

# Asunción del Impuesto a la Renta de No Domiciliados y Régimen Tributario Sancionador

RTF N° : 11052-3-2009  
 EXPEDIENTE N° : 10922-2005  
 INTERESADO : (...)  
 ASUNTO : Multa  
 PROCEDENCIA : Lima  
 FECHA : Lima, 27 de octubre de 2009

**VISTA** la apelación interpuesta por (...) contra la Resolución de Intendencia N° 0150140003430 de 24 de abril de 2005, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Multa N° 011-002-0007753, girada por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que de acuerdo a la documentación que obra en el expediente así como de las pruebas que va ofrecer para su actuación, queda probado que no incurrió en la infracción que se le pretende sancionar puesto que no efectuó la retención debida y por tanto la infracción que cometió era la tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, la cual reconoció habiendo pagado la multa correspondiente.

Que refiere que mediante el Formulario PDT 617 N° 02036004 de 17 de diciembre de 2004 declaró como base imponible de las retenciones de no domiciliados la suma de S/. 199 229,00 y retenciones a pagar por noviembre de 2004 por S/. 59 768,00, que pagó en dicha oportunidad. En la misma fecha presentó declaración sustitutoria con el Formulario PDT 617 N° 02036051, variando las cifras declaradas a una base imponible de S/. 1 230 242,00 y retenciones por S/. 51 448,00, importe que no fue pagado por lo que la Administración le giró una orden de pago, la cual ha sido dejada sin efecto en virtud de la rectificatoria que presentó el 27 de diciembre de 2004 (Formulario PDT 617 N° 02036513) en la que consideró una base imponible de S/. 486 943,00, de lo que resultaba una omisión por retenciones a dicha fecha de S/. 14 429,00, la que fue pagada.

Que explica que la presentación de dicha rectificatoria obedeció a que había imputado erróneamente a noviembre de 2004 la cantidad de S/. 1 031 013,00 por rentas acreditadas a su beneficiario del exterior (Citibank N.A.), cuando lo correcto era que se hubiera acreditado dicho monto en forma proporcional a los períodos en los que se había efectuado el registro contable, esto es, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2004; así, no solo tuvo que rectificar noviembre sino también los citados meses, además de cumplir con el pago de los tributos que debieron ser

retenidos y cuyo pago fue omitido así como las multas por no haber realizado las retenciones en su oportunidad.

Que manifiesta que la apelada presume que al momento de acreditar la renta al no domiciliado efectuó la retención del Impuesto a la Renta, no obstante que de los Libros Diarios y Mayor así como del extracto de cuenta bancaria se puede comprobar que se procedió a abonar el íntegro neto de impuestos, es decir, no efectuó retención alguna, precisando que distinto hubiera sido el caso si en noviembre de 2004 hubiera abonado S/. 979 565,00 (S/. 1 031 013,00 menos el 4,99% por concepto de Impuesto a la Renta aplicable a préstamos otorgados por no domiciliados).

Que agrega que la resolución apelada es nula ya que no evaluó las pruebas que oportunamente aportó, como es el caso de los documentos contables mencionados.

Que mediante escrito de 14 de noviembre de 2008 solicita la acumulación a los actuados en el Expediente N° 11966-2006 referido a los períodos de agosto a octubre de 2004 por estar referidos a materia similar.

Que por su parte, la Administración señala que de las declaraciones presentadas por la recurrente respecto de las retenciones de no domiciliados de noviembre de 2005 se tiene que efectuó retenciones pero que no las pagó al fisco, motivo por el cual se giró la multa materia de autos en base al 50% del tributo no pagado (50% de S/. 14 357,00 = S/. 7 179,00).

Que indica que por la retención no pagada se giró la Orden de Pago N° 011-001-0037990, valor que fue impugnado y que motivó que se emitiera la Resolución de Intendencia N° 015014003403 que declaró fundada en parte la reclamación y dio cancelado el valor en mérito a la declaración rectificatoria y el pago realizado por la recurrente el 27 de diciembre 2004. Precisa que del informe que sustenta dicha declaración se tiene que la recurrente efectuó una remesa al CITIBANK N.A. (en virtud del contrato de préstamo prendario que había suscrito, entre otras, con dicha entidad) en noviembre de 2004 por S/. 1 031 012,83 (US\$ 311 861,11), habiendo contabilizado intereses por el préstamo mensualmente (de agosto a noviembre de 2004), por lo que debía declarar y pagar mensualmente las retenciones a no domiciliados.

Que en tal sentido, la Administración refiere que dado que conforme a las declaraciones y pagos realizados por la recurrente se tiene que en noviembre de 2004 efectuó el pago de las retenciones a no domiciliados, en esa fecha se produjo la retención del tributo y se configuró la infracción prevista en el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario, habiendo precisado que el hecho que conforme con el contrato el pago de los impuestos corriera por cuenta del prestamista, no implicaba que la contraprestación real fuera sólo el pago efectuado en forma

directa, considerando que el pago del tributo que efectuó la recurrente fue hecho a cuenta del no domiciliado.

Que el numeral 4 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, señala que constituye infracción no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, la cual es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido de acuerdo con la Tabla I del referido código.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10892-2-2007 se ha señalado que para que se configure la mencionada infracción se debe dar el supuesto fáctico previsto en la norma que consiste en que habiéndose efectuado la retención o percepción del tributo, se omita pagarlo dentro de los plazos establecidos para dicho fin. En tal sentido, los elementos constitutivos del referido tipo infractor son los siguientes: (i) La retención o percepción del tributo, y (ii) La omisión al pago, dentro de los plazos establecidos, de los tributos retenidos o percibidos; por lo tanto, la configuración de la mencionada infracción requiere la concurrencia de ambos elementos.

Que el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, disponía que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberían retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos previstos en esa norma para los referidos contribuyentes, agregando que los 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, deberían abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produjera su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados, en el mismo plazo antes citado.

Que en la Resolución N° 02947-3-2003, entre otras, se ha señalado que si un contribuyente no efectúa la retención del Impuesto a la Renta de cargo del contribuyente no domiciliado, no se incurre en la infracción de no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos.

Que asimismo, es del caso indicar que este Tribunal en las Resoluciones N° 05015-2-2003 y 274-3-2009, entre otras, ha establecido que si bien el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en el que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las regalías o servicios a los no domiciliados; dicho importe a pagar constituye sólo un abono, tal como lo señala el citado artículo, por cuanto la presentación objeto del mismo no forma parte del concepto de deuda tributaria a que se refiere el artículo 28° del Código Tributario ni implica el pago por una retención.

Que conforme con lo señalado por la Resolución de Superintendencia N° 244-2003/SUNAT, el plazo para la presentación y pago de los tributos de cargo de la recurrente para noviembre de 2004 vencía el 17 de diciembre de 2004, conforme a su número de Registro Único de Contribuyente (RUC).

Que como antecedente cabe indicar que de autos se tiene que la recurrente suscribió un contrato de préstamo prendario con el Citibank N.A. (no domiciliado), el Banco de Crédito del Perú y el Banco Internacional del Perú, por el cual, según lo indicado por

las partes, la recurrente recibió en calidad de préstamo el importe de US\$ 70 000 000,00 de las mencionadas instituciones bancarias, siendo el porcentaje del préstamo correspondiente al Citibank S.A. de 28,5714% (US\$ 20 000 000,00), habiéndose previsto el pago de intereses cada 3 meses, debiéndose efectuar el pago o acreditación al no domiciliado al término del tercer mes.

Que la recurrente presentó las siguientes declaraciones del Impuesto a la Renta de cargo del mencionado contribuyente no domiciliado (Citibank N.A.) por noviembre de 2004, respecto del cual se encontraba obligado a actuar como agente de retención:

Formulario 617	Folios	Impuesto Declarado S/.	Impuesto Pagado S/.	Información Declarada	
2036004 (17.12.04) Declaración Original	12 a 14	59 768,00	59 768,00	Rentas No Domiciliados S/. 199 299,00	Retención S/. 59 768,00
2036051 (17.12.04) Declaración Sustitutoria	9 a 11	111 216,000	No efectuó Pagos	Rentas No Domiciliados S/. 1 230 242,00	Retención S/. 111 216,00
				Teniendo en cuenta la retención antes declarada y pagada y la considerada en esta declaración, se adeudaba por concepto de retención el importe de Retención: S/. 51 448,00, el cual al no haber sido pagado motivó que la Administración emitiera la Orden de Pago N° 011-001-0037990 <sup>(1)</sup> .	
2036513 (27.12.04) Declaración Rectificatoria	6 a 8	14 357,00	14 357,00 <sup>(2)</sup>	Rentas No Domiciliados S/. 486 943,00	Retención S/. 74 125,00
				El importe considerado como retención equivale al monto considerado en la declaración original de S/. 199 229,00 más el importe de S/. 287 714,00. De igual manera, considerando la retención declarada y pagada originalmente y el importe considerado en la rectificatoria, quedaba por pagar por este concepto la suma de S/. 14 357,00.	

Que de otra parte, conforme a la copia del folio correspondiente al Libro Diario de noviembre de 2004 (folio 58) se contabilizó por concepto de pago de intereses US\$ 304 597,00, de los cuales correspondían al Citibank N.A. el importe de US\$ 87 027,00 o S/. 287 714,00 según el detalle del porcentaje del contrato de préstamo prendario que suscribió la recurrente con dicha empresa no domiciliada, con el Banco de Crédito del Perú y el Banco Internacional del Perú.

Que es del caso indicar que con motivo de la presentación de la declaración sustitutoria mencionada en el cuadro precedente y de la existencia según ella de retenciones por pagar, la Administración emitió la Orden de Pago N° 011-001-0037990. De lo actuado en el procedimiento contencioso tributario iniciado respecto de dicho valor se tiene que la Administración en la Resolución de Intendencia N° 0150140003408 verificó en los Documentos SAP y en el Libro Diario que la recurrente contabilizó los intereses por el préstamo prendario mensualmente, por lo que le

(1) La reclamación de la Orden de Pago N° 011-001-0037990 motivó la emisión de la Resolución de Intendencia N° 0150140003408 que obra a folios 168 a 174 y que declaró fundada en parte la reclamación presentada por la recurrente contra dicho valor, reliquidándolo y dándolo por cancelado en virtud del pago realizado conjuntamente con la rectificatoria de 27 de diciembre de 2004.  
(2) En la misma fecha de presentación de la rectificatoria la recurrente pagó dicho importe, considerando además los intereses correspondientes (pago total equivalente a S/. 14 429,00).

correspondía pagar en dicha periodicidad las retenciones de no domiciliados, tal como esta misma lo indica, siendo que a efecto de liquidar la deuda de su cargo por este concepto consideró la rectificatoria presentada el 27 de diciembre de 2004 así como el pago realizado en tal fecha, por lo que rectificó el importe del valor y lo dio por cancelado.

Que de acuerdo con lo señalado precedentemente, y conforme con lo reconocido por ella misma en la declaración rectificatoria mencionada, en noviembre de 2004 reconoció el importe de S/. 14 357,00, equivalente al 4,99% de S/. 287 714,00 por concepto de Impuesto a la Renta de cargo del Citibank N.A. no pagado oportunamente, es decir, el 17 de diciembre de 2004.

Que es del caso indicar que el artículo 165° del Código Tributario, establece que la infracción será determinada en forma objetiva, por lo que la existencia de un error inicial en la contabilización del monto de la renta del no domiciliado no enerva la comisión de las infracciones previstas en el citado código.

Que a este respecto, si bien la recurrente argumenta que durante noviembre de 2004 no efectuó la retención que debió haber realizado por cuanto en dicho periodo la renta abonada al no domiciliado ascendió a S/. 1 031 013,00 y no S/. 979 565,00 (que representaría el neto luego de aplicar la tasa del 4,99% por Impuesto a la Renta), dicho argumento no resulta atendible toda vez que la infracción se sustenta en haber declarado una retención por S/. 74 125,00 habiendo abonado al fisco S/. 59 768,00, siendo que si bien la diferencia fue cancelada el 27 de diciembre de 2004<sup>(3)</sup>, ello se produjo extemporáneamente, dado que correspondía fuera realizada en el mes en que se produjo su registro contable, esto es, en noviembre de 2004.

Que además cabe indicar que conforme con lo expuesto está acreditado que la recurrente pagó la renta al no domiciliado en noviembre de 2004, siendo que el hecho que la parte correspondiente a la retención que corresponde aplicar de acuerdo a nuestra legislación no haya sido asumida económicamente por el no domiciliado, no es un hecho que pueda ser opuesto al fisco.

Que en razón a lo expuesto procede confirmar la apelada y disponer se prosiga el cobro de la Resolución de Multa N° 011-002-0007753 que ha sido cuantificada sobre la base de diferencia entre lo declarado como retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados y lo pagado al fisco en la fecha correspondiente por este mismo concepto, según el siguiente detalle:

Retención Declarada	Retención Pagada	50 por ciento de:
S/. 74 125,00	S/. 59 768,00	S/. 14 357,00

Que la recurrente deduce la nulidad de la apelada sobre la base de considerar que no se han valorado las pruebas que ha presentado ni se ha pronunciado sobre los fundamentos que alega en su escrito de reclamación, no obstante, de autos se verifica que la Administración no ha incurrido en causal de nulidad, pronunciado sobre la comisión de la infracción y la procedencia de la sanción impuesta, siendo que para ello evaluó la documentación presentada por la recurrente.

Que es preciso indicar que no es atendible que se alegue la nulidad de una resolución formalmente emitida debido a que discrepe de la posición del contribuyente, por cuanto es justamente en estos casos que ésta tiene expedito su derecho de contradicción en la instancia de apelación ante el Tribunal Fiscal, como en efecto lo ha ejercido en el presente caso.

Que asimismo, es del caso mencionar que si bien la recurrente manifiesta en su recurso de apelación que va a proceder en su oportunidad a ofrecer y actuar las pruebas que acrediten que no

ha incurrido en la infracción tributaria materia de autos, se verifica de autos que no ha aportado elementos adicionales que desvirtúen la observación practicada por la Administración.

Que con relación a lo indicado por la recurrente respecto a que ha reconocido y pagado la multa correspondiente a la infracción prevista por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, es preciso mencionar que dicha infracción, y la que es objeto de autos, son tipos infractores excluyentes, siendo que el caso de autos está vinculado a verificar si se acreditó que la contribuyente incurrió en la infracción prevista por el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de igual manera, tal como lo ha afirmado la Administración, el hecho que las partes intervinientes en el contrato hayan pactado el pago de los tributos correspondientes en forma distinta a la prevista por la legislación peruana, no es oponible a la Administración Tributaria.

Que finalmente, si bien la recurrente invoca la acumulación del presente expediente con el Expediente N° 11966-2006 que versa sobre materia similar, cabe indicar que tal procedimiento versa sobre otros periodos distintos al de autos, por lo que no se procede a su acumulación.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Huertas Lizarzaburu y Queuña Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140003430 de 24 de abril de 2005.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos

CASALINO MANNARELLI  
VOCAL PRESIDENTA

HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL

(3) Lo cual fue reconocido por la Administración en la Resolución de Intendencia N° 0150140003408 mencionada en la Nota 1.

## COMENTARIO:

Es materia de comentario la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 11052-3-2009, en la que dicho colegiado resuelve un recurso de apelación presentado por un contribuyente (en adelante "el apelante") contra una Resolución de Multa emitida por SUNAT para sancionar la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del Código Tributario (CT), consistente en no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos. El Tribunal Fiscal (TF) confirma la sanción impuesta al apelante señalando que la tipificación de la infracción resulta conforme a ley.

A continuación realizaremos una revisión de los alcances del caso y del fallo contenido en la RTF materia de comentario.

### I. LOS HECHOS DEL CASO

En el caso, el apelante había suscrito un contrato de préstamo prendario con el Citibank N.A. (en adelante "SND"), el Banco de Crédito del Perú y el Banco Internacional del Perú, por el que recibió el importe de US\$ 70 000 000 como préstamo bancario, siendo la parte del préstamo correspondiente al SND de US\$ 20 000 000. El pago de intereses se haría cada 3 meses, al término del tercer mes.

En los meses de agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2004, el apelante fue registrando contablemente los intereses devengados, que en su conjunto ascendían a US\$ 311 861,11 (S/. 1 031 013), monto que remesó al SND en noviembre de 2004 en su integridad, dado que se había acordado que el apelante asumiría el impuesto correspondiente.

En ese marco, en el periodo de vencimiento, el apelante presentó su Declaración Original por Retenciones a No Domiciliados (Formulario 617) correspondiente al mes de noviembre de 2004, sin incluir monto alguno respecto al interés referido en el párrafo anterior, de manera que consignó como rentas de no domiciliados el monto de S/. 199 299 y como tributo retenido –con la tasa del 30 por ciento– el de S/. 59 768, el mismo que fue cancelado al fisco.

En ese mismo día, dicho apelante presentó una Declaración Sustitutoria por el referido periodo de noviembre de 2004, en la que incluía como renta del SND todo el monto que le fue remesado (S/. 1 031 013) y como Impuesto a la Renta (IR) a pagar el monto que correspondía a la tasa del 4.99 por ciento sobre el dinero remesado, de forma que las rentas totales de no domiciliados ascendieron a S/. 1 230 242 y el monto retenido a S/. 111 216, que restados a los S/. 59 768 que ya habían sido cancelados, originó un monto por pagar de S/. 51 448. Respecto de este último monto, la Administración Tributaria emitió la Orden de Pago N° 011-001-0037990.

Diez días después, el apelante presentó una Declaración Rectificatoria por Retenciones a No Domiciliados del mes de noviembre de 2004, así como una por cada uno de los periodos entre agosto y octubre de 2004, conforme a las que reconoció que había imputado erróneamente a noviembre de 2004 el monto total de los intereses acreditados al SND cuando lo correcto era que se hubiera acreditado dicho monto en forma proporcional a los periodos en los que se había efectuado el registro contable. En tal sentido, respecto del mes de noviembre de 2004 consideró una base imponible de S/. 486 943, que incluía los

S/. 199 299 declarados originalmente y S/. 287 714 que correspondían a la parte proporcional del interés del préstamo del SND que había sido anotada contablemente en dicho mes. Asimismo, consideró un monto de retención de S/. 74 125, que incluía los S/. 59 768 declarados originalmente y pagados en su oportunidad, así como S/. 14 357 que era el 4.99 por ciento de la base imponible correspondiente al interés del préstamo del SND contabilizado en el referido mes de noviembre de 2004. Este último monto fue cancelado a la SUNAT y, junto con ello, el apelante pagó la multa por la infracción de no haber realizado las retenciones correspondientes, tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del CT.

Por su parte, la SUNAT dio por cancelada la mencionada Orden de Pago N° 011-001-0037990 en mérito a la declaración rectificatoria presentada por el apelante y al pago que éste realizó. Sin embargo, emitió una Resolución de Multa por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del CT en vista que entendió que en noviembre de 2004 el apelante efectuó retenciones al SND por S/. 14 357 que no pagó al fisco, habiendo precisado que "... el hecho que conforme con el contrato el pago de los impuestos corriera por cuenta del prestamista, no implicaba que la contraprestación real fuera sólo el pago efectuado en forma directa, considerando que el pago del tributo que efectuó la recurrente fue hecho a cuenta del no domiciliado". La sanción ascendía a S/. 7 179 (50 por ciento del tributo no pagado).

El apelante, al impugnar la Resolución de Multa, indicó que no incurrió en la infracción que se le pretende sancionar puesto que no efectuó la retención debida al abonar el íntegro de los intereses asumiendo por su cuenta el IR debido por el SND, de forma tal que la infracción aplicable era la tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del CT, la cual reconoció pagando la multa correspondiente.

### II. ¿LA ASUNCIÓN DEL IR DEL SND Y SU PAGO TARDÍO AL FISCO ORIGINAN LA COMISIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 178° DEL CT?

El TF, como hemos adelantado, confirmó la resolución apelada y dispuso se prosiga el cobro de la Resolución de Multa.

Para ello, el colegiado partió indicando que para que se configure la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 178° del CT deben presentarse de manera concurrente dos elementos: (i) que se haya efectuado la retención o percepción del tributo, y, (ii) que se produzca la omisión al pago, dentro de los plazos establecidos, de los tributos ya retenidos o percibidos.

A su vez, respecto al supuesto materia de juzgamiento, indicó que:

1. No es atendible el argumento del apelante según el cual no efectuó la retención que debió haber realizado por cuanto en dicho periodo la renta abonada al no domiciliado ascendió a S/. 1 031 013,00 y no a S/. 979 565,00 (que representaría el neto luego de aplicar la tasa del 4,99 por ciento por IR), debido a que "... la infracción se sustenta en haber declarado una retención por S/. 74 125,00 habiendo abonado al fisco S/. 59 768,00, siendo que si bien la diferencia fue cancelada el 27 de diciembre de 2004, ello se produjo extemporáneamente, dado que correspondía fuera realizada en el mes en que se produjo su registro contable, esto es, en noviembre de 2004" (énfasis agregado).
2. Se encuentra acreditado que "... la recurrente pagó la renta

*al no domiciliado en noviembre de 2004, siendo que el hecho que la parte correspondiente a la retención que corresponde aplicar de acuerdo a nuestra legislación no haya sido asumida económicamente por el no domiciliado, no es un hecho que pueda ser opuesto al fisco”.*

Desde nuestra perspectiva fluye del caso que el apelante entregó todo el monto de la renta al SND, sin detraer monto alguno, comprometiéndose más bien con dicho sujeto a asumir por su cuenta el pago del tributo que correspondía. Así, en este caso no se habría producido un supuesto de retención en fuente pues como bien ha señalado el propio TF –citando a Héctor Villegas– retener significa “detraer” de una suma dineraria de un contribuyente (con la cual se haya en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo, esto es que el agente de retención realice el “descuento” respectivo y “pague” al fisco con el dinero propio del tercero que ha sido retenido en calidad de tributo (Cf., entre otras, las RTF N<sup>os</sup>. 274-3-2009, 4526-5-2005 y 5015-2-2003).

A su vez, debemos tomar cuenta que el PDT 617 se podría usar –entre otros– para que el agente de retención entregue al fisco la retención practicada, efectúe el pago del tributo que se debió retener o abone al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable. De acuerdo a ello, el consignar en el rubro “Retención” de dicho PDT el monto que será entregado al fisco no supondría *per se* que nos encontramos frente a una retención en los términos señalados en el párrafo anterior.

Asimismo, el principio de verdad material consagrado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, que es plenamente aplicable en el Perú, obligaba a que el TF no estableciera su fallo dándole un papel central a lo consignado por el apelante en el PDT, máxime si existe el problema de no discriminación entre los supuestos que originan el abono del tributo debido por el SND, sino que contrastara este medio probatorio con otros de igual o mayor relevancia, como por ejemplo el hecho –informado claramente por SUNAT– de que el apelante había remesado al SND el íntegro del interés debido, sin detraer monto dinerario alguno.

Estos argumentos nos permiten discrepar de la posición asumida por el TF respecto a la tipificación en este caso del supuesto infractivo del numeral 4 del artículo 178° del CT. Claramente los argumentos utilizados por el colegiado no resultan sólidos y, más bien, conducirían a negar la tipificación de dicha infracción.

Por nuestra parte, al contrario de la posición asumida por el TF, nos parece que estamos ante una situación en que liminarmente el apelante paga toda la renta al SND pero no el tributo debido a SUNAT, configurándose entonces el supuesto establecido en el numeral 13 del artículo 177° del CT.

### III. NOTAS ADICIONALES SOBRE EL TEMA

#### 1. Sobre la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del CT

De lo señalado en el punto anterior puede deducirse que para el TF, el hecho que el apelante pague al SND el íntegro de la renta, asuma el IR que corresponda a dicho sujeto y lo entregue al fisco extemporáneamente, configura el supuesto infractivo del numeral 4 del artículo 178° del CT, esto es, no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos.

En ese caso, sin duda la Administración Tributaria podría re-

clamar además la configuración del supuesto infractivo del numeral 1 del mismo artículo 178° del CT que incluye –entre otros– como infracción el no incluir en las declaraciones los tributos retenidos o percibidos. Efectivamente, el TF ya ha señalado que para que se configure esta infracción, debe darse el supuesto de que habiéndose realmente retenido o percibido el tributo se omita incluirlo en la declaración jurada, toda vez que el tipo infractor está referido a no incluir en las declaraciones los tributos retenidos o percibidos (Cf. RTF N<sup>os</sup>. 4526-5-2005, 9457-5-2004, 977-4-2002 y 153-3-99, entre otras).

Empero, si por el contrario se llega al convencimiento de que la infracción que se configura por la asunción del impuesto del SND y su pago tardío al fisco es la del numeral 13 del artículo 177° del CT, deberíamos concluir que no se configura el supuesto infractivo del numeral 1 del artículo 178° del CT, pues al no haber tributo retenido no hay omisión de su declaración. Tal postura ha sido asumida por el TF, entre otras, en las RTF N<sup>os</sup>. 8808-3-2009, 5474-4-2003, 2754-1-2003, 1261-2-2002 y 2396-3-2002.

#### 2. Sobre los alcances de la obligación de retener del artículo 76° de la Ley del IR

Como sabemos, el primer párrafo del artículo 76° de la Ley del IR (LIR) dispone como regla general que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el CT para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos que correspondan a los referidos contribuyentes.

A su vez, el segundo párrafo de dicha norma agrega que los 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, deberían abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produjera su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados, en el mismo plazo antes citado.

Existe muchas interrogantes respecto a los alcances coordinados de dichos párrafos, en concreto cabría referirnos a 3 de ellas: (i) ¿El segundo párrafo es un supuesto especial respecto del primero en cuanto a los contribuyentes involucrados o a las rentas comprendidas, o únicamente respecto al momento?, (ii) ¿cuáles son los alcances de la obligación formal contenida en ese segundo párrafo?, y, (iii) ¿puede el fisco exigir el pago del IR en el caso de ese segundo párrafo?

De lo resuelto en la Resolución bajo comentario y en otros casos –especialmente el de la RTF N<sup>o</sup> 897-4-2008– podríamos decir que hay una ruta de respuesta de esas interrogantes. En cuanto a lo primero, parecería que para el TF se trata de un supuesto especial únicamente respecto al momento, esto es que ambas obligaciones –retener y abonar al fisco– conviven en los casos consignados en el segundo párrafo del artículo 76°, que incluye también al de intereses por préstamos. Respecto a la segunda interrogante, el TF entiende que el importe a pagar al que se refiere ese segundo párrafo constituye sólo un abono y no una retención, por lo que no se le aplican los supuestos infractivos que hemos comentado líneas arriba. Finalmente, respecto a la tercera interrogante, para el TF la presentación objeto del mismo no forma parte del concepto de deuda tributaria a que se refiere el artículo 28° del CT. 