC.

Sobre el particular, Francisco Ruiz de Castilla (2017), señala que las fuentes del Derecho Tributario son instrumentos que sirven para introducir normas tributarias en el sistema jurídico.

Al respecto, en el Código Tributario. Norma III (2013) se establece que *“Son fuentes del Derecho Tributario: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República; c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales; e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias; f) La jurisprudencia; g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y, h) La doctrina jurídica.”*

Como se puede apreciar, el “Manual de Contabilidad” y el Glosario SBS, así como el Glosario MEF utilizados no calzan dentro de ninguna fuente de Derecho Tributario.

Al respecto, el mencionado Manual y Glosario SBS son aprobados mediante Resoluciones administrativas emitidas por la SBS, mientras que el Glosario MEF únicamente es un documento publicado en la página de dicha entidad, por ende, ninguna corresponde una fuente del Derecho Tributario, toda vez que corresponden a definiciones que, según la SBS y el MEF, se deben tener en cuenta.

Ahora bien, habiendo determinado que no constituyen fuente de Derecho, como consecuencia lógica, no resulta correcto que se apliquen sobre lo estipulado en el CC, lo cual sí es una fuente de Derecho reconocida tanto por la Norma III del CT como por la Constitución Política del Perú.

En ese sentido, reiteramos que, en nuestra opinión, el análisis efectuado por los órganos administrativos y el PJ resulta incorrecto. Incluso, de la lectura de las posiciones en el Expediente, vemos que ninguno de estos órganos indica la categoría de fuente de Derecho en la que se considera que califican el Manual y los Glosarios aplicados.

Cabe señalar que, en aplicación de la autonomía del Derecho Tributario, incluso cuando el legislador pudo definir en las normas tributarias el concepto de “garantía”, este no lo hizo. Por esa razón, resultaba correcto lo planteado por FITESA PERÚ en el sentido de que, para definir su naturaleza, la AT y el PJ, debieron remitirse a la definición ya establecida en el CC u otras normas de derecho común.

Al respecto, Castillo Vargas (2009) afirma que la autonomía del Derecho Tributario consiste en la independencia de su elaboración de conceptos y estructura frente a otras ramas del Derecho. En ese sentido, en virtud de dicha autonomía, el Derecho Tributario posee principios, normas, y procedimientos específicos que regulan las relaciones entre los contribuyentes y el Estado.

Teniendo en cuenta dicha definición, resulta claro que el legislador pudo definir en las normas tributarias qué se debía entender por “garantía” o “fianza”; sin embargo, no lo hizo. Por ello, resulta lógico remitirnos a las normas supletorias que contengan dicha definición, en este caso, como mencionamos, es el CC.

Asimismo, debemos precisar que, a diferencia de lo estipulado en el CC, la cual es una norma de carácter general, lo estipulado en el “Manual de Contabilidad” y el Glosario SBS, está dirigido específicamente a empresas del sistema financiero.

Así, como se puede apreciar en la figura a continuación, el apartado “Alcances” del “Manual de Contabilidad”, establece que las entidades que deben aplicar lo señalado en dicho documento son, entre otras, las empresas señaladas en el artículo 16 de la Ley No.26702 - Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros:

**FIGURA 3.**  
**“Alcances del Manual de Contabilidad”**

## B. ALCANCES<sup>1</sup>

1. Las entidades que deben aplicar el presente Manual son las empresas señaladas en los literales A, B y C del artículo 16° de la Ley General, el Banco de la Nación, el Banco Agropecuario, la Corporación Financiera de Desarrollo - COFIDE, el Fondo MIVIVIENDA S.A., las Empresas Emisoras de Dinero Electrónico, y en el caso de otras empresas cuando su aplicación sea requerida por la Superintendencia.

Asimismo, el Manual es aplicable a cada una de las sucursales del exterior de las empresas señaladas anteriormente.

2. Las cuentas contenidas en el Manual de Contabilidad no implican de por sí autorización para realizar las operaciones relacionadas con tales cuentas; debiendo las empresas efectuar sólo las operaciones que les permita la Ley General y normas reglamentarias vigentes.
3. Las disposiciones del presente Manual son aplicables a los estados financieros anuales, así como a los estados financieros que son presentados en una periodicidad mensual, trimestral o semestral, según corresponda, de acuerdo a lo establecido en el Capítulo II.

Al respecto, el referido artículo 16 de la Ley No.26702 hace referencia a (i) las empresas de operación múltiple (tales como las empresas bancarias, financieras y cajas municipales, entre otras), (ii) empresas especializadas (tales como empresas de capitalización inmobiliaria, arrendamiento financiero, *factoring*, entre otras) y (iii) bancos de inversión.

Teniendo en cuenta dicho alcance, no cabe duda de que el referido Manual se encuentra dirigido únicamente a empresas del sistema financiero. En ese sentido, el “Manual de Contabilidad” y el Glosario SBS no pueden considerarse fuentes del Derecho en un sentido amplio y general debido a su carácter sectorial, ya que están diseñados exclusivamente para empresas del sistema financiero. Esta exclusividad limita su aplicación y evita que sean normas generales que puedan tener impacto más allá de ese ámbito específico. Por lo tanto, al estar dirigidos únicamente a ciertos tipos de empresas, su propósito se reduce a regular situaciones particulares dentro de ese sector, lo que les impide tener la finalidad o el alcance necesarios para ser considerados como fuentes del Derecho aplicables de manera general.

En base a lo anterior, la interpretación efectuada por los órganos administrativos y judiciales no resulta acorde a las Normas III y IX del CT, referidas a las fuentes de Derecho y a la aplicación supletoria de los principios del Derecho, respectivamente.

Por ello, consideramos que la SUNAT, el TF y el PJ efectuaron una interpretación extensiva de la norma bajo análisis, toda vez que resolvió extender el alcance del término créditos a los indirectos, desnaturalizando así la norma.

Por otro lado, dichos órganos señalan que **la fuente productora de la renta es producida por el capital del fiador, la cual califica de manera genérica como una comisión de una operación financiera y, específicamente, como un crédito indirecto.**

En específico, la SUNAT, el TF y el PJ sostienen que la fuente productora de la renta que obtiene el fiador como contraprestación por el otorgamiento de la fianza es su patrimonio, el cual ha sido habilitado por este para la eventual acción de su cobranza forzosa por parte del acreedor en caso de incumplimiento. Bajo dicho entendimiento, afirman que la renta es producida por el capital del fiador y que califica como una comisión de una operación financiera, específicamente, como un crédito indirecto.

Teniendo en cuenta dichas definiciones, el criterio soslayado por la AT y los órganos judiciales carece de sentido toda vez que equiparan ambos términos de manera indebida.

Al respecto, como hemos mencionado anteriormente, resulta incorrecto usar de manera equivalente los términos capital y patrimonio, siendo que el primero se refiere al dinero puesto a disposición de terceros, mientras que el segundo se refiere a los recursos propios de las empresas.

En esa misma línea, en el Expediente bajo análisis sustentan dicha interpretación en el criterio vertido en el informe No.071-2013-SUNAT/4B0000, en el cual la SUNAT se remite a las definiciones de garantía y fianza contenidas en el artículo 1868 del CC y en el Glosario SBS. En dicho informe, la SUNAT concluye que la fianza constituye una garantía que otorga el fiador a favor de un tercero que es acreedor y que, en caso de incumplimiento de las obligaciones del deudor, el fiador **respaldará con su patrimonio** el pago de dichas obligaciones.

Asimismo, sostiene que la obligación asumida por el que otorga la fianza lleva implícita la garantía patrimonial de este, es decir, todos sus bienes y activos harán frente a un eventual incumplimiento de las obligaciones del deudor. Es decir, **el fiador compromete su patrimonio** como garantía de cumplimiento.

Teniendo en cuenta lo anterior, en el referido informe, la SUNAT concluye de manera expresa que *“la fuente productora de la renta que obtiene el fiador como contraprestación por el*



*otorgamiento de la fianza es su patrimonio, el cual ha sido habilitado por este para la eventual acción de cobranza forzosa por parte del acreedor; y, por ende, se puede afirmar que dicha renta es producida por el capital del fiador; la cual califica de manera genérica como una comisión de una operación financiera y específicamente como un crédito indirecto”.*

Sobre ello, somos de la opinión que la propia SUNAT se contradice, incluso, en el uso de los términos capital y patrimonio. Como se aprecia de la cita anterior, la SUNAT por un lado sostiene que la fuente productora de la renta es el patrimonio del fiador y, líneas después, afirma que la renta es producida por el capital del fiador.

Dicha afirmación carece de lógica ya que, como vimos en el acápite anterior, los términos crédito y patrimonio hacen referencia a conceptos distintos. A pesar de ello, cuando la SUNAT define el término patrimonio en el mencionado informe, toma en cuenta la definición correcta de este y afirma que se trata del conjunto de activos y pasivos de una compañía; no obstante, aun teniendo en cuenta la definición correcta, utiliza de manera indistinta ambos términos, generando que arribe a una conclusión errónea.

Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que, incluso utilizando el término correcto para determinar el objeto puesto a disposición en las operaciones de garantías o fianzas, esto es, “patrimonio”, las comisiones otorgadas por los proveedores ND no calificarían dentro de lo dispuesto en el art. 9 c) de la LIR. Ello, debido a que, como mencionamos anteriormente, el patrimonio del garante (en el caso en concreto, de FITESA BRASIL y ÉVORA) no genera renta alguna, sino que únicamente se encuentra en un estado de sujeción respecto del cumplimiento de la obligación principal, esto es, el préstamo otorgado por un tercero a FITESA PERÚ.

Por último, la SUNAT, el TF y el PJ, señalan que **la propia literalidad del art. 9 c) lleva a considerar que las RFP que prevé resultan aplicables a las rentas producidas por comisiones pactadas por créditos indirectos u otra operación financiera.** Afirman que ello es corroborado con la Exposición de Motivos en el que se indica que la modificación de la norma tiene por objeto incorporar a todas las rentas provenientes de alguna operación financiera que consistan en créditos (indirectos) o préstamos.

Sobre el particular, sustentan su posición en que recién a partir de la vigencia del Decreto Legislativo No.945, califican como RFP las producidas por capitales, así como los intereses, comisiones, primas y toda suma adicional al interés pactado por préstamos, créditos u otra operación financiera, cuando el pagador sea un sujeto domiciliado en el país.

En ese contexto, indican que la Exposición de Motivos de dicho Decreto Legislativo señala que *"se crea un inciso especial para incorporar todas las rentas por capitales, incluyendo a los intereses y toda suma adicional al interés, provengan de operaciones de crédito o cualquier otra operación financiera"*. Para ellos, dicha modificación tiene por objeto incorporar en la regla de fuente para rentas de capitales a todas las rentas provenientes de alguna operación financiera que, por su naturaleza, necesariamente consistan en créditos o préstamos.

Teniendo en cuenta ello, concluyen que se considera como RFP, en general, las producidas por capitales cuando, entre otros, el pagador sea un sujeto domiciliado en el país, específicamente, no solo incluye dentro de estas rentas a aquellas que derivan de la colocación de un capital, sino también a las que derivan de créditos que no necesariamente suponen que haya un desembolso de capital.

En esa línea, afirman que la intención del legislador fue gravar **todas las rentas producidas por créditos u otra operación financiera y que el criterio de conexión es el pagador domiciliado**.

Tal como mencionamos en los puntos anteriores, somos de la opinión que el concepto principal que la norma pretende gravar es la renta producida por capitales.

Seguidamente, la propia norma da una serie de ejemplos a lo que debe entenderse por "producida por capitales". Así, señala que son los intereses provenientes de un préstamo y, las sumas adicionales a estos y de **similar naturaleza**.

Teniendo en cuenta ello, resulta evidente que la intención del legislador fue gravar a aquellas rentas producidas por capitales, principalmente, a los intereses provenientes de un préstamo.

Ello, tiene sentido lógico toda vez que, en la Exposición de Motivos, al poner como ejemplo a los intereses provenientes de un préstamo, el legislador da a notar que los conceptos que pretende gravar son aquellos derivados de un capital puesto en explotación.

En este caso, los intereses provenientes de un préstamo se generan bajo una operación donde un acreedor desplaza su capital hacia la esfera jurídica del deudor y este lo explota económicamente. Diferente es el caso de las garantías ya que, como mencionamos, no existe un capital que genere renta, sino solo un patrimonio puesto a disposición.

Si bien la Exposición de Motivos hace referencia a *“todas las rentas de capitales [...] que provengan de operaciones de crédito u otra operación financiera”* hemos demostrado que el término crédito no abarca a las garantías o fianzas, sino a operaciones financieras como los contratos de préstamo, es decir, a una operación que necesariamente implique la explotación de un capital. Por ello, si no existe un capital que produzca la renta, tampoco hay RFP susceptible de ser gravada con el impuesto.

En ese sentido, como hemos desarrollado en el acápite en los párrafos anteriores, si bien en la Exposición de Motivos el legislador hace referencia a operaciones de crédito, estas de ninguna manera se asemejan a las garantías, ya que tienen una naturaleza jurídica distinta.

Por todo lo anterior, consideramos que las comisiones pagadas a los proveedores ND no provienen de un capital en explotación y, en consecuencia, no constituyen RFP.

### **3.3 Análisis del problema jurídico No. 2**

#### **3.3.1 Posiciones del Expediente**

##### **Posición del Contribuyente**

En el Expediente, tanto la SUNAT, el TF y los juzgados de primer y segunda instancia del PJ, sostienen que no correspondía aplicar la tasa del 15% debido a que la fecha de emisión del Certificado fue expedida con posterioridad a la fecha de retención y, por lo tanto, no resultan aplicables los beneficios previstos en el CDI Perú – Brasil.

Al respecto, FITESA PERÚ y la Corte Suprema sostienen que correspondía la aplicación de la tasa del 15% toda vez que la fecha de emisión del Certificado no impide la aplicación de los beneficios previstos en el CDI Perú – Brasil.

A continuación, expondremos los argumentos por los cuales sustentan su posición:

### **Posición del contribuyente**

1. El CDI Perú - Brasil no impone requisitos adicionales para la aplicación de la tasa reducida, ni condiciona sus beneficios a formalidad alguna.
2. La fecha de emisión del Certificado no es un requisito constitutivo para acceder a los beneficios dispuestos en el CDI Perú – Brasil.
3. La exigencia de requisitos adicionales a los señalados en el CDI vulneraría el principio de jerarquía normativa. Ello, debido a que los CDI tienen rango de ley, mientras que El DS No.090-2008-EF, norma que exige la presentación del Certificado tiene rango reglamentario, por lo tanto, es de menor jerarquía.
4. En el supuesto negado que se considere válida la exigencia de presentar un Certificado, debería considerarse su finalidad: acreditar la calidad de residente de los ND y no la de ser un elemento constitutivo.
5. Incluso, el propio DS No.090-2008-EF establece que el cumplimiento tardío de contar con el Certificado al momento de efectuar la retención no impide la aplicación de la tasa reducida prevista en el CDI. Ello, debido a que dicha norma habilita a los contribuyentes a efectuar la retención bajo la tasa del 30% y, cuando estos obtengan los Certificados, puedan solicitar la devolución del monto pagado en exceso aplicando la tasa del 15%.
6. En la RTF No.4157-1-2020 se determinó que no correspondía desconocer la tasa de retención del 15% cuando el Certificado sea emitido luego de la fecha en la cual se

efectuó la retención. Dicha posición se sustenta, además, en el criterio de observancia obligatoria contenido en la RTF No.3701-9-2020.

### **Posición de la SUNAT y el TF**

1. Para aplicar los beneficios del CDI Perú – Brasil (tasa reducida del 15%), de conformidad con el artículo 2 del DS No.090-2008-EF, FITESA PERÚ debió presentar el Certificado de FITESA BRASIL Y ÉVORA vigentes a la fecha de contabilización de las operaciones.
2. Los Certificados fueron emitidos con posterioridad al momento en el que correspondía efectuar la retención<sup>9</sup>, por lo que, en aplicación de lo dispuesto en el DS No.090-2008-EF, no correspondía que se aplique la tasa de retención preferencial que regula el CDI, correspondiendo aplicar la tasa de 30%.
3. Respecto a las Resoluciones del TF Nos.4157-1-2020 y 3701-9-2020, estas no se encuentran relacionadas con la materia controvertida. Asimismo, las premisas contenidas en ellas no tienen vinculación con la Resolución impugnada.

### **Posición del Juzgado en primera instancia**

1. El artículo 27 del CDI Perú - Brasil dispone que las autoridades locales pueden establecer las formalidades que se deben cumplir a efectos de acceder a los beneficios del Convenio.
2. El artículo 2 del DS dispone que para acceder a los beneficios del CDI resulta necesario a que al momento de efectuar la retención se presente el Certificado correspondiente, es decir, que el mismo ya se encuentre emitido.

---

<sup>9</sup> Cabe mencionar que de acuerdo con el artículo 76 de la LIR, vigente en el ejercicio 2016, los contribuyentes que contabilizaran como gasto o costo las retribuciones por servicio a favor de ND, debían abonar al fisco el monto de la retención en el mes en que se produzca su registro contable.

3. Debido a que el pago vinculado a la retención se efectuó con anterioridad a la emisión del Certificado, no correspondía aplicar los beneficios establecidos en el CDI.
4. Respecto a la vulneración al principio de jerarquía normativa, el propio CDI dispone en su artículo 27 que mediante la legislación local se establezcan las formalidades que se deben cumplir para acceder a los beneficios del CDI.
5. Si bien las Resoluciones del TF Nos.4157-1-2020 y 3701-9-2020 resuelven la no exigencia de contar con el Certificado al momento de contabilizar el gasto o costo y la necesidad de contar con ella al solicitar la devolución, no están relacionadas con la materia controvertida y de sus premisas se puede apreciar que no hay punto de vinculación con la RTF impugnada.

#### **Posición del Juzgado en segunda instancia**

1. En virtud del artículo 76 de la LIR y el Artículo 2 del DS No.090-2008-EF, para aplicar los beneficios previstos en el CDI Perú - Brasil, el agente de retención deberá contar con el Certificado tanto en el momento de la retención como en el de la contabilización.
2. Al ser necesario contar con el Certificado a la fecha del registro contable del gasto o costo, y dado que FITESA PERÚ no logró acreditar dicho requisito, no correspondía se aplicarían los beneficios del aludido CDI, esto es, la tasa reducida del 15% sino que en aplicación de lo dispuesto en el inciso j) del Artículo 56 de la LIR, corresponde se aplique la tasa del 30%.

#### **Posición de la Corte Suprema**

1. Según el principio de jerarquía normativa, las leyes inferiores deben obedecer siempre a las leyes superiores sin contradecirlas y, en todo, caso ajustarse a las disposiciones de la Constitución.
2. El DS No.090-2008-EF proviene de una norma de inferior jerarquía y al establecer obligaciones adicionales para acceder a sus beneficios (oportunidad en que se debe contar

con los Certificados), excede a lo establecido en el CDI Perú - Brasil, norma de mayor jerarquía.

3. En virtud de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los convenios internacionales son de obligatorio cumplimiento entre las partes contratantes con la finalidad de preservar seguridad jurídica a las relaciones internacionales.
4. El CDI Perú - Brasil no contiene disposición alguna que regule la oportunidad de emisión y entrega del Certificado, mientras que el DS No.090-2008-EF, sí. Este último configura obligaciones adicionales para las partes del CDI Perú - Brasil.
5. Si bien el Certificado puede constituir un instrumento o medio probatorio válido para acreditar la condición de residente, conforme a los términos pactados en este, podría tramitarse antes o después de la contabilización de las facturas que acreditan la operación gravada.
6. Teniendo en cuenta lo anterior, establece como precedente vinculante que:
  - (i) Debe prevalecer lo dispuesto en el CDI Perú - Brasil frente a lo dispuesto en el artículo 2 del DS No.090-2008-EF, por transgresión de los principios de jerarquía normativa y del principio *pacta sunt servanda*.
  - (ii) La finalidad del DS No.090-2008-EF es validar la condición de residentes de los contribuyentes ND, por lo que la oportunidad de emisión y entrega del Certificado no puede limitar la aplicación del tratado, más aún si el mismo Convenio no ha consignado tal formalidad.

### **3.3.2 Análisis del artículo 2 del DS No.090-2008-EF en el marco de la aplicación de los beneficios (tasas reducidas) establecidos por el CDI Perú - Brasil**

#### **Convenios para evitar la doble imposición**

- **Evolución histórica**

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante, “CDI”) surgieron como respuesta a la necesidad de resolver problemas fiscales provocados por el crecimiento de las relaciones económicas internacionales. Con el aumento de los negocios y las inversiones transfronterizas, se presentaron casos en los que una misma renta era grabada en múltiples jurisdicciones, generando una doble imposición.

De acuerdo con Calderón (1997), estamos ante el fenómeno de la doble imposición cuando dos o más entidades jurídicas públicas con autonomía y potestad tributaria independiente a nivel internacional aplican impuestos iguales o similares sobre el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo, afectando al mismo contribuyente y objeto imponible. Esto genera una carga fiscal mayor de lo que sería si el hecho imponible estuviera sujeto a la jurisdicción de una sola autoridad fiscal.

En ese sentido y, de acuerdo con lo establecido por Zuzunaga (2008)<sup>10</sup>, “para que se configure la doble imposición, deben concurrir los siguientes elementos: *“(i) Existencia de dos o más potestades tributarias; (ii) Imposición de dos tributos de idéntica o similar naturaleza; (iii) Mismo presupuesto de hecho (unidad material y cuantitativa); (iv) concurrencia en la identidad del perceptor de la renta; y, (v) Mismo período de imposición (unidad de tiempo)”*.

Para mitigar dicho fenómeno negativo en el comercio internacional, surge la necesidad de celebrar acuerdos bilaterales o multilaterales que armonizaran la potestad tributaria de los distintos Estados.

Los primeros acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición surgieron en el siglo XIX, principalmente entre países europeos. Sin embargo, tenían un ámbito de aplicación restringido y usualmente solo abordaban ciertas rentas, siendo las más frecuentes aquellas generadas por la navegación marítima.

El impulso para formalizar estos tratados se intensificó durante el período de entreguerras, especialmente gracias a los esfuerzos de la Sociedad de Naciones. En 1928, la Sociedad de

---

<sup>10</sup> ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. “IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA. Tema 2: Convenios para evitar la doble imposición”. Lima, 2008. p. 3.



Naciones presentó los primeros modelos de convenios para evitar la doble imposición, los cuales establecieron las bases para las futuras negociaciones.

Tras la Segunda Guerra Mundial, la creación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, “OCDE”) y, posteriormente, la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, “ONU”) impulsó la intensificación de los esfuerzos para uniformar los CDI. La OCDE, en particular, ha desempeñado un papel fundamental en el desarrollo de modelos de convenios que numerosos países han adoptado y adaptado.

En la actualidad, la mayoría de los países cuentan con una extensa red de CDI, fundamentada en los modelos estandarizados de la OCDE y la ONU. Estos tratados no solo pretenden evitar la doble imposición, sino también combatir la evasión fiscal y fomentar la cooperación internacional en temas tributarios.

- **Los CDI en el Perú**

En línea con lo anteriormente descrito, Perú ha negociado y firmado diversos convenios internacionales con el objetivo de facilitar el comercio y la inversión internacional, prevenir la doble imposición, facilitar el intercambio de información entre las autoridades fiscales y promover un entorno fiscal cooperativo y justo.

Así, con la finalidad de regular la doble imposición tributaria, el Perú ha celebrado una serie de convenios con diversos países, entre ellos los principales son los siguientes:

<b>País</b>	<b>Aplicable desde</b>
República de Chile	01/01/2004
Canadá	01/01/2004
Comunidad Andina	01/01/2010
República Federativa de Brasil	01/01/2015
Estados Unidos Mexicanos	01/01/2015
República de Corea	01/01/2015
Confederación Suiza	01/01/2015
Portugal	01/01/2015

Fuente: Elaboración propia

El Perú utiliza en gran medida el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, el “Modelo OCDE”) como base para la negociación de sus CDI. Este modelo proporciona un equilibrio entre los derechos de imposición del país de origen y del país de residencia, favoreciendo a menudo a los países desarrollados en términos de derechos impositivos. Las características principales del Modelo de la OCDE incluyen:

- **Asignación de Derechos de Imposición:** El Modelo establece reglas claras sobre cómo se deben asignar los derechos de imposición entre los países, por ejemplo, especificando qué país puede gravar los dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital.
- **Créditos y Exenciones:** Permite a los contribuyentes reclamar créditos fiscales en su país de residencia por los impuestos pagados en el país de origen, o recibir exenciones parciales o totales sobre ciertos tipos de ingresos.
- **Intercambio de Información:** Incluye disposiciones para el intercambio de información entre autoridades fiscales, ayudando a prevenir la evasión fiscal.
- **Mecanismo de Resolución de Conflictos:** Establece procedimientos para resolver disputas que puedan surgir en la interpretación o aplicación del convenio.

Aunque menos prevalente, algunos convenios de Perú también incorporan aspectos del Modelo de Convenio de la ONU. Este modelo está orientado a proteger los intereses de los países en desarrollo, permitiendo un mayor derecho de imposición sobre ciertos ingresos que el país de origen puede gravar. Las características del modelo de la ONU incluyen:

- **Derechos de Imposición más Equitativos:** Proporciona un mayor margen para que el país de origen (donde se genera el ingreso) pueda imponer impuestos sobre los ingresos como dividendos, intereses y regalías.
- **Ajustes en los Créditos y Exenciones:** A menudo ajusta las normas de créditos tributarios y exenciones para equilibrar mejor los intereses de los países en desarrollo.

Asimismo, los CDI ofrecen varios beneficios clave para Perú en términos económicos, fiscales y empresariales. En primer lugar, los CDI fomentan la Inversión Extranjera Directa (IED) al ofrecer garantías a los inversores internacionales de que no enfrentarán una doble imposición, lo cual reduce el riesgo fiscal y mejora la confianza en Perú como destino de inversión. En segundo lugar, estos acuerdos reducen la carga tributaria de las empresas peruanas que operan en el extranjero, permitiéndoles evitar la doble imposición y reclamar créditos fiscales por impuestos pagados en otros países, lo que incrementa su competitividad global.

Además, impulsan el comercio internacional al disminuir los costos fiscales asociados con transacciones transfronterizas, facilitando así la integración de Perú en la economía global y estimulando la cooperación económica. También juegan un papel crucial en la prevención de la evasión fiscal mediante el intercambio de información fiscal entre los países firmantes, fortaleciendo la capacidad de los países miembros para combatir la evasión fiscal y asegurar una recaudación equitativa y eficiente.

Adicionalmente, los CDI mejoran el clima de negocios al proporcionar un marco fiscal claro y predecible, lo que reduce la incertidumbre para las empresas y facilita la planificación estratégica. También contribuyen al desarrollo económico y la diversificación de la economía peruana al atraer inversiones en sectores clave, promoviendo un crecimiento equilibrado y sostenible. Finalmente, los CDI fortalecen las relaciones internacionales de Perú, mejorando la cooperación económica y fiscal con otros países, y consolidando la imagen de Perú como un país con un sistema fiscal moderno y cooperativo.

- **Ámbito de aplicación**

En cuanto a su ámbito de aplicación, los CDI se aplican a las personas residentes en uno o ambos Estados contratantes y establecen reglas claras sobre la competencia tributaria, limitando la imposición de cada Estado y, en algunos casos, compartiendo la recaudación del impuesto.

Respecto al ámbito de aplicación, como señala Villagra (2008), el artículo 1 de los modelos de CDI propuestos por la OCDE y las Naciones Unidas define el ámbito de aplicación subjetivo, especificando que el convenio se aplica a las personas que residan en uno o ambos Estados contratantes.

Así, el ámbito de aplicación en el Perú se establece conforme a los términos acordados en los tratados bilaterales entre Perú y otros Estados contratantes. Estos convenios se aplican a personas naturales y jurídicas que sean residentes de uno o ambos Estados, de acuerdo con la legislación de cada país firmante. Además, cubren principalmente impuestos sobre la renta y, en ocasiones, impuestos sobre el patrimonio, estableciendo las reglas para determinar la residencia fiscal y los ingresos sujetos a tributación. Adicional a ello, los CDI definen el ámbito territorial de aplicación conforme a las jurisdicciones nacionales y especifican los periodos fiscales desde los cuales se aplican sus disposiciones, una vez ratificados y en vigor.

Dicho ámbito se puede analizar desde varias perspectivas, dentro las que destacan:

- **Ámbito Subjetivo:** Los CDI se aplican a las personas, tanto naturales como jurídicas, que sean residentes de uno o ambos Estados contratantes. La residencia se determina de acuerdo con las leyes nacionales de cada país firmante del CDI. En el caso de Perú, la residencia se define por el domicilio o por la permanencia en el país durante un periodo determinado en un ejercicio fiscal (183 días). Por tanto, los residentes peruanos y los residentes de los países con los que Perú tiene un CDI pueden beneficiarse de las disposiciones del convenio.
  
- **Ámbito Objetivo:** Los CDI cubren principalmente impuestos sobre la renta y, en algunos casos, impuestos sobre el patrimonio. En el contexto peruano, esto generalmente incluye el IR en sus distintas categorías (de RFP y de RFE). El convenio establece qué tipos de ingresos están sujetos a impuestos en cada país y en qué circunstancias se aplica la exención o el crédito tributario para evitar la doble imposición.

- **Métodos para evitar la doble imposición**

En cuanto a los métodos para evitar la doble imposición, la doctrina ha reconocido diversos métodos:

- a) **Método de exención:** las rentas obtenidas en el extranjero están libres de impuestos nacionales, ya que el Estado de residencia decide no gravar los ingresos generados fuera

de su jurisdicción, permitiendo que estos sean sujetos a impuestos únicamente en el Estado donde se originan.

- b) Método de imputación: el Estado de residencia calcula el impuesto sobre la base de las rentas totales del contribuyente, incluyendo aquellas provenientes del Estado de la fuente, que según el acuerdo entre ambos países pueden estar sujetos a impuestos en dicho Estado. Sin embargo, no se incluyen los ingresos que deben ser gravados exclusivamente en el Estado de la fuente. El Estado de residencia permite una deducción en el impuesto adeudado por el monto del impuesto pagado en el Estado de la fuente, otorgando así un crédito fiscal por los impuestos extranjeros pagados.
- c) Método de deducción: permite la deducción como gasto de la base imponible de los impuestos pagados sobre las rentas obtenidas en el extranjero.
- d) Método de reducción: aplicación de una tasa reducida para las rentas obtenidas en el extranjero

De acuerdo con Zuzunaga (2008), los métodos recogidos en los CDI bajo el Modelo de Convenio de la OCDE se encuentran regulados en el artículo 23 y *“presentan las siguientes características principales: (i) permiten la coordinación jurídica de sistemas fiscales, (ii) son métodos autónomos respecto de los establecidos a nivel unilateral por los estados, (iii) son prioritarios o prevalecen sobre las normas internas y (iv) el Derecho interno o doméstico de los Estados contratantes, complementa la regulación convencional allí donde ésta es muy genérica o simplemente no regula expresamente una determinada cuestión”*.

Cabe mencionar que la LIR, por su parte, recoge algunos métodos para evitar la doble imposición. En ese sentido, el artículo 88, bajo el método del crédito ordinario, permite que el impuesto abonado en el extranjero se use como crédito siempre que no exceda el IRFE a pagar en el Perú. En ese sentido establece como límite la cantidad que resulte al aplicar la tasa efectiva a las RFE, por lo que, si resultara un excedente al aplicar dicho límite, este no podrá ser compensado en otros ejercicios ni recuperado vía devolución. (Basallo, 2008)

- **Condición de residente**

Otro concepto fundamental en el análisis y aplicación de los CDI es el de residencia. Dicho concepto se refiere a la condición de una persona o entidad que es considerada residente de uno o ambos Estados contratantes según la legislación nacional de esos países. Resulta de especial relevancia ya que la residencia fiscal es la que determina la jurisdicción que tiene el derecho de gravar los ingresos del contribuyente, así como otorgar los beneficios y obligaciones que resultan de la aplicación de los CDI.

De acuerdo con Siles (2020), la residencia fiscal es el criterio que determina el país con el que una persona o entidad mantiene una conexión relevante para fines fiscales, estableciendo las normas de tributación y los derechos y responsabilidades derivadas de los acuerdos internacionales sobre doble imposición.

El concepto de residente en el Modelo OCDE se encuentra regulado en el artículo 4, el cual lo define como *“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.”*

En línea con lo previamente mencionado respecto al ámbito de aplicación subjetivo, este prevé la aplicación de los CDI a las personas residentes de los Estados Contratantes.

En ese sentido, dado que la aplicación del CDI en el ámbito subjetivo está condicionada a ser residente de alguno de los estados contratantes, a fin de acreditar dicha condición, en el Perú, el DS No.090-2008-EF estableció la presentación del Certificado y se reguló la emisión los mismos.

Así, en el artículo 2 se estableció la finalidad de contar con dicho Certificado: *“(…) acreditar la calidad de residente en ese Estado a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI”*.

Por su parte, en el Acuerdo de Sala Plena se establece que, citando a Villagra (2008), *“el objetivo de los certificados se centra en el control en la aplicación directa del CDI, en tal*

*sentido el Certificado de Residencia emitido por la autoridad competente de un país tiene por finalidad acreditar la calidad de residente en otro Estado Contratante a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI”.*

De lo señalado se advierte que, si bien la aplicación de las disposiciones establecidas en los CDI se supedita a la condición de residente, la cual es acreditada mediante la presentación del Certificado, es mediante cada CDI que se deberá establecer los requisitos para acceder a los beneficios de dicho dispositivo. En ese sentido, como se analizará posteriormente, ninguna otra norma interna podrá establecer requisitos adicionales no contemplados en el Convenio.

La exigencia de contar con el Certificado debe entenderse como una formalidad cuya finalidad es acreditar la condición de residente de un Estado. Por ello, su cumplimiento extemporáneo o incumplimiento no enerva el acceso al beneficio previsto por el CDI Perú – Brasil.

## **b) Regulación y tratamiento tributario en la legislación interna**

### **• Regulación de los CDI en la Constitución**

En el Perú, los tratados y su forma de celebración o aprobación se encuentran regulados en los artículos 55, 56 y 57 de la Constitución. En ese sentido, el primer artículo en mención establece que aquellos tratados celebrados por el Perú, que se encuentren en vigor, forman parte del Derecho nacional.

Por su parte, el artículo 56 del mismo cuerpo normativo establece que los mismos deberán ser aprobados primero, por el presidente del Perú y, posteriormente, por el Congreso, siempre que versen sobre las siguientes materias: “1. *Derechos Humanos*, 2. *Soberanía, dominio o integridad del Estado*, 3. *Defensa Nacional* y 4) *Obligaciones financieras del Estado*”. Agrega el mencionado artículo que, aquellos tratados que creen modifiquen o supriman tributos, los que exijan modificación o derogación de alguna ley y los que requieran medidas legislativas para su ejecución, también deberán ser previamente aprobados por el Congreso.

Finalmente, el artículo 57 establece que el requisito de aprobación previa de los tratados podrá exceptuarse siempre que el tratado en cuestión verse sobre cualquier otra materia no comprendida en el artículo 56.

Complementariamente, el artículo 2 de la Ley No.26647, “*Ley que regula los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los Tratados celebrados por el Estado Peruano*”, la cual regula los actos relativos al perfeccionamiento de los tratados y señala que la aprobación del Congreso, previamente mencionada, deberá ser mediante Resolución Legislativa, en el caso del Congreso y mediante Decreto Supremo, en el caso del presidente de la República.

- **Rango normativo**

En cuanto al rango normativo de los mencionados tratados, el Tribunal Constitucional (en adelante, “TC”) se ha pronunciado mediante sentencia recaída en el Expediente No.047-2004-AI/TC, fundamento jurídico No.61, ubicándolos dentro de la pirámide jurídica normativa.

En ese sentido, el TC establece que la pirámide jurídica nacional se basa en dos criterios rectores: las categorías y los grados. Las primeras “*son la expresión de un género normativo que ostenta una cualificación de su contenido y una condición preferente determinada por la Constitución o por sus normas reglamentarias*”, mientras que los grados “*son los que exponen una jerarquía existente entre las normas pertenecientes a una misma categoría*”.

Así, establece en la primera categoría a las normas constitucionales y las normas con rango constitucional y, la segunda categoría, contiene las leyes y las normas con rango o de ley.

En cuanto a los subsecuentes grados de la primera categoría, en el primer grado se encuentra la Constitución, en el segundo, las leyes de reforma constitucional y, en el tercer grado, los Tratados de Derechos Humanos.

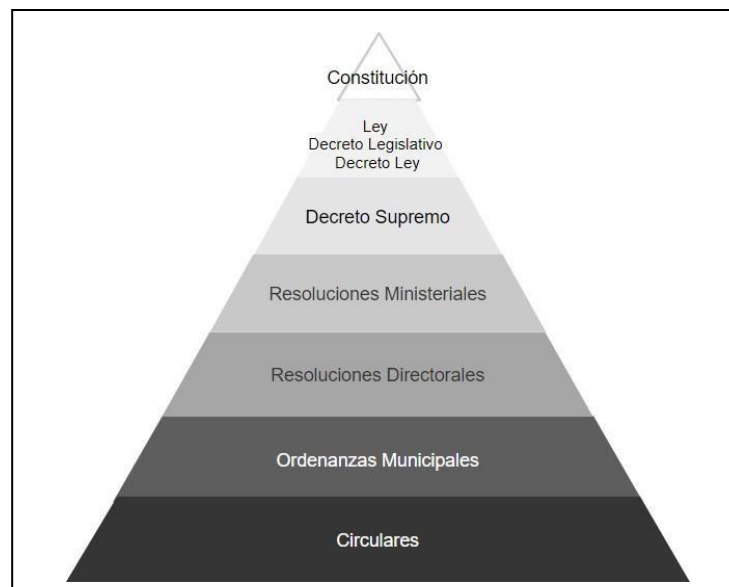
El principio de jerarquía normativa se encuentra comprendido en el artículo 51 de la Constitución. Dicho artículo establece expresamente la prevalencia de la Constitución sobre toda norma legal, ley y cualquier otra norma de inferior jerarquía.

De esta manera, el mencionado principio se encuentra reconocido dentro del ordenamiento jurídico peruano, consagrando el “principio de supremacía constitucional”, en virtud del cual, la Constitución predomina sobre cualquier fuente de Derecho existente y todas aquellas que puedan producirse posteriormente.



En cuanto a los subsecuentes grados de la segunda categoría, figuran los tratados, los decretos legislativos, leyes, los decretos de urgencia, entre otros.

**FIGURA 4**  
**“Jerarquía normativa en el Perú”**



**Fuente:** elaboración propia

Cabe destacar, que el mencionado principio de jerarquía normativa resulta trascendental en el ordenamiento jurídico ya que tiene como función principal establecer una prelación en la aplicación de las normas. En ese sentido, dicho principio señala que ante la presencia de varias normas que regulan la misma materia, es aquella de mayor rango la que prevalece sobre las normas de inferior rango. Ello garantiza el orden y coherencia de nuestro ordenamiento.

De acuerdo con lo establecido por Riofrío (2020), el principio de jerarquía cumple dos funciones distintas: una positiva, que consiste en orientar y "dar forma" a los niveles inferiores como una guía o directriz, y otra negativa, que invalida lo que es inferior cuando entra en contradicción con lo que es superior. Dicha función negativa solo se activa en situaciones de conflicto.

Sin embargo, dicho principio puede tener problemas de aplicación ante la falta de conocimiento o ambigüedades en el lenguaje. Además, su implementación es adaptable y depende de las circunstancias y de las decisiones políticas.

En ese sentido, la Corte Suprema en la Casación No.8380-2021 establece que la vulneración al mencionado principio puede producirse de dos maneras:

- **En su función positiva:** *“Cuando las normas reglamentarias hayan sido emitidas excediendo las disposiciones contenidas por ley, o establezcan obligaciones adicionales que no puedan desprenderse del texto legal”.*
- **En su función negativa:** *“Cuando se pretenda aplicar a un caso concreto una norma reglamentaria, de inferior jerarquía que la ley, que contenga obligaciones o disposiciones adicionales que no se encuentren previamente establecidas en ella”.*

Con la finalidad de poder tutelar la correcta aplicación de dicho principio, la Constitución prevé la existencia de un sistema de control. Dicho sistema se denomina sistema de control constitucional y está destinado a tutelar la efectiva aplicación del principio mediante la declaración de nulidad o inaplicabilidad de cualquier norma que vulnere lo establecido por la Constitución.

En cuanto a la obligatoriedad de los tratados, cabe mencionar que en la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, en la sección primera de la Parte III, numeral 26, se señala al principio de *“pacta sunt servanda”*, el cual establece que los tratados en vigor obligan a las partes y deben ser cumplidos de buena fe. En ese sentido, los acuerdos entre las partes deben respetar los términos acordados, no pudiendo exigirse algo diferente a lo convenido salvo modificación expresa o tácita.

Asimismo, el numeral 27 de la misma sección establece respecto al Derecho interno y a la observancia de los tratados, que una de las partes contratantes, no podrá invocar disposiciones del Derecho interno como justificación ante el incumplimiento de un tratado.

La finalidad de los numerales previamente mencionados es generar seguridad jurídica en las relaciones internacionales.

En el marco de las relaciones internacionales, como se mencionó previamente, el Perú cuenta con nueve convenios internacionales vigentes para evitar la doble imposición, suscritos con

Suiza, Chile, México, Corea del Sur, Brasil, Portugal, Canadá, Japón y la Comunidad Andina de Naciones (CAN), que involucra a Colombia, Bolivia y Ecuador.

Al respecto, procederemos a analizar lo establecido en el CDI Perú – Brasil, Convenio aplicable a las situaciones jurídicas analizadas en el presente informe.

- **CDI Perú - Brasil: Resolución Legislativa No.29233 y DS No.019-2008-EF**

El CDI Perú – Brasil fue suscrito en Lima, el 17 de febrero de 2006. Además, fue aprobado mediante la Resolución Legislativa No.29233 por el Congreso de la República el 21 de mayo de 2008 y finalmente fue ratificado internamente mediante el DS No.019-2008-RE el 5 de junio de 2008.

Sin embargo, si bien formalmente el CDI Perú-Brasil entró en vigor, según Resolución Legislativa No.29233, el 14 de agosto de 2009, debido a que el IR en el Perú es un tributo de periodicidad anual, salvo disposición expresa, toda modificación entra en vigor a partir del primero de enero del año siguiente. En ese sentido, las normas del CDI Perú-Brasil, recién a partir del primero de enero de 2010, resultaron aplicables.

Si bien en la actualidad dentro de los 34 países miembros de la OCDE no figuran Brasil ni Perú, el mencionado CDI, sigue los lineamientos del Modelo OCDE.

En ese sentido, en el artículo 4 del mencionado CDI, se define el término residente como *“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local”*.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 27 faculta a las autoridades de los Estados Contratantes a regular las formalidades que deben efectuar los residentes de un Estado Contratante para obtener en el otro Estado Contratante, las ventajas fiscales previstas en el Convenio.

Al respecto de la mencionada facultad, debemos enfatizar que el CDI Perú – Brasil tiene rango de Ley, por lo que, en virtud del principio de jerarquía normativa, cualquier formalidad exigida

por el Perú mediante una norma de rango menor, se encontrará sujeta y condicionada a lo establecido por el Convenio, conforme lo establecido en el artículo 118 de la Constitución.

En cuanto a las tasas de retención aplicable para aquellos sujetos que califiquen como residentes en virtud del mencionado CDI, se aplicarán las siguientes:

**TABLA 6.**  
**“Tasas reducidas aplicables en virtud del CDI Perú – Brasil”**

Transacciones con residentes domiciliados en Perú	CDI PERÚ - BRASIL
Intereses	15%
Regalías	15%
Regalías: Asistencia Técnica	15%
Regalías: Servicios Digitales	15%
Establecimiento Permanente Servicios/Asistencia Técnica	-

**Fuente:** elaboración propia

- **DS No.090-2008-EF**

De acuerdo con la Exposición de Motivos del DS 090-2008-EF<sup>11</sup>, debido a que resulta necesario que el sujeto ND acredite la residencia en el Estado con el cual Perú haya celebrado algún CDI para la aplicación de los beneficios previstos en el mismo, resulta necesario regular i) la forma, ii) plazos y iii) condiciones que dichos Certificados deben reunir.

En ese sentido, el DS en cuestión establece que la finalidad del Certificado es la **de acreditar la calidad de residente en el otro Estado Contratante**, para que el agente de retención efectúe la retención considerando los beneficios contemplados en el CDI.

Complementariamente, en los “Considerandos” del DS bajo análisis se reitera la finalidad de contar con el mencionado Certificado, esta es, *“la sustentación en el Perú por parte del no domiciliado, de su condición de residente en otro Estado Contratante, así como la acreditación*

---

<sup>11</sup> DS que establece la obligación de presentar el Certificado para la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición y que regula la emisión de dichos Certificados en el Perú.

*de la residencia en el Perú, en un Estado con el cual el Perú tenga celebrado el citado convenio”.*

Por su parte el artículo 2 vuelve a establecer como finalidad del Certificado la acreditación de *“la calidad de residente en ese Estado a fin de poder hacer uso de los beneficios contemplados en el CDI”.*

Lo dispuesto en el mencionado artículo debe entenderse como una formalidad dentro de un procedimiento que tiene como finalidad acreditar la residencia en un Estado con el cual Perú haya celebrado un CDI, por lo que frente a algún incumplimiento o cumplimiento extemporáneo no se enerve el goce de lo previsto en el CDI.

En ese sentido, corresponde determinar la naturaleza del acto bajo análisis y para ello realizarnos la siguiente pregunta: ¿los Certificados constituyen un acto constitutivo o uno declarativo?

De acuerdo con lo señalado por Vidal (2011) estamos ante un acto constitutivo cuando *“genera efectos jurídicos dando creación a derechos o deberes, o ambos, desde el momento de su celebración”* (p.75). Según la mencionada definición, dichos actos tienen un efecto prospectivo, es decir, su eficacia jurídica comienza a partir del momento en que se emiten, creando nuevos derechos y obligaciones.

Por el contrario, de acuerdo con lo señalado por el mismo autor, estamos frente a un acto declarativo cuando *“reconoce derechos y deberes ya existentes, estos es, anteriores a su celebración, y, por eso, sus efectos jurídicos son retroactivos”.* Por lo que, según sus características, dichos actos se limitan únicamente a reconocer una situación jurídica ya existente antes del acto.

Teniendo en consideración ambas definiciones somos de la opinión que los Certificados constituyen un acto declarativo al ser el instrumento mediante el cual se reconoce a un ciudadano como residente de un determinado Estado. En ese sentido, dicho ciudadano ya habría contado con la condición de residente previo al acto y es mediante el Certificado que se legitima dicha condición para poder acceder a una determinada situación, que en este caso está representada por los beneficios de un CDI.

Cabe mencionar que, si se estableciera que la emisión de dichos Certificados tuviese un carácter constitutivo, ello desconocería el rango legal de los mismos, permitiéndoinconstitucionalmente que una formalidad prevista en una norma reglamentaria pueda contravenir lo establecido en un tratado. En ese sentido, ningún reglamento puede establecer requisitos constitutivos para el acceso a los beneficios de un tratado, ya que sería contrario al artículo 118 de la Constitución.

Dicho eso, a efectos de preservar su validez en el ordenamiento jurídico, el requisito establecido por el DS No.090-2008-EF debe ser entendido como una formalidad cuyo único propósito es el de **acreditar la calidad de residente de un Estado con el que Perú haya suscrito un Convenio.**

Dicha postura ha sido previamente adoptada mediante Acuerdo de Sala Plena No.2020-10 (22-07-2020) mediante el cual se buscaba determinar si correspondía exigir contar con el Certificado al momento de contabilizar el gasto o costo a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en los CDI en virtud del supuesto previsto por el segundo párrafo del artículo 76 de la LIR.

Previo al analizar el pronunciamiento vertido en el mencionado Acuerdo de Sala Plena, cabe mencionar que la norma en cuestión no se encuentra vigente a la fecha. En efecto, el segundo párrafo del artículo 76 de la LIR fue derogado mediante Decreto Legislativo No.1369, publicado el 2 agosto 2018 y vigente desde el 1 de enero de 2019.

En ese sentido, la materia analizada en el Acuerdo de Sala Plena se circunscribe al período en el que el segundo párrafo de la referida norma estuvo vigente, es decir hasta el 31 de diciembre de 2018.

En el acuerdo de Sala Plena los vocales se remitieron al artículo 2 del DS No.090-2008-EF y al artículo 76 de la LIR, el cual en su primer párrafo establece la obligación de retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el CT para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de la LIR, para todas aquellas personas o entidades que “paguen o acrediten” a beneficiarios ND RFP de cualquier naturaleza.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 76 señala que aquellos contribuyentes que “contabilicen como gasto o costo” las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de ND, **deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los ND.**

En ese sentido, proceden a analizar si en el supuesto en el cual no se cumple con lo establecido en el segundo párrafo, corresponde exigir que se cuente con el Certificado al momento de contabilizar el gasto o costo cuando no se haya efectuado la retención, para poder aplicar los beneficios contemplados en el CDI.

Los vocales mencionan las Resoluciones No.05934-5-2019 y 06252-5-2019 del TF, en las cuales concluyen que sí se requiere contar con el Certificado al momento de registrar contablemente el gasto o costo. Sin embargo, consideran posible una segunda interpretación, motivo por el cual, en virtud de lo dispuesto en el artículo 154 del Texto Único Ordenado del CT, aprobado por DS No.133-2013-EF, llevan a conocimiento de la Sala Plena del TF aquella segunda posible interpretación.

Respecto al instituto de la retención, se hace referencia a las Resoluciones Nos.06942-1-2002, 05020-4-2017, 02456-1-2018 y 05125-9-2018, relacionadas a la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del CT (no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley) estableciendo que no abonar el monto equivalente a la retención en los plazos previstos para las obligaciones de periodicidad mensual, no genera la referida infracción. Ello se sustenta en que *“la obligación de abonar un importe equivalente a la retención no supone la obligación de efectuar retención alguna”*, por lo que no se tiene la calidad de deudor tributario *“al no haber actuado como agente de retención”*.

En esa línea, en el referido Acuerdo, el Tribunal establece que, de la revisión del DS, se aprecia que no se ha recogido disposición alguna respecto a los casos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 76 de la LIR, por lo que no podría exigirse el cumplimiento de una disposición no prevista en el citado Decreto (contar con el Certificado al momento de contabilizar el gasto o costo) para acceder a la aplicación de los beneficios de un CDI.

Asimismo, el TF señala que el segundo párrafo del artículo 76 fue incorporado mediante el Decreto Legislativo 945, publicado el 23 de diciembre del 2003, lo cual es previo a la emisión del DS que regula las formalidades de los Certificados, por lo que, si hubiera querido abarcar dicho supuesto, lo hubiera hecho de manera expresa.

En ese sentido, el TF afirma que, debido a que el DS No.090-2008-EF no regula el supuesto establecido en el segundo párrafo del artículo 76 de la LIR, no corresponde exigirlo.

Sin embargo, no exigir al sujeto que contabiliza el gasto o costo contar con el Certificado al momento del registro contable, no implica que éste no deba sustentar el otorgamiento de los beneficios previstos en el CDI con el respectivo Certificado. Asimismo, si el Certificado es emitido posteriormente a la fecha del registro contable del gasto o costo, tampoco invalida la calidad de residente por el periodo que se señale.

En ese sentido, en el Acuerdo de Sala Plena se concluye que a efectos de poder aplicar los beneficios contemplados en el CDI **no corresponde exigir que se cuente con el Certificado al momento de contabilizar el gasto o costo.**

Pese a que, como se mencionó anteriormente, el segundo párrafo del artículo 76 de la LIR fue derogado, consideramos pertinente traer a colación dicha formalidad exigida previamente por la normativa peruana para la aplicación de los beneficios de un CDI.

A tal efecto, procederemos a analizar la aplicación de las diversas normas que regulan los CDI en virtud del principio de jerarquía normativa.

- **Ubicación del DS No.090-2008-EF en la pirámide jurídica nacional**

Como se mencionó inicialmente, el TC ha establecido la pirámide jurídica nacional y los criterios rectores de la misma. En ese sentido, con la finalidad de realizar una correcta aplicación de las normas, cuando estas parezcan entrar en contradicción o cuando exista duda alguna en su aplicación, nos debemos remitir a su posición dentro de la estructura jurídica establecida.



En el caso bajo análisis, son 2 las normas en cuestión: el DS No.090-2008-EF y el CDI Perú – Brasil.

En primer lugar, el DS No.090-2008-EF es una norma de rango reglamentario dentro del ordenamiento jurídico peruano, el cual ha sido emitido por el Poder Ejecutivo y tiene como finalidad, de acuerdo con su Exposición de Motivos, reglamentar i) la finalidad del Certificado emitido por un Estado con el cual el Perú haya suscrito un CDI, ii) su validez y iii) la emisión de los Certificados por parte de SUNAT, **manteniendo coherencia con el ordenamiento jurídico nacional.**

En segundo lugar, se encuentra el CDI Perú – Brasil, el cual tiene rango de Ley, por lo que, en virtud del principio de jerarquía normativa, el DS No.090-2008-EF se encuentra sujeto y condicionado al CDI, conforme lo estipula el artículo 118 de nuestra Constitución<sup>12</sup>.

En esa misma línea García de Enterría y Ramón (2005) precisan que *“El deber de observancia de la Ley y de correlativa inaplicación del Reglamento que la infringe alcanza también -es forzoso repetirlo frente a las creencias habituales- a los mismos funcionarios administrativos (...). No están, pues, obligados a aplicar los Reglamentos ilegales en todo caso, porque ello supondría reconocer en los Reglamentos un deber de observancia superior a la ley”*. P.78

Si bien en la pirámide jurídica, las normas de rango reglamentario se encuentran por encima de otras normas administrativas, como resoluciones ministeriales o directivas, se encuentran por debajo de las leyes, de las normas constitucionales y de los tratados internacionales.

En ese sentido, independientemente de las formalidades establecidas por el Decreto en cuestión, el Certificado que reglamenta tiene naturaleza declarativa y no constitutiva de derechos. Por ese motivo, no tendría sentido que los beneficios previstos en el CDI Perú – Brasil estén condicionados a requisitos adicionales previstos en la legislación local.

Afirmar lo contrario sería ir en contra del mencionado principio de jerarquía normativa, al tener el CDI rango de ley, por lo que, a efectos de preservar su validez en el ordenamiento jurídico,

---

<sup>12</sup> El numeral 8 del artículo 118 de la Constitución establece que *“corresponde al Congreso de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas (...)”*.

la exigencia del Certificado debe ser entendido como una formalidad cuyo propósito es acreditar la calidad de residente de un Estado con el cual el Perú ha celebrado un convenio.

### 3.3.3 Análisis del caso en concreto

Teniendo en cuenta que en el acápite anterior señalamos las razones por las cuales consideramos que la exigencia contenida en el DS No.090-2008-EF, referida a la oportunidad de emisión y entrega del Certificado, no debe limitar la aplicación del CDI Perú - Brasil ya que ello representaría una vulneración a los principios de jerarquía normativa y al de “*pacta sunt servanda*”, analizaremos los argumentos sostenidos por la SUNAT, el TF, el PJ y la Corte Suprema.

Tal y como se mencionó previamente, en virtud del artículo 27 del CDI Perú – Brasil, las autoridades competentes de ambos estados tienen la facultad de establecer los procedimientos para la implementación del CDI, especialmente en lo que respecta a los requisitos formales que deben cumplir los residentes de un Estado Contratante para acceder a los beneficios fiscales en el otro Estado Contratante.

Por su parte, el DS No.090-2008-EF tiene como **finalidad validar la condición de residentes** de todos aquellos ciudadanos domiciliados en países con los cuales el Perú haya suscrito un Convenio, lo cual, como ya se mencionó es el requisito clave para poder acceder a los beneficios establecidos en dicho Convenio.

Interpretar la mencionada facultad como una especie de “carta libre” para que cada país pueda establecer requisitos antojadizos que se extralimiten a la finalidad de validar la condición de residentes de los ciudadanos resultaría un sin sentido.

Ello no solo por la vulneración de todos los principios que ya hemos mencionado, sino porque haría que la celebración de tratados pierda el sentido para ambos países, al limitar su aplicación a requisitos más allá de los pactados por las partes contratantes. En ese sentido, **coincidimos con FITESA PERÚ y la Corte Suprema, al considerar que tanto la AT como las Salas de primera y segunda instancia hacen una interpretación errónea del artículo 27 del CDI Perú - Brasil.**

Asimismo, **tanto el Juzgado como la AT, al avalar mediante su interpretación el requisito temporal del mencionado DS, dotan a dicho requisito de un carácter constitutivo.** En ese sentido, la única manera de poder preservar dicho reglamento en el ordenamiento es estableciendo un límite a las exigencias para poder acceder a los beneficios previstos por el CDI Perú - Brasil y no enervando su acceso con una norma que, de ser interpretada como un acto constitutivo, no debería prevalecer en el ordenamiento jurídico.

Cabe mencionar que, lo que realmente se debería de cuestionar en torno a un Certificado es si el ND logra o no acreditar su calidad de residente. Sin embargo, **ni la Sala Superior ni la AT cuestionan la calidad de residente del ND,** centrando únicamente la materia controvertida a determinar si corresponde aplicar o no una multa por el incumplimiento de una formalidad.

Por su parte, tanto **el PJ como la AT desconocen la aplicación de la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria (en adelante, “JOO”) contenida en la RTF No.3701-9-2020** utilizada para resolver el caso vertido en la RTF No.4157-1-2020. Independientemente de que, al tener dicho carácter, el criterio contenido en ella debe regir a nivel de toda la AT, dicho pronunciamiento no fue considerado incluso cuando fue aportado por FITESA PERÚ al Expediente, vulnerando así el principio de “*iura novit curia*”.

Asimismo, contraviene lo estipulado en el artículo 154 del CT, el cual establece expresamente la obligatoriedad de la aplicación de la JOO para todos los órganos de la AT.

En ese sentido, no podría desconocerse el criterio vertido en la mencionada jurisprudencia, ya que, además de ser de obligatoria aplicación para la AT, resulta fuente del procedimiento administrativo al haber sido emitida por el TF y al haber cumplido con los requisitos que la ley establece, como lo es establecer criterios interpretativos y haber sido debidamente publicada.

Por lo previamente mencionado, el Juzgado, al desconocer que el artículo 12 del CDI Perú - Brasil no condiciona a los beneficios del convenio (tasa reducida del 15%) a la presentación del Certificado a la fecha del pago de la retención, dota de carácter constitutivo a las formalidades establecidas mediante el DS No.090-2008-EF, lo cual además de vulnerar el principio de legalidad, carece de sentido ya que la finalidad del mismo, es decir **la acreditación de la condición de residente, ya ha sido cumplida y en ningún momento ha sido cuestionada.**

Adicionalmente, al momento de desconocer la aplicación de la JOO, el Juzgado señala que estas no se contraponen al criterio contenido en la Resolución impugnada, concluyendo que no resultan vinculantes. Así, el Juzgado parece ignorar que las Resoluciones vinculadas a la JOO pertenecen a un caso de FITESA PERÚ, en el cual el Tribunal sustentó su fallo en base a dicha jurisprudencia y reconoció la aplicación de los beneficios del Convenio incluso cuando los Certificados contaban con una fecha posterior al pago de la renta. Ello evidencia **el cambio de criterio del TF, obligando a que la AT se adscriba y se rija por dicho criterio.**

Cabe mencionar que, en la citada jurisprudencia, el Tribunal fue explícito al indicar que independientemente de la fecha de emisión, los Certificados siempre certifican la calidad de residente de los ND por periodos anteriores a su fecha de emisión, por lo que resulta irrelevante cuando se emite, siendo lo principal certificar si en el periodo que la empresa alega se pueda acreditar la calidad de residente.

Frente a las Resoluciones Nos.4157-1-2020 y 3701-9-2020 resulta un sin sentido que el Juzgado niegue la identidad del caso presentado con el caso de FITESA PERÚ. Aunado a ello, al momento de emitir su pronunciamiento, el Juzgado no analiza el nuevo criterio y se limita a indicar que no resultaba vinculante, sin motivar su apartamiento de dichos criterios.

Ante dicha vulneración a la seguridad jurídica, resulta pertinente citar a Torres (2008), quien afirma que *“el magistrado que resuelve casos semejantes en forma diferente, sin motivar las razones por las que toma tal decisión, degenera gravemente la administración de justicia, contraviene los deberes propios de su cargo que lo obligan a actuar con imparcialidad e independencia, sometiéndose únicamente a la Constitución y a la Ley; es un magistrado que carece de los méritos o condiciones exigidos por la dignidad del cargo, lo que lo desmerece en el concepto público, porque al resolver casos iguales en forma diferente en vez de generar confianza determina que la comunidad desconfíe del sistema de justicia”*. Pár.7

Como se mencionó anteriormente, la finalidad del Certificado es acreditar la condición de residente de un sujeto ND residente de un país con el que Perú haya celebrado un Convenio. En el caso bajo análisis, dicha finalidad se vio cumplida, tanto es así que, como ya se mencionó, la calidad de residente jamás fue cuestionada por la AT ni por ninguna de las instancias judiciales. En ese sentido, no correspondería inaplicar los beneficios dados por un Convenio,

considerando el rango normativo que posee, frente a los requisitos impuestos por vía reglamentaria.

En línea con el hecho de que la condición de residencia ya había sido acreditada, **el Juzgado debió evaluar y priorizar la finalidad de la norma, más allá de las formalidades exigidas por esta.** Por ello, siguiendo el fallo contenido en la Casación No.1058-2020, la Corte Suprema, en virtud de una interpretación finalista, dejó de lado los requisitos formales al ver cumplida la finalidad de la norma bajo análisis en dicho caso.

Sobre dicho caso, la Corte Suprema, en virtud del principio de proporcionalidad señaló que ningún derecho fundamental tiene la condición de absoluto, ya que este podría restringirse cuando una limitación del elemento no esencial del derecho tenga un fin legítimo, sea idóneo y necesario para conseguir tal finalidad.

Así, verificó el cumplimiento de la finalidad de la norma, lo cual se condice con los principios de razonabilidad y verdad material previstos en el Título Preliminar de la Ley No.27444.

En el caso bajo comentario, la AT pretendía desconocer el gasto y/o costo de un contribuyente frente al incumplimiento de un requisito formal, como es el caso de FITESA PERÚ. Frente a ello, la Sala Superior, como se mencionó, priorizó la finalidad de la norma, como debió ser en el caso de FITESA PERÚ, ya que, además de los múltiples argumentos antes expuestos: i) el cumplimiento extemporáneo del requisito no enerva la tasa reducida del CDI (como lo evidencia el artículo 2 del referido DS), ii) la condición de residente jamás fue cuestionada y, por el contrario, fue acreditada en el periodo en cuestión, iii) no se puede condicionar el beneficio de un tratado internacional a un requisito constitutivo establecido por un reglamento interno, más aún si el mismo tratado no establece ningún requisito o condición adicional.

Por lo previamente expuesto, consideramos que adoptar una postura contraria a la de FITESA PERÚ y a la de la Corte Suprema resultaría una incorrecta aplicación del Derecho, al vulnerar además de presupuestos lógicos, la norma máxima de nuestro ordenamiento jurídico.

## CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta los hechos analizados y los fundamentos presentados a lo largo de este informe, a continuación, se presentan nuestras conclusiones:

### Respecto al problema jurídico No.1:

1. Bajo los distintos métodos de interpretación jurídica se tiene que las comisiones pagadas por FITESA PERÚ a sus proveedores ND no constituyen RFP en aplicación del art. 9 c), principalmente, porque no corresponden a un capital puesto en explotación. Por ello, FITESA PERÚ no estaba obligada a efectuar ninguna retención.
2. La SUNAT, el TF y el PJ, al aplicar los métodos de interpretación literal e histórico, realizan interpretaciones erróneas respecto al alcance del art. 9 c) y sustentan sus posiciones en definiciones que no constituyen fuente de Derecho. Asimismo, utilizan los términos “patrimonio” y “capital” de manera indistinta, lo que altera el sentido del supuesto contemplado en el inciso c) y provoca que la operación de garantía sea incluida.
3. La SUNAT debió probar que las rentas obtenidas por los proveedores ND provienen de un capital puesto en explotación. Sin embargo, vemos que tanto la SUNAT, el TF como elPJ, evaden analizar la verdadera naturaleza jurídica de la garantía y únicamente se remiten a que dicha operación califica como un “crédito indirecto”.
4. Dado que el legislador, aun teniendo la facultad derivada de la autonomía del Derecho Tributario, no estableció una definición específica del término “garantías”, correspondía a la Corte Suprema remitirse a lo establecido en el artículo 1868 del CC.

En ese sentido, la Corte Suprema debió emplear los métodos propios de la interpretación jurídica y no recurrir a técnicas de integración normativa. En consecuencia, resulta errónea la utilización de las definiciones contenidas en el Glosario SBS y en el “Manual de Contabilidad”, dado que no son fuente de Derecho Tributario.

## Respecto al problema jurídico No.2:

1. Bajo el principio de jerarquía normativa y *pacta sunt servanda*, correspondía la aplicación de la tasa del 15% toda vez que la fecha de emisión del Certificado no impide la aplicación de los beneficios previstos en el CDI Perú – Brasil.
2. El requisito establecido en el artículo 2 del DS No.090-2008-EF, referido a la oportunidad de emisión y entrega del Certificado, representa una vulneración a los principios de jerarquía normativa y *pacta sunt servanda*. Ello debido a que i) se exige mediante una norma interna un requisito adicional a los señalados en el CDI y ii) la norma que lo exige tiene rango reglamentario, mientras que los CDI tienen rango de ley.
3. La finalidad de exigir un Certificado en el contexto de los CDI es la acreditación de la calidad de residente del ND en uno de los países partícipes del Convenio, por lo que resulta irrelevante cuándo se emite, siendo lo principal certificar si en el periodo que el contribuyente alega se pueda acreditar la calidad de residente. Es dicha naturaleza declarativa la característica que permite preservar su validez en el ordenamiento jurídico.
4. Tanto la AT como las Salas de primera y segunda instancia hacen una interpretación errónea del artículo 27 del CDI Perú - Brasil. Si bien el artículo 27 del CDI Perú – Brasil faculta a ambos Estados Contratantes a establecer los procedimientos para la implementación del CDI, especialmente en lo que respecta a los requisitos formales para acceder a sus beneficios fiscales, bajo ningún supuesto debe interpretarse que la mencionada facultad alcanza el establecimiento de requisitos constitutivos de derecho.
5. Consideramos que, ante la cuestionada interpretación realizada tanto por las instancias administrativas como por aquellas judiciales, resultaba evidenciada la necesidad de contar con criterios rectores para la aplicación de los principios constitucionales de jerarquía normativa, *pacta sunt servanda* y el correcto tratamiento de los CDI en el Perú. Ello con la finalidad de establecer reglas que doten de seguridad jurídica, jurisprudencia uniforme y eviten la vulneración de principios fundamentales del Derecho y para evitar pronunciamientos contradictorios como sucedió en el caso de FITESA PERÚ.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Anchondo, V. (2012) “*Métodos de Interpretación jurídica*”. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México. <https://biblat.unam.mx/hevila/Quidiuris/2012/vol16/3.pdf>
2. Basallo, C. (2008) “*El método de imputación para evitar la doble imposición en el CDI modelo OCDE frente a la ley del Impuesto a la Renta a propósito de la limitación temporal contenida en la legislación interna. CDIs convenios para evitar doble imposición tributaria*”. IFA Grupo Peruano. p. 389 - 407.
3. Calderón Carrero, J.M. (1997) “*La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*” - MC Graw -Hill - p. 109
4. Castillo Vargas, J. (2009). “*Tributación y derecho. Liber in memoriam*” - Palestra.
5. García de Enterría, E. & Fernández, T.R (2005). “*Curso de Derecho Administrativo I*”. Decimosegunda edición. Madrid: Civitas Ediciones, 2005, p. 78
6. García Mullín, R (1978). “*Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*”. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos.
7. Haba, E. (1979). “*Apuntes sobre el lenguaje jurídico: de la lengua común a la letra de las leyes*”. En Revista de Ciencias Jurídicas, San José de Costa Rica, No.37, p. 18.
8. KPMG. (2019). Circular No.507- “*Comparativo de Convenios para evitar la doble imposición Tributaria (CDI) suscritos por Perú*”. KPMG <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pe/pdf/Circulares/2019-09-24- Circular-No-507.pdf>
9. Medrano, H. (2018). “*Derecho Tributario Impuesto a la Renta aspectos significativos*”. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018, pp.17-23.



10. Naciones Unidas. (2011) “*Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Naciones Unidas*”. [https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)
11. OCDE. (2010) “*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*”. Instituto de Estudios Fiscales, 89-97. <https://www.globoal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDEversi%C3%B3n-abreviada.pdf>
12. Polo Chiroque, R. “*Criterio de conexión para determinar la fuente de la renta en el caso de finanzas en el exterior*”. *Análisis Tributario*, Vol. XXXII No.379, agosto 2019.
13. Puente y Lavalle, M. de la. (2004). “*El contrato de garantía*”. *THEMIS Revista De Derecho*, (49), pp.205-208. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8576>.
14. Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23. ed., versión 23.7 en línea. <https://dle.rae.es> (junio 2024).
15. Siles, H. (2010). “*Derecho Tributario Internacional y Doble Imposición*” Editorial Jurídica.
16. Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (2015). “*Glosario de Términos e Indicadores Financieros*”, <https://intranet2.sbs.gob.pe/estadistica/financiera/2015/Setiembre/SF-0002se2015.PDF>
17. Texto Único Ordenado del Código Tributario (2013). Decreto Supremo No.133-2013-EF. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682696>
18. Torres Vásquez, A (2008). “*La jurisprudencia como fuente del derecho*”. Estudio Aníbal Torres Abogados
19. Ventura, Z. (2021). “*¿Cuáles son los parámetros interpretativos que limitan la aplicación de las presunciones legales en la Ley N° 29497?*” VII Congreso Nacional. Sociedad

Peruana de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. <https://www.spdtss.org.pe/wp-content/uploads/2021/10/Congreso-Nacional-VII-Full-649-669.pdf>

20. Villagra, R. (2008) “*Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con énfasis en los convenios vigentes en el Perú*” Manual: CDI - CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. IFA PERU. (pp. 15 - 287).
21. Vidal, F. (2011) “*El acto jurídico*”. Gaceta Jurídica, 8va Edición (2011), p75.
22. Riofrío, J. C., (2020). “*Alcance y límites del principio de jerarquía. Criterios para jerarquizar derechos, valores, bienes y otros elementos*”. Derecho PUCP, (84), 189-222. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.202001.007>
23. Rubio Correa, M. (2009), “*El sistema jurídico: Introducción al derecho*”. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
24. Ruiz de Castilla, F. (2017). “*Derecho Tributario: temas básicos*”. Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. [https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170670/11%20Derecho%20tributario%20con%20sello.pdf?fbclid=IwAR2iaxm6skk2zUraENT\\_S-mL6BvjPmSZVxqdJ9V0ENTzMZgxf8-B1kHGQQ](https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170670/11%20Derecho%20tributario%20con%20sello.pdf?fbclid=IwAR2iaxm6skk2zUraENT_S-mL6BvjPmSZVxqdJ9V0ENTzMZgxf8-B1kHGQQ)
25. Zuzunaga, F. (2008). “IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA. Tema 2: Convenios para evitar la doble imposición” - p. 3.