

## **INFORME N.º 0187-2015-SUNAT/5D0000**

### **MATERIA:**

A propósito de la modificación del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta dispuesta por el Decreto Legislativo N.º 1112<sup>(1)</sup>, se consulta lo siguiente, acerca de los ajustes de precios de transferencia aplicables a las transacciones efectuadas a título gratuito:

1. En el supuesto de un contratista domiciliado en el país que ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos, por el que se encuentra sujeto al régimen impositivo del Impuesto a la Renta vigente antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112, al cual un sujeto no domiciliado sin establecimiento permanente en el país le ha prestado servicios gratuitos, se consulta:
  - a) ¿Resulta aplicable al referido contratista la modificación al inciso c) de dicho artículo, en el extremo que dispone que tratándose de transacciones a título gratuito, en el caso de rentas de sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste correspondiente, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva?
  - b) Si la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, ¿es posible efectuar una retención sobre un servicio gratuito, es decir, respecto del cual no hay contraprestación? Como consecuencia del ajuste del valor de dichas transacciones de acuerdo con el inciso c) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, ¿cómo quedaría la responsabilidad del contratista de efectuar retenciones al no domiciliado por las transacciones a título gratuito que realiza con éste?
  - c) De no ser viable poder efectuar una retención sobre un servicio gratuito, ¿habría forma de que el sujeto domiciliado exija el pago de la retención al sujeto no domiciliado?
  - d) De no ser viable poder exigir el pago de la retención al sujeto no domiciliado sobre un servicio gratuito, ¿se estaría creando una carga tributaria nueva al contratista? ¿Esto no afectaría la estabilidad tributaria a la que está sujeto dicho contratista al amparo de lo previsto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y en el Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos?

---

<sup>1</sup> Que, de acuerdo con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1112, publicado el 29.6.2012, entró en vigencia a partir del 1.1.2013, con excepción de la modificación al inciso g) del citado artículo.

2. En el supuesto de financiamientos gratuitos otorgados por sujetos no domiciliados a favor de sujetos domiciliados en el país, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1112, se consulta:
  - a) Considerando que en un financiamiento gratuito no media retribución o pago alguno, ¿cuándo se debe entender devengado el presunto gasto al que se refiere el numeral 2.2 del inciso c) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿Cuál sería el criterio aplicable? ¿Se debe utilizar el devengado contable?
  - b) En el marco del inciso c) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en el supuesto que el gasto presunto deba ser devengado de manera mensual o anual, ¿cuándo y cómo deberá declararse el ajuste?
  - c) En el supuesto que el presunto gasto se entienda devengado de manera mensual o anual, ¿cuándo y cómo deberá pagar el responsable el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste establecido en el inciso c) del artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta? ¿Cuál sería la base legal que regula tal obligación de pago? ¿Se aplicarían las mismas reglas a las que se refiere el artículo 76º de esta ley?

#### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias, (en adelante, “la LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, “el Reglamento”).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, “TUO del Código Tributario”).
- Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 042-2005-EM, publicado el 14.10.2005 y normas modificatorias, (en adelante, “la LOH”).
- Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 32-95-EF, publicado el 1.3.1995 y normas modificatorias, (en adelante, “Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria de la LOH”).

#### **ANÁLISIS:**

1. El primer párrafo del artículo 48º de la LOH establece que los contratistas estarán sujetos al régimen tributario común del Impuesto a la Renta, a las

normas específicas que en esa ley se establecen y se regirán por el régimen aplicable vigente al momento de la celebración del Contrato<sup>(2)</sup>.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del artículo 63° de la citada ley, el Estado garantiza a los contratistas que los regímenes cambiarios y tributarios vigentes a la fecha de celebración del Contrato, permanecerán inalterables durante la vigencia del mismo, para efectos de cada Contrato.

Por su parte, el artículo 2° del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria de la LOH establece que los beneficios y garantías que la Ley y dicho Reglamento conceden a los Contratistas son de aplicación a las Actividades del Contrato; precisándose que, si las actividades complementarias a que se refiere el literal c) del artículo 1° de esa norma generasen ingresos para el Contratista provenientes de servicios prestados a terceros, estos ingresos no estarán sujetos a tales beneficios y garantías<sup>(3)</sup>.

Además, el artículo 4° del mencionado Reglamento dispone que mediante la garantía de estabilidad tributaria, el Contratista quedará sujeto únicamente al régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del Contrato, no siéndole de aplicación los tributos que se establezcan con posterioridad a dicha fecha, ni los cambios que se efectúen en el hecho generador de la obligación tributaria, la cuantía de los tributos, las exoneraciones, beneficios, incentivos e inafectaciones, con excepción de lo establecido en el artículo 17<sup>(4)</sup>.

Como fluye de las citadas normas, la garantía de estabilidad tributaria bajo análisis alcanza a las actividades del Contratista a que se refiere el artículo 2° del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria de la LOH; siendo

---

<sup>2</sup> Al respecto, el Directorio de PERUPETRO S.A. ha aprobado el Modelo de Contrato de Licencia para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos (disponible en <http://www.perupetro.com.pe>), en cuyo acápite 9.1 de la Cláusula Novena se señala que el contratista está sujeto al régimen tributario común de la República del Perú, que incluye al régimen tributario común del Impuesto a la Renta, así como a las normas específicas que al respecto se establece en la Ley N.° 26221, vigentes en la fecha de suscripción.

Agrega que el Estado, a través del Ministerio de Economía y Finanzas, garantiza al contratista el beneficio de estabilidad tributaria durante la vigencia del contrato, por lo cual quedará sujeto, únicamente, al régimen tributario vigente a la fecha de suscripción, de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de la Garantía de la Estabilidad Tributaria de la LOH, en la Ley que regula los Contratos de Estabilidad con el Estado al amparo de las Leyes Sectoriales – Ley N.° 27343, en lo que corresponda, y en la Ley de Actualización en Hidrocarburos – Ley N.° 27377.

<sup>3</sup> Añade que la garantía de estabilidad tributaria alcanza a las actividades establecidas en el párrafo citado, en las que se incluyen los ingresos provenientes de la venta o exportación del hidrocarburo extraído, en el caso del Contrato de Licencia, o la retribución del servicio prestado en caso de Contrato de Servicios, así como, por excepción, a los ingresos por venta o exportación no habitual de bienes que dejen de estar en uso para efectos del Contrato.

<sup>4</sup> Según el cual, la garantía de estabilidad tributaria a que se refiere el artículo 63° de la LOH, con relación al Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal y a cualquier otro Impuesto al consumo, garantiza al contratista la naturaleza trasladable, así como el Régimen aplicable a las exportaciones y la exoneración a la importación a que se refiere el artículo 56° de dicha ley.

que el efecto de dicha estabilidad tributaria es que el referido Contratista queda sujeto al *régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del contrato respectivo* y por el plazo de vigencia del mismo.

2. Ahora bien, todo “régimen impositivo” incluye el conjunto de disposiciones legales que regulan el tratamiento del impuesto de que se trate en lo concerniente al hecho imponible, base imponible, alícuota, beneficios y otros conceptos que inciden en la determinación y pago del impuesto en cuestión<sup>(5)</sup>, sea que las mismas tengan una naturaleza temporal o definitiva o que se encuentren contenidas en un mismo cuerpo normativo o en normas conexas.

Al respecto, es pertinente indicar que en el Informe N.º 014-2004-SUNAT/2B0000 se ha señalado que “(...) *la estabilización del régimen tributario busca dar seguridad jurídica al inversionista, por lo que su carga tributaria se ve congelada durante un lapso de tiempo preestablecido por Ley. En esta medida, se puede afirmar, como regla general, que la estabilidad sólo alcanza al régimen tributario del contribuyente y no al de terceros (...)*”<sup>(6)</sup>.

De lo antes expuesto, se tiene que los contratos de estabilidad tributaria otorgan garantías de estabilidad que no permiten modificar la carga tributaria propia del contribuyente por un período determinado, asegurándose que dentro de dicho período las normas existentes no serán variadas, en su beneficio o perjuicio, con la finalidad de permitirle conocer por anticipado el régimen impositivo que se le aplicará.

Así pues, toda vez que lo que se estabiliza es la carga tributaria propia del contribuyente y no la de terceros, nada obsta para que las normas que establezcan la responsabilidad de pagar el impuesto de terceros se apliquen también a quienes hayan estabilizado su régimen tributario antes de la entrada en vigencia de dichas normas.

Una de esas normas es la contenida en el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32º-A de la LIR, de acuerdo con el cual, tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el referido ajuste, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.

---

<sup>5</sup> Nótese que el artículo 4º del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la LOH, antes citado, empieza disponiendo que, mediante la garantía de estabilidad tributaria, *el Contratista quedará sujeto únicamente al régimen impositivo vigente a la fecha de suscripción del Contrato* (enunciado general); y añade que, por ende, *no le es de aplicación los tributos que se establezcan con posterioridad a dicha fecha, ni los cambios que se efectúen en el hecho generador de la obligación tributaria, la cuantía de los tributos, las exoneraciones, beneficios, incentivos e inafectaciones* (enunciado específico que, se entiende, no tiene carácter taxativo).

<sup>6</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

3. Nótese que, tratándose de transacciones a título gratuito de las que resulten ajustes previstos en las normas de precios de transferencia aplicables a sujetos no domiciliados, se ha constituido como responsable de pagar el Impuesto a la Renta correspondiente a aquel que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.

Al respecto, cabe indicar que el hecho de que se haya atribuido la responsabilidad de pagar el impuesto en cuestión a quien hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva, no supone que se le haya otorgado a este, por dicha operación, la condición de contribuyente del Impuesto a la Renta, ya que esta condición la tiene quien, en este supuesto, hubiese percibido la aludida contraprestación si la transacción no hubiera sido pactada a título gratuito, el que, en relación con el pago de dicho impuesto, es responsable por deuda propia.

En consecuencia, en el supuesto bajo análisis, el sujeto domiciliado en el país será responsable solidario<sup>(7)</sup> del Impuesto a la Renta correspondiente al sujeto no domiciliado, al no haberse excluido a este como deudor de la obligación tributaria surgida de la transacción a título gratuito que realiza y de los ajustes previstos en las normas de precios de transferencia.

Ello implicaría que con la obligación establecida por el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32<sup>o</sup>-A de la LIR, tratándose de transacciones a título gratuito de las que resulten ajustes previstos en las normas de precios de transferencia aplicables a sujetos no domiciliados, se habría constituido como responsable solidario a quien hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva<sup>(8)</sup>; lo cual no le generaría a este una carga impositiva que debe soportar, por cuanto luego de cumplida la prestación tributaria se generaría una obligación de tipo civil<sup>(9)</sup> en la que aquel ostentaría la condición de acreedor respecto del contribuyente, quien le respondería como deudor<sup>(10)</sup>.

---

<sup>7</sup> Como es conocido, “el responsable solidario es el deudor tributario por cuenta ajena que se encuentra obligado a cumplir con la prestación “al lado de” el contribuyente. La particularidad de este tipo de responsabilidad consiste en que no se excluye al contribuyente como deudor tributario”.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y otros. Código Tributario, doctrina y comentarios. Pacífico editores. Lima, 2014. Tercera edición. Vol. I. Pág. 306.

<sup>8</sup> Ello guardaría concordancia con el hecho de que la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1124, publicado el 23.7.2012, y el numeral 4 de la parte I Precios de Transferencia de su exposición de motivos, que aluden a lo previsto en el referido quinto párrafo, tenga como epígrafe la “responsabilidad solidaria”.

<sup>9</sup> Cabe indicar que el artículo 1260° del Código Civil (promulgado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias), establece que la subrogación opera de pleno derecho a favor, entre otros, de quien paga una deuda a la cual estaba obligado, indivisible o solidariamente, con otro u otros.

<sup>10</sup> En relación con ello, Moreno De La Cruz y Velásquez López Raygada indican que “El responsable es un deudor tributario que junto con el obligado principal -contribuyente o sustituto- responde de la deuda tributaria de estos últimos. La obligación del responsable no deriva del hecho imponible sino de una obligación conexa a él, que se crea por ley a efecto de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal”.

4. Además, debe tenerse en cuenta que el presupuesto de la norma contenida en el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32°-A de la LIR es que existan ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, por lo que corresponde determinar si en el supuesto de una operación en la cual un sujeto no domiciliado sin establecimiento permanente en el país ha prestado servicios a título gratuito a un contratista que ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos, por el que se encuentra sujeto al régimen impositivo del Impuesto a la Renta vigente antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112, procede efectuar los ajustes previstos en las normas vigentes de precios de transferencia a aquel sujeto.

Sobre el particular, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR, con la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N.º 1112, las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición; sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el inciso c) de dicho artículo.

Dicho inciso c) señala que sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando éste determinase en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia; y que a fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones -según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento de aplicar el método respectivo- genera para el Impuesto a la Renta de las partes intervinientes<sup>(11)</sup>, agregándose que el ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente; siendo que tratándose de sujetos no domiciliados, ello sólo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.

De acuerdo con las normas antes citadas, a partir de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112 se establece que el ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente y solo procederá en la

---

*Agregan que “La figura del responsable tiene como principales características las siguientes: (...) Tienen derecho de repetición respecto al obligado principal por el íntegro del adeudo pagado. Con ello se evita el enriquecimiento sin causa del contribuyente, y en especial se elude el enfrentamiento al principio de capacidad contributiva, toda vez que la obligación accesoria incide en un tercero para el cobro del tributo, sin tomar en cuenta para tal efecto la capacidad de contribuir de éste”.*

MORENO DE LA CRUZ, Lorgio y VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA, Pedro. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. En: IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Perú, 2006. Págs. 183 y 184.

<sup>11</sup> Es del caso señalar que la referencia a “las partes intervinientes” fue eliminada por el Decreto Legislativo N.º 1124, considerando que el perjuicio fiscal puede exceder el efecto en las partes intervinientes.

medida en que el valor convenido por las partes determinase en el Perú un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia<sup>(12)</sup>, siendo que para ello únicamente se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, genere la transacción que sea sujeto de evaluación.

Al respecto, cabe señalar que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 1112, se ha indicado que *“(…) el menor Impuesto que se determinará considerará el efecto tributario en todos los sujetos intervinientes en la transacción”*, agrega que *“para determinar si existe un menor Impuesto en el país como consecuencia de que el valor convenido difiere del que resultaría en aplicación de las normas de precios de transferencia, se debe verificar el efecto que produce para el Impuesto la sobre o subvaluación de la transacción, como si ésta fuera la única que hubiese realizado en el ejercicio cada parte interviniente”*.

Corresponde determinar entonces si tratándose de una operación en la cual un sujeto no domiciliado sin establecimiento permanente en el país le ha prestado servicios a título gratuito a un contratista que ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos, por el que se encuentra sujeto al régimen impositivo del Impuesto a la Renta vigente antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112, el valor convenido por las partes determina en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia.

Sobre el particular, cabe señalar que antes de la modificación al artículo 32º A de la LIR, realizada por el Decreto Legislativo N.º 1112, su inciso a)<sup>(13)</sup> establecía que correspondía la aplicación de las normas de precios de transferencia, y por ende, el ajuste del valor convenido por las partes, entre otros<sup>(14)</sup>, tratándose de operaciones internacionales en donde concurrían dos o más países o jurisdicciones distintas.

---

<sup>12</sup> Cabe indicar que, conforme al último párrafo del inciso c) del artículo 32ºA de la LIR, cuando de conformidad con lo establecido en un convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el convenio realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país, y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la administración tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente, aun cuando con dicho ajuste se determine un menor impuesto en el país. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.

<sup>13</sup> El artículo 32ºA que contiene el referido inciso fue incorporado por el artículo 22º del Decreto Legislativo N.º 945, publicado el 23.12.2003, vigente a partir del 1.1.2004 hasta el 31.12.2012, toda vez que el 1.1.2013 entró en vigencia la modificación al inciso a) del mencionado artículo 32ºA, introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112.

<sup>14</sup> Es pertinente indicar que antes de la modificación al artículo 32ºA de la LIR, realizada por el Decreto Legislativo N.º 1112, correspondía la aplicación de las normas de precios de transferencia, y por ende, el ajuste del valor convenido por las partes, en los siguientes supuestos:

- Cuando el valor asignado en una transacción entre partes vinculadas o realizada desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta en el país, menor al que correspondía, procediéndose a ajustar dicho valor tanto para el transferente como para el adquirente, en la medida en que éstos se encontraran domiciliados o

Así pues, antes de la mencionada modificación, tratándose de operaciones internacionales en donde concurrieran dos o más países o jurisdicciones distintas, correspondía el ajuste previsto en las normas de precios de transferencia, sin que fuera necesario haberse determinado un menor Impuesto a la Renta<sup>15</sup>).

En consecuencia, corresponde que el contratista que ha suscrito el Contrato de Licencia de Hidrocarburos en mención ajuste el valor convenido con el sujeto no domiciliado que le ha prestado servicios gratuitos, dado que el artículo 32°-A de la LIR antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.° 1112, que forma parte del régimen impositivo que tiene estabilizado, establecía la aplicación de las normas de precios de transferencia, entre otros, tratándose de operaciones internacionales en donde concurrieran dos o más países o jurisdicciones distintas, sin que se haya determinado un menor Impuesto a la Renta, lo que se ha producido en el supuesto materia de análisis.

Lo antes señalado supone que, considerando el valor convenido por las partes y la norma de precios de transferencia aludida en el párrafo precedente aplicable al contratista que ha suscrito el aludido Contrato de Licencia de Hidrocarburos a que se refiere la presenta consulta, este haya reconocido, para efectos del Impuesto a la Renta, un gasto deducible derivado de dicha transacción.

En ese sentido, en el supuesto materia de la presente consulta, si respecto del sujeto no domiciliado en el país que ha prestado los servicios gratuitos, no se ha reconocido ingreso alguno y, por ende, no se ha efectuado el pago del impuesto correspondiente por dicha operación, el Impuesto a la Renta resultante, considerando ambos sujetos intervinientes en la transacción bajo análisis, resulta siendo menor que aquel que corresponde en aplicación de las respectivas normas de precios de transferencia, por lo que se cumpliría la condición referida a la existencia de un menor impuesto en el país a que se refiere el primer párrafo del inciso c) del artículo 32°-A de la LIR.

Por lo tanto, siendo que tratándose de la operación bajo análisis el valor convenido por las partes, en el contexto normativo aplicable, determina en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia, procedería efectuar los ajustes previstos en las

---

constituidos en el país, imputándose dicho ajuste al ejercicio gravable en el que se efectuó tal transacción.

- Tratándose de los supuestos antes previstos en los numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32°-A de la LIR, esto es, en las operaciones internacionales donde concurrieran dos o más países de jurisdicciones distintas; operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes fuera un sujeto inafecto, gozara de exoneraciones del Impuesto a la Renta, perteneciera a regímenes diferenciales de tal impuesto o hubiera suscrito un convenio de estabilidad tributaria; y en operaciones nacionales, en las que, al menos una de las partes hubiera obtenido pérdidas en los últimos seis ejercicios gravables; aun cuando en las mencionados operaciones no se hubiera determinado un menor Impuesto a la Renta.

<sup>15</sup> De acuerdo con el criterio establecido en el Informe N.° 157-2007-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT.



normas vigentes de precios de transferencia al sujeto no domiciliado sin establecimiento permanente en el país que ha prestado servicios a título gratuito a un contratista que ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos, por el que se encuentra sujeto al régimen impositivo del Impuesto a la Renta vigente antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112.

5. De todo lo antes señalado se tiene que, tratándose del supuesto bajo análisis, cuando un contratista ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos, por el que se encuentra sujeto al régimen impositivo del Impuesto a la Renta vigente antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112:
  - a) La estabilidad solo alcanza a la carga tributaria propia de dicho contratista y no a la de terceros.
  - b) El hecho de que el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32º-A de la LIR haya atribuido la responsabilidad de pagar el impuesto en cuestión a quien hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva, no supone que se le haya otorgado a este, por dicha operación, la condición de contribuyente del Impuesto a la Renta, ya que esta condición la tiene quien, en este supuesto, hubiese percibido la aludida contraprestación si la transacción no hubiera sido pactada a título gratuito.
  - c) La asunción de dicha responsabilidad no le generaría al Contratista una carga impositiva que debe soportar, por cuanto luego de cumplida la prestación tributaria se generaría una obligación de tipo civil en la que aquel ostentaría la condición de acreedor respecto del contribuyente, quien le respondería como deudor.
  - d) Tratándose de la operación bajo análisis, el valor convenido por las partes, en el contexto normativo aplicable, determina en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia, por lo que procede efectuar los ajustes previstos en las normas vigentes de precios de transferencia al sujeto no domiciliado sin establecimiento permanente en el país que ha prestado servicios a título gratuito a dicho contratista.

Por lo tanto, en cuanto a la pregunta del literal a) del numeral 1 del rubro “materia” del presente informe, resulta aplicable al contratista domiciliado en el país que ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos antes del 1.1.2013, la modificación al inciso c) del artículo 32º-A de la LIR introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112, en el extremo que dispone que tratándose de transacciones a título gratuito, en el caso de rentas de sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste correspondiente, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.

6. Ahora bien, en lo que se refiere a la consulta del literal b) del numeral 1 del rubro “materia” del presente informe, ya que las transacciones a título gratuito lo son precisamente porque en ellas no existe contraprestación alguna, no es factible que en tales casos se pueda efectuar ninguna retención de impuestos, toda vez que en ellos no existe importe alguno que se ha de entregar al sujeto del impuesto del cual se pueda detraer o descontar el impuesto a retener.

Justamente por la naturaleza de dichas transacciones es que el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32°A de la LIR antes citado no regula ninguna retención de impuesto, sino que establece la responsabilidad<sup>(16)</sup> de pagar este por el monto equivalente a la retención que hubiere correspondido en caso la contraprestación hubiese sido igual al importe resultante de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Por lo tanto, el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32°A de la LIR no regula una retención del Impuesto a la Renta, sino la responsabilidad<sup>(16)</sup> de pagar dicho impuesto por el monto equivalente a la retención que hubiere correspondido en caso se hubiere pagado al sujeto no domiciliado, como contraprestación, el importe resultante de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

7. Respecto a la pregunta del literal c) del numeral 1 del rubro “materia” del presente informe, considerando lo señalado en el último párrafo del numeral 3 del rubro análisis del presente informe, y toda vez que en el supuesto materia de dicha consulta el responsable de pagar el impuesto, por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste correspondiente según las normas de precios de transferencia, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva, se puede afirmar que al cumplirse con dicho pago se generaría una obligación de tipo civil en la que el sujeto domiciliado en el Perú ostentaría la condición de acreedor respecto del contribuyente no domiciliado quien le respondería como deudor.
8. En cuanto a la pregunta del literal d) del numeral 1 del rubro “materia” del presente informe, de lo señalado en los numerales 2 y 3 del presente análisis, se puede afirmar que si bien resulta aplicable la responsabilidad de pagar el Impuesto a la Renta a que alude el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32°A de la LIR<sup>(17)</sup> al contratista que ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos, por el que se encuentra sujeto al régimen impositivo del Impuesto a la Renta vigente antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.°1112, el lo:

---

<sup>16</sup> A cargo de quien hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.

<sup>17</sup> Según la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N.°1112.

- a) No le generaría a este una carga impositiva nueva que debe soportar, por cuanto luego de cumplida la prestación tributaria se generaría una obligación de tipo civil en la que dicho contratista ostentaría la condición de acreedor respecto del contribuyente quien le respondería como deudor.
  - b) No afecta la garantía de estabilidad tributaria de la LOH que corresponde al contratista pues lo que se estabiliza es la carga tributaria propia del contribuyente, la cual no se ha modificado por el establecimiento de dicha responsabilidad.
9. Por otro lado, en cuanto a las preguntas del numeral 2 del rubro “materia” del presente informe, de acuerdo con el acápite 2.2. del numeral 2 del cuarto párrafo del inciso c) del artículo 32°A de la LIR, tratándose de transacciones a título gratuito, el ajuste se imputará al período o períodos en que se habría devengado el gasto -aun cuando éste no hubiese sido deducible- si se hubiera pactado contraprestación, en el caso de rentas de sujetos no domiciliados.

De la norma citada se tiene que en el caso de transacciones a título gratuito, en las que, por aplicación de las normas de precios de transferencia, se imputa una renta a sujetos no domiciliados, al período o períodos en que se habría devengado el gasto si dichas transacciones hubieran sido a título oneroso.

Al respecto, cabe indicar que el artículo 57° de la LIR dispone que a los efectos de esta ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Añade dicho artículo que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen [conforme a su inciso a)]; y que lo mismo será de aplicación para la imputación de los gastos (según su penúltimo párrafo).

De otro lado, el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 08534-5-2001, en cuanto a los gastos por intereses devengados, ha señalado que *“(...) el interés no es más que el precio por el uso de un capital medido en función del tiempo, de donde se desprende que la causa eficiente o generadora de este gasto es el simple transcurso del tiempo. En consecuencia, los gastos financieros se deben considerar devengados al cierre de cada período, en función al tiempo en que se ha empleado el capital del acreedor, para la generación de ingresos gravados, independientemente que el pago de éstos sea exigible el pago a la fecha del balance (...)”*<sup>18</sup>.

De lo antes señalado, se tiene que en atención a la naturaleza del servicio de financiamiento, toda vez que la obligación de pagar intereses nace por el uso

---

<sup>18</sup> El mismo criterio ha sido asumido en la RTF N.º 06301-5-2003.

del dinero en el tiempo, los intereses deben ser reconocidos e imputados como gasto a cada ejercicio gravable en que se haya empleado el capital del acreedor, siendo que este es anual y finaliza el 31 de diciembre de cada año.

En ese sentido, respecto a las preguntas del literal a) del numeral 2 del rubro “materia” del presente informe, se puede afirmar que, para efecto de lo dispuesto en el acápite 2.2. del numeral 2 del cuarto párrafo del inciso c) del artículo 32°A de la LIR, el gasto por intereses imputados por un financiamiento gratuito, como resultado del ajuste del valor convenido por las partes, por aplicación de las normas de precios de transferencia, se considerará devengado por el mero transcurso del tiempo en el que se haya empleado el capital del acreedor; y que se entenderá devengado el referido gasto al cierre de cada ejercicio gravable en que se haya usado dicho capital.

10. Ahora bien, en relación con las preguntas a que se refiere el literal b) del numeral 2 del rubro “materia” del presente informe, considerando lo señalado en el numeral precedente, y que el ajuste bajo análisis conlleva una ficción legal por medio de la cual se reconoce un gasto a favor de quien haya recibido el financiamiento gratuito, el cual no puede ser reflejado en los estados financieros de las empresas sino que se sustenta en la aplicación de la norma tributaria, el gasto en cuestión derivado de la aplicación de las normas de precios de transferencia deberá declararse como un ajuste en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta<sup>(19)</sup>(<sup>20</sup>).
11. De otro lado, según lo previsto en el inciso c) del antepenúltimo párrafo del artículo 29° del TUO del Código Tributario, tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, en el caso de los tributos que incidan en hechos imponible de realización inmediata, el pago se realizará dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria<sup>(21)</sup>.

---

<sup>19</sup> Lo cual se corrobora por lo dispuesto en el último párrafo del inciso c) del artículo 32-A° de la LIR, el cual establece que cuando de conformidad con lo establecido en un convenio internacional para evitar la doble imposición celebrado por la República del Perú, las autoridades competentes del país con las que se hubiese celebrado el convenio realicen un ajuste a los precios de un contribuyente residente de ese país, y siempre que dicho ajuste esté permitido según las normas del propio convenio y el mismo sea aceptado por la administración tributaria peruana, la parte vinculada domiciliada en el Perú podrá presentar una declaración rectificatoria en la que se refleje el ajuste correspondiente, aun cuando con dicho ajuste se determine un menor impuesto en el país. La presentación de dicha declaración rectificatoria no dará lugar a la aplicación de sanciones.

<sup>20</sup> Cabe indicar que, tratándose de otros servicios distintos al financiamiento pero igualmente prestados a título gratuito, en la Carta N.° 043-2015-SUNAT/600 000 (disponible en el Portal SUNAT) se ha señalado que *“las empresas que prestan servicios a título gratuito, que no son arrendamientos ni préstamos, deben considerar una renta imputada en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta”* (el subrayado es nuestro).

<sup>21</sup> Es pertinente señalar que, de acuerdo con lo previsto en el penúltimo párrafo del citado artículo, la SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago; y que se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) de dicho artículo.

Por lo tanto, a efecto de determinar si es que en el supuesto de las consultas del literal c) del numeral 2 del rubro “materia” del presente informe resulta de aplicación la norma citada, debe definirse si es que la imputación de intereses a un sujeto no domiciliado por un financiamiento gratuito, como resultado del ajuste del valor convenido por las partes, por aplicación de las normas de precios de transferencia, constituye un hecho imponible de realización inmediata<sup>(22)</sup> o no.

Al respecto, en la Carta N.º 043-2015-SUNAT/600000 se ha señalado que en el artículo 32º de la LIR, el legislador, dentro de su libertad de configuración normativa, y en concordancia con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 1º de la citada ley, ha hecho uso de una ficción jurídica por medio de la cual se imputa una renta, entre otros, en el supuesto de servicios realizados a título gratuito por empresas; así como introduce una norma de valoración para cuantificar la obligación tributaria contenida en la misma norma.

Ahora bien, como se sabe, el hecho imponible está compuesto por el elemento material, espacial, personal y temporal; siendo que este último es el indicador del momento exacto en que se configura o el legislador estima debe tenerse por configurada la descripción del comportamiento objetivo contenido en el elemento material del hecho imponible<sup>(23)</sup>.

Para la evaluación del elemento temporal del hecho imponible a que se refiere el supuesto bajo estudio, debe tenerse en cuenta lo ya señalado en el numeral 9 del presente análisis, en el sentido que:

- a) De lo dispuesto por el acápite 2.2. del numeral 2 del cuarto párrafo del inciso c) del artículo 32º-A de la LIR se tiene que en el caso de transacciones a título gratuito, en las que, por aplicación de las normas de precios de transferencia, se atribuye una renta ficta a sujetos no domiciliados, esta se imputará al período o períodos en que se habría devengado el gasto si dichas transacciones hubieran sido a título oneroso.
- b) En relación con los intereses generados por un financiamiento gratuito, para efecto de lo dispuesto en la norma aludida en el literal precedente, se entenderá devengado el gasto al cierre de cada ejercicio gravable (vale decir, el 31 de diciembre de cada año) en que se haya usado el capital del acreedor.

Por lo tanto, en el supuesto de intereses imputados a un sujeto no domiciliado por un financiamiento gratuito, como resultado del ajuste del valor convenido por las partes, por aplicación de las normas de precios de transferencia, el hecho imponible se configura al cierre de cada ejercicio en que se haya usado el aludido capital, lo que supone que la relación jurídica

---

<sup>22</sup> Los hechos imponibles de realización inmediata o instantáneos son aquellos que se originan o perfeccionan en un solo momento.

<sup>23</sup> Tal como se ha señalado en el Informe N.º 048-20 11-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT.

tributaria se perfecciona y la obligación tributaria de dicho sujeto se devenga cuando se imputa (se entiende producida u originada) dicha renta, que es al 31 de diciembre de cada año.

Ello supone que, en el supuesto materia del presente análisis, el hecho imponible es de realización inmediata<sup>(24)</sup>, por lo que el pago del Impuesto a la Renta por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste a que alude el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32º-A de la LIR, se debe efectuar dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria<sup>(25)</sup>, el cual acaece al cierre de cada ejercicio gravable en que se haya usado el capital del acreedor.

De otro lado, el inciso e) del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia N.º 143-2000/SUNAT<sup>(26)</sup> dispone que el PDT Otras Retenciones – Formulario Virtual N.º 617 se empleará para cumplir con la declaración y el pago, entre otros, de las retenciones del Impuesto a la Renta a contribuyentes no domiciliados, con excepción de las retenciones que constituyen renta de quinta categoría, que se declararán en el PDT de Remuneraciones – Formulario Virtual N.º 600, y las de cuarta categoría que se declararán en el PDT IGV Renta Mensual IEV - Formulario Virtual N.º 621.

De la norma citada se tiene que para la declaración y el pago de las retenciones del Impuesto a la Renta a contribuyentes no domiciliados se empleará el referido PDT, salvo las excepciones señaladas en dicha norma.

Ahora bien, toda vez que la consulta bajo análisis se refiere al pago del Impuesto a la Renta por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste a que alude el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32º-A de la LIR, el cual se refiere al Impuesto a la Renta cuyo contribuyente es un sujeto no domiciliado, el medio para efectuar su declaración y pago es el PDT Otras Retenciones – Formulario Virtual N.º 617.

---

<sup>24</sup> Lo cual se corrobora, además, por el hecho de que el pago del impuesto por los responsables tiene carácter definitivo, lo cual concuerda con la naturaleza de aquel como un tributo cuyo hecho imponible es instantáneo.

<sup>25</sup> Cabe indicar que si bien el cuarto párrafo del artículo 76º de la LIR regula el supuesto de 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 no domiciliados, estableciendo que estos 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; y que dicho pago se realizará en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual; dicho artículo no es aplicable al supuesto bajo análisis pues este es distinto al de dicho artículo.

<sup>26</sup> Que establece disposiciones para la declaración y pago de diversas obligaciones tributarias mediante Programas de Declaración Telemática (PDT), publicada el 30.12.2000.

## CONCLUSIONES:

1. Tratándose de un contratista domiciliado en el país que ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos, por el que se encuentra sujeto al régimen impositivo del Impuesto a la Renta vigente antes de la modificación del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112, al cual un sujeto no domiciliado sin establecimiento permanente en el país le ha prestado servicios gratuitos:
  - a) Resulta aplicable a dicho contratista la modificación al inciso c) del artículo 32°-A de la LIR introducida por el Decreto Legislativo N.º 1112, en el extremo que dispone que tratándose de transacciones a título gratuito, en el caso de rentas de sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste correspondiente, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva.
  - b) El quinto párrafo del inciso c) del artículo 32°-A de la LIR no regula una retención del Impuesto a la Renta, sino la responsabilidad del referido contratista de pagar dicho impuesto por el monto equivalente a la retención que hubiere correspondido en caso se hubiere pagado al sujeto no domiciliado, como contraprestación, el importe resultante de la aplicación de las normas de precios de transferencia.
  - c) Al cumplirse con dicho pago se generaría una obligación de tipo civil en la que el sujeto domiciliado en el Perú ostentaría la condición de acreedor respecto del contribuyente no domiciliado quien le respondería como deudor.
  - d) Lo señalado en el literal a):
    - i) No le generaría a dicho contratista una carga impositiva nueva.
    - ii) No afecta la garantía de estabilidad tributaria de la Ley Orgánica de Hidrocarburos que corresponde al contratista.
2. Tratándose de financiamientos gratuitos otorgados por sujetos no domiciliados a favor de sujetos domiciliados, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1112:
  - a) Para efecto de lo dispuesto en el acápite 2.2. del numeral 2 del cuarto párrafo del inciso c) del artículo 32°-A de la LIR, el gasto por intereses imputados por un financiamiento gratuito, como resultado del ajuste del valor convenido por las partes, por aplicación de las normas de precios de transferencia, se considerará devengado por el mero transcurso del tiempo en el que se haya empleado el capital del acreedor; siendo que se entenderá devengado el referido gasto al cierre de cada ejercicio gravable en que se haya usado dicho capital.

- b) El gasto que se reconoce a favor de quien haya recibido el financiamiento gratuito derivado de la aplicación de las normas de precios de transferencia deberá declararse como un ajuste en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.
- c) El pago del Impuesto a la Renta por el monto equivalente a la retención que resulte de aplicar el ajuste a que alude el quinto párrafo del inciso c) del artículo 32°A de la LIR, se debe efectuar dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria<sup>(27)</sup>, el cual acaece al cierre de cada ejercicio gravable en que se haya usado el capital del acreedor; siendo el medio para efectuar su declaración y pago, el PDT Otras Retenciones – Formulario Virtual N.º 617.

Lima, 24 DIC. 2015

Original firmado por:

**ENRIQUE PINTADO ESPINOZA**

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídica

**SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE  
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

rmh

A0883-D13/A0956-D13

A0957-D13/A0958-D13

A0959-D13/A0960-D13

A0961-D13/A0962-D13

A0963-D13

IMPUESTO A LA RENTA: Convenios de Estabilidad Tributaria.

IMPUESTO A LA RENTA: Valor de Mercado de Servicios gratuitos.

IMPUESTO A LA RENTA: Ajustes por aplicación de las normas de precios de transferencia.

---

<sup>27</sup> Según cronograma aprobado por SUNAT.