

Pontificia Universidad Católica del Perú
Facultad de Derecho



Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario

TITULO: Problemática en torno a la figura de “responsable” y la estabilidad tributaria aplicable a las empresas del sector hidrocarburos, a propósito de la modificación introducida por el Decreto Legislativo No. 1112 al inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta

Trabajo Académico para optar el grado de segunda especialidad en Derecho Tributario

Autor: Johana Milagros Salazar Gavilan

Asesor: Johana Timaná Cruz

Código de alumno: 20053232

2018

RESUMEN

Con fecha 29 de junio de 2012, se publicó en el Diario Oficial El Peruano el Decreto Legislativo No. 1112 a través del cual se introdujeron diversas modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta, las cuales entraron en vigencia el 1 de enero de 2013. Específicamente, el Artículo 9 del citado Decreto Legislativo, dispuso la modificación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

A propósito de la referida modificación, con fecha 24 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria (SUNAT) publicó el Informe No. 0187-2015-SUNAT/5D0000 mediante el cual dio respuesta a las consultas planteadas en torno a la modificación del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, acerca de los ajustes de precios de transferencia aplicables a las transacciones efectuadas a título gratuitos, 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 No. 1112, al cual un sujeto no domiciliado sin establecimiento permanente en el país le ha prestado servicios gratuitos.

En relación con ello, el trabajo tiene por finalidad hacer un análisis de los conceptos analizados en citado Informe a fin de compartir una opinión crítica respecto a las conclusiones señaladas por la SUNAT sobre la aplicación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta en el caso de empresas de hidrocarburos que hayan suscrito un Contrato de Licencia con el Estado en virtud del cual han garantizado su estabilidad tributaria a la fecha de suscripción del referido contrato con anterioridad a la modificación introducida mediante el Decreto Legislativo No. 1112. A tal efecto, se analizan los siguientes temas: el alcance de la estabilidad tributaria de los Contratistas que han suscrito un Contrato de Licencia, la figura del contribuyente y responsable establecida en nuestra legislación, el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de no domiciliados, el alcance de la modificación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y el “recobro” de la deuda al no domiciliado.

En resumen, a partir del análisis desarrollado en el referido trabajo, se arriban -de manera general- a lo siguiente: La figura del “responsable” a que se refiere el inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta habría sido establecida en calidad de “responsable sustituto” pues el único sujeto obligado por el pago del impuesto sería el sujeto domiciliado (Contratista) y no el sujeto no domiciliado; por lo cual el contratista (domiciliado) vería afectada la carga tributaria que le habría sido garantizada bajo el Contrato de Licencia. Asimismo, la opinión de SUNAT respecto al recobro de la deuda al no domiciliado vulneraría la denominada “autonomía del derecho tributario”, en virtud del cual el referido “recobro” debería haber sido regulada por las normas tributarias (con remisión a las normas civiles, de ser el caso).

I. Introducción

Con fecha 29 de junio de 2012, se publicó en el Diario Oficial El Peruano el Decreto Legislativo No. 1112 a través del cual se introdujeron diversas modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta, las cuales entraron en vigencia el 1 de enero de 2013. Específicamente, el Artículo 9 del citado Decreto Legislativo, dispuso la modificación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporando –entre otros- lo siguiente:

“2. Tratándose de transacciones a título gratuito, el ajuste se imputará:

[...]

*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.”* (énfasis agregado).

A propósito de la referida modificación, con fecha 24 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria (SUNAT) publicó el Informe No. 0187-2015-SUNAT/5D0000 mediante el cual dio respuesta a las consultas planteadas en torno a la modificación del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, acerca de los ajustes de precios de transferencia aplicables a las transacciones efectuadas a título gratuitos, 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 No. 1112, al cual un sujeto no domiciliado sin establecimiento permanente en el país le ha prestado servicios gratuitos. En virtud del citado Informe, la SUNAT arribó a las siguientes conclusiones respecto a lo consulta en la primera pregunta:

- ✓ La modificación del inciso c) del Artículo 32-A resulta aplicable al Contratista que ha suscrito un Contrato de Licencia de Hidrocarburos. En efecto, la Administración Tributaria refiere que lo que se estabiliza - en virtud del Contrato de Licencia de Hidrocarburos - es la carga tributaria propia del Contratista y no la

de terceros, por lo que nada obsta a que la norma establezca la responsabilidad del Contratista de pagar el impuesto de terceros (sujeto no domiciliado).

- ✓ Por la naturaleza de dichas transacciones (esto es, a título gratuito), no es factible efectuar una retención de impuestos, siendo que la norma no regula una retención del Impuesto a la Renta, sino la responsabilidad de pagar el impuesto por el monto equivalente a la retención que hubiera 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.
- ✓ El responsable de pagar el impuesto, por el monto equivalente a la retención, será el que hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva. A su vez, con dicho pago se generaría una obligación de tipo civil, en la que el sujeto domiciliado tendría la calidad de acreedor respecto del contribuyente no domiciliado quien le respondería como deudor. Ello en la medida que, según describe a pie de página, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 1260 del Código Civil, la subrogación opera de pleno derecho a favor, entre otros, de quien paga una deuda a la cual estaba obligado, indivisible y solidariamente, con otro u otros.
- ✓ El pago del monto equivalente a la retención no genera al Contratista una carga impositiva nueva que deba soportar y no afecta la garantía de estabilidad tributaria de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, toda vez que dicha norma estabiliza la carga tributaria propia del Contratista, la cual no se ha modificado por el establecimiento de la mencionada responsabilidad.

El presente trabajo tiene por finalidad hacer un análisis de los conceptos analizados en citado Informe a fin de compartir una opinión crítica respecto a las conclusiones señaladas por la SUNAT sobre la aplicación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta en el caso de empresas de hidrocarburos que hayan suscrito un Contrato de Licencia con el Estado en virtud del cual han garantizado su estabilidad tributaria a la fecha de suscripción del referido contrato con anterioridad a la modificación introducida mediante el Decreto Legislativo No. 1112. A tal efecto, a continuación se analizará principalmente el alcance de la estabilidad tributaria de los Contratistas que han suscrito un Contrato de Licencia, la figura del responsable en nuestra legislación, el nacimiento de la obligación tributaria en el caso de no

domiciliados, el alcance de la modificación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

II. Análisis de la figura de “responsable” en nuestro sistema tributario

El Artículo 1 de nuestro Código Tributario (cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo No. 133-2013-EF) señala que la *“obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”*.

A su turno, el Artículo 2 del citado Código precisa que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

Por su parte, el Artículo 4 del Código Tributario define como “acreedor tributario” a aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria; incluyendo como tales a los siguientes: Gobierno Central, Gobiernos Regionales y Locales, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente. De otro lado, el Artículo 7 del Código Tributario define como “deudor tributario” a la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

A efectos de distinguir ambas figuras, el Código Tributario ha dispuesto que el “contribuyente” será aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria; mientras que el “responsable” será aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir con la obligación atribuida a éste.

Como se puede apreciar, de la lectura de las normas antes citadas, se desprende que la obligación tributaria está constituida por aquél vínculo entre el sujeto denominado “acreedor tributario” y otro denominado “deudor tributario” quien debe cumplir con la prestación tributaria en favor del primero (acreedor).

Esta relación jurídica entre acreedor y deudor tributario es definida como *“el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo – que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo- y un sujeto pasivo que se encuentra obligado a satisfacer dicha pretensión”*¹.

Ahora bien, según lo previsto en el Código Tributario, una vez que el hecho generador previsto en la ley se verifica en la realidad nace la obligación tributaria dando origen a su vez a la relación jurídica entre acreedor y deudor tributario.

Cabe notar que a efectos de que se produzca el “hecho imponible”² (esto es, la concreción de la hipótesis de incidencia prevista en la norma en el plano de la realidad) se requiere que se verifiquen en la realidad todos los aspectos comprendidos en la hipótesis de incidencia, los cuales comprenden: aspecto material, aspecto subjetivo, aspecto espacial y aspecto temporal. De lo contrario, no estaremos ante un “hecho imponible” que origina el nacimiento de la obligación tributaria entre acreedor y deudor tributario.

Ahora bien, cabe notar que bajo nuestro Código Tributario el deudor tributario puede tener la calidad de: (i) contribuyente, o (ii) responsable.

(i) En relación con el contribuyente; el Código Tributario lo define como aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

A nivel de doctrina se ha señalado que el legislador ha creado el tributo en torno al contribuyente tomando en cuenta la capacidad contributiva que se busca gravar, por ello será sobre él que recaerá el pago de la prestación a favor del acreedor tributario.

¹ SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. “Sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria”. En: Derecho & Sociedad, No. 15, 2000, pp. 193-209.

² En relación con el hecho imponible, Gerardo Ataliba ha señalado en su Libro “Hipótesis de incidencia tributaria” lo siguiente: “es un hecho de la vida, del mundo de los hechos, un acontecimiento empírico que recibe de la ley (hipótesis de incidencia) la calificación que lo vuelve apto para determinar el nacimiento de una obligación tributaria, es pues un hecho jurígeno” (pp.88).

En ese sentido, Alex Córdova ha señalado respecto al contribuyente que³:

“(…) es uno de los tipos de deudor tributario, pero que se diferencia del responsable en vista que el primero es quien realiza el hecho descrito en la hipótesis de incidencia establecida en la ley como generadora de la obligación tributaria. (….) Su obligación es a título propio, y se dan estas dos características: i) a su respecto se configuró el hecho imponible y ii) deben cumplir con el mandato de pago tributario. Por su propia naturaleza, el contribuyente es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria al ser el titular de la capacidad contributiva que la ley busca gravar”.

(ii) En relación con el “responsable”; nuestro Código Tributario lo define como aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Sobre el particular, Luis Hernández señala que *“mientras que el contribuyente es un deudor por cuenta propia, el responsable es un deudor por cuenta ajena, por mandato legal, debe cumplir con la obligación que es de cargo del contribuyente”⁴.*

Asimismo, Alex Córdova señala respecto a la figura del responsable que⁵: *“(…) es deudor tributario por deuda ajena, encontrándose así obligado al pago del tributo a pesar de no haber realizado la hipótesis de incidencia. Dicha situación surge para el responsable, entre otros factores, por su vinculación, cercanía o relación con el hecho imponible o con el contribuyente”.*

A nivel de doctrina se ha desarrollado que la figura del “responsable” puede incluir los siguientes:

a) Responsable Solidario: En este caso, el responsable y el contribuyente se encuentran obligados a pagar la deuda tributaria al Fisco, por lo que se ha

³ CORDOVA ARCE, Alex. “Alcances de la responsabilidad tributaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas”. En: IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. IPDT, 2006, pp. 41-54.

⁴ HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. “Relatoría General”. En: IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. IPDT, 2006, pp. RG-2-RG-43.

⁵ CORDOVA ARCE, Alex. Op. Cit., p.43.

considerado que bajo esta categoría el responsable se encuentra **“al igual”** que el contribuyente. Según Madau⁶, el responsable solidario no desplaza al contribuyente de la relación jurídico-tributaria, refiere que *“El fisco, puede dirigir sus acciones de cobro indistintamente contra el contribuyente o contra el responsable solidaria”*.

- b) Responsable Subsidiario: Al respecto, Alex Córdova señala que *“es el sujeto a quien el Fisco debe exigir el pago del tributo, únicamente si luego de haberse dirigido al contribuyente o sujeto pasivo principal, no ha obtenido el cumplimiento de la prestación debida. En otras palabras, la condición de responsable únicamente surge en defecto del contribuyente.”* (énfasis agregado)⁷.
- c) Responsable Sustituto: Alex Córdova lo define como “aquel responsable que se encuentra obligado al pago de la deuda tributaria **“en lugar del”** contribuyente”. De esta manera, el responsable desplaza al sujeto pasivo principal, quien fuera de la obligación tributaria, siendo aquél el único obligado al pago del tributo” (énfasis agregado).

Ahora bien, de la revisión de las disposiciones contenidas en nuestro Código Tributario, observamos que en él se ha recogido expresamente la figura del “responsable solidario”.

Así, en los Artículos 16, 16-A, 17 y 18 se establecen aquéllos sujetos que serán considerados como “responsables solidarios” con el contribuyente. Entre ellos, se encuentran los agentes de retención o percepción a los que se refiere el numeral 2 del Artículo 18 del Código Tributario, quienes serán responsables solidarios cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados.

⁶ MADAU MARTINEZ, Mario: “Reflexiones sobre el tratamiento de la responsabilidad y sustitución tributarias en le ordenamiento tributario peruano”. En: IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. IPDT, 2006, pp. 161.

⁷ CORDOVA ARCE, Alex. Op. Cit., p.43.

En esa línea, el Artículo 67 de la Ley del Impuesto a la Renta señala los sujetos que califican como responsables para fines de la citada ley. Concretamente dicho artículo dispone que “Están obligados a pagar el impuesto con los recursos que administren o dispongan y a cumplir las demás obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones de esta ley corresponden a los contribuyentes, las personas que a continuación se enumeran:

- a) El cónyuge que perciba y disponga de los bienes del otro o cualquiera de ellos tratándose de bienes sociales comprendidos en la primera, segunda y tercera categoría;
- b) *Los padres, tutores y curadores de los incapaces;*
- c) *Los albaceas o administradores de sucesiones y a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos;*
- d) *Los síndicos, interventores y liquidadores de quiebras o concursos y los representantes de las sociedades en liquidación;*
- e) *Los directores, gerentes y administradores de personas jurídicas;*
- f) *Los administradores de patrimonios y empresas y, en general, los mandatarios con facultades para percibir dinero, cuando en el ejercicio de sus funciones estén en condiciones de determinar la materia imponible y pagar el impuesto correspondiente a tales contribuyentes;*
- g) **Los agentes de retención; y**
- h) **Los agentes de percepción.**

Por otro lado, cabe notar que el Artículo 18 del Código Tributario dispone que “Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.”

Esta última disposición, parece indicarnos que nuestro Código Tributario también ha recogido la figura del “responsable sustituto” que se originaría cuando el agente de retención o percepción ha cumplido con efectuar la retención o percepción, respectivamente, en cuyo caso aquél desplazará al sujeto pasivo (deudor tributario de la obligación tributario) convirtiéndose en el único responsable del pago del monto retenido o percibido ante la Administración Tributaria conforme lo prevé expresamente la norma.

Otro ejemplo de responsable sustituto parece haber sido recogido en el Artículo 9 de la Ley de Tributación Municipal, referido al Impuesto Predial, el cual señala que “*son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza*”. Agrega el cuarto párrafo que “*Cuando la existencia del propietario no pudiera ser determinada, son sujetos obligados en calidad de responsables, los poseedores o tenedores, a cualquier título, de los predios afectos, sin perjuicio de su derecho a reclamar el pago a los respectivos contribuyentes*” (resaltado agregado).

Como se puede observar, la citada norma prevé que el obligado al pago del impuesto será el propietario del predio (deudor tributario); sin embargo, en el supuesto que no pueda determinarse la existencia de aquél, se originaría un supuesto de sustitución mediante el cual el obligado en principio al pago del impuesto (propietario) sería desplazado en su calidad de sujeto pasivo por el poseedor o tenedor del predio quien se convertirá en el único obligado al pago de dicho impuesto ante la ley.

Ahora bien, debemos resaltar que la figura del “sustituto” fue introducida en el Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT (2006) según el cual se dispone lo siguiente:

“Artículo 26. Obligados tributarios

1. Son obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- a) los contribuyentes directos*
- b) los contribuyentes sustitutos (...).”*

Asimismo, el Artículo 28 del Modelo define como “contribuyente directo” como aquél “*sujeto pasivo designado por ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria*”. A su turno, el Artículo 29 del Modelo respecto del “contribuyente sustituto” prevé que:

“1. Son contribuyentes sustitutos los sujetos pasivos que, por imposición de ley y en lugar del contribuyente directo están obligados a cumplir las obligaciones tributarias.

2. El contribuyente sustituto podrá exigir del contribuyente directo el importe de las obligaciones tributarias satisfechas”.

En adición a ello, en los comentarios al Artículo 29 se explica que *“este artículo recoge la distinción entre contribuyente directo y sustituto, de forma que mientras el contribuyente directo realiza el hecho generador, el sustituto tiene que cumplir las obligaciones tributarias por imperativo legal y en sustitución del contribuyente directo. Se reconoce la acción de regreso del sustituto respecto del contribuyente directo”.*

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que bajo el Modelo de Código Tributario del CIAT (mayo 2015) no ha incluido de forma expresa (como en la versión antes citada) dentro de los “obligados tributarios” a los contribuyentes sustitutos. En efecto, en su Artículo 25 sobre los sujetos denominados “obligados tributarios” ha señalado lo siguiente:

“Artículo 25. Obligados tributarios.

Son obligados tributarios los siguientes:

- a) Los contribuyentes.*
- b) Los obligados a realizar pagos a cuenta o anticipados.*
- c) Los agentes de retención y los obligados a practicar ingresos a cuenta.*
- d) Los agentes de percepción. (...)*”

No obstante, en el comentario al citado artículo se explica que *“en la presente versión del Modelo se han eliminado los artículos correspondientes al sujeto pasivo y al sustituto. (...) En el caso del sustituto porque además de existir dos posiciones antagónicas, una –mayoritaria– que lo considera un responsable tributario más y otra que lo separa de dicha categoría para ubicarlo como un deudor principal de la obligación tributaria de pago, está el hecho de que se trata de una figura poco utilizada hoy en día en las legislaciones tributarias de los países.”.* Como se puede apreciar, su exclusión del listado de obligados

tributarios no implica que la figura del “sustituto” ya no se encuentre vigente o no pueda ser regulado en las legislaciones de los países; sino que por el contrario – tal como se señala en el comentario – se reconoce que dicha figura aún se encuentra vigente así como las posiciones de tratar al “sustituto” como un “responsable” más o como un “deudor principal de la obligación tributaria”, solo que en menor número de legislaciones y en menor grado que antes, respectivamente.

Como muestra de ello, podemos observar que la figura del “sustituto” se encuentra recogida incluso en otras legislaciones, tales como la Ley 58/2003 General Tributaria de España la cual señala lo siguiente:

“Artículo 35. Obligados tributarios

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

a) Los contribuyentes.

b) Los sustitutos del contribuyente.

c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.

d) Los retenedores.

e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.

f) Los obligados a repercutir.

g) Los obligados a soportar la repercusión.

h) Los obligados a soportar la retención.

i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.

j) Los sucesores.

k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.”

Por su parte, el Artículo 36 de la mencionada Ley señala lo siguiente respecto al “contribuyente” y “sustituto del contribuyente”:

“Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.”

En base a lo que hemos explicado anteriormente, consideramos que resultaría posible arribar a las siguientes conclusiones en relación con la figura del responsable:

- (i) Nuestro Código Tributario ha establecido expresamente que el deudor tributario de la obligación tributaria podrá ser el contribuyente o el responsable. De esa manera, bajo la figura del “responsable” ha dispuesto la posibilidad que en los casos en que la ley lo disponga se atribuirá dicha calidad a determinados sujetos quienes tendrán la obligación de cumplir con la prestación a su cargo (esto es, el pago del tributo a favor del acreedor tributario).
- (ii) Nótese que el Código Tributario u otras normas tributarias no han establecido una lista taxativa sobre los tipos de “responsable” recogidos por nuestro ordenamiento. No obstante ello, consideramos que la figura del “responsable sustituto” se encuentra plenamente vigente en nuestro ordenamiento, tal como ha sido recogido expresamente en el Modelo de Código Tributario de Latinoamérica, y otras legislaciones como la Ley General Tributaria de España. Como muestra de ello, nuestra propia legislación han reconocido (aún cuando no haya sido dispuesto de forma expresa) que un sujeto (diferente del contribuyente) será el único obligado a cumplir con el pago del impuesto

cuando, por ejemplo, en su calidad de agente de percepción o retención haya cumplido con efectuar la respectivo retención o percepción convirtiéndose en el único obligado frente al Fisco; o no sea posible determinar el propietario del inmueble para efectos del impuesto predial, convirtiéndose el tenedor o poseedor en el único obligado.

- (iii) Nótese además que, de la revisión del Modelo del Código Tributario para América Latina del CIAT, el mismo ha incluido un artículo en el cual regula la posibilidad que el contribuyente sustituto pueda exigir del contribuyente directo el importe de las obligaciones tributarias satisfechas. Similar regulación se encuentra también contenida en la Ley 58/2003 General Tributaria de España que faculta al sustituto a cobrar el importe de la deuda tributaria al contribuyente. No obstante, debemos indicar que dicha disposición no ha sido incluida en alguna de las normas tributarias previstas en nuestro ordenamiento.

Ahora bien, tomando en consideración lo dispuesto en el inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta en el extremo que señala que “(...) *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*”; consideramos que de acuerdo con la citada disposición la calidad de “responsable” ha sido atribuida al sujeto que hubiese tenido la calidad de agente de retención si la operación hubiese sido onerosa; es decir, en el caso concreto, al sujeto domiciliado (Contratista) quien – tratándose de una operación onerosa- habría calificado como “agente de retención” de la renta pagada a favor del sujeto no domiciliado.

Cabe precisar que, en nuestra opinión, en base a lo expuesto anteriormente, consideramos que la figura del responsable recogida en el citado artículo no correspondería a la figura de responsable solidario. Nos explicamos:

- El Artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, ha señalado que las personas que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán **retener** y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual los impuestos que correspondan.

- A su turno, según hemos indicado, el Artículo 67 de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido una lista de los sujetos “responsables” que se encuentran obligados al pago del impuesto, entre los que ha incluido a los agentes de retención, quienes califican como “responsables solidarios” de conformidad a lo dispuesto en el Código Tributario.
- Nótese que será responsable aquél sujeto que pague o acredite una renta de fuente peruana a favor de un no domiciliado, ello implicaría que nos encontremos ante una operación onerosa en la que el sujeto domiciliado (deudor) adeuda un monto por entregar a favor del sujeto domiciliado, del que pueda descontar la retención del Impuesto a la Renta adeudada. Sin embargo, dicho supuesto no podría ser extensivo a las operaciones gratuitas, toda vez que en ellas no exista alguna suma que sea entregada por el sujeto domiciliado a favor del no domiciliado.
- En esa línea, pensamos que la figura del “responsable solidario” establecida en la Ley del Impuesto a la Renta resultaría aplicable únicamente de operaciones de índole onerosa, y no gratuitas; por lo que es posible desprender que la figura del “responsable” a que se refiere el inciso c) del Artículo 32-A de la citada ley debe ser necesariamente uno distinto al de “responsable solidario”.

Ahora bien, a fin de determinar frente a qué tipo de responsable nos encontramos, a continuación explicaremos a mayor detalle el alcance de la modificación introducida al inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta con relación a las transacciones gratuitas entre no domiciliados.

III. Análisis del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de transacciones gratuitas con sujetos no domiciliados

De acuerdo con la modificación introducida mediante el Decreto Legislativo No. 1112, tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados en transacciones a título gratuito, 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.

Según lo expuesto en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1112, sobre la base de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

(OCDE) de las Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones (OCDE 2010), se reconoce que las normas de precios de transferencia sean utilizadas para luchar contra el fraude y la elusión fiscal, por lo que los países pueden incorporarlas con una finalidad antielusiva.

Así, se reconoce que por aplicación de las referidas normas, el ajuste surta efecto tanto para el transferente como para el adquirente. Ahora bien, tomando en cuenta que una de las partes sea un sujeto no domiciliado en el país, trae a colación lo dispuesto por la Norma XI del Código Tributario según la cual los sujetos no domiciliados en el país se encuentran obligados a tributar por sus rentas sujetas a tributación en el país.

Tratándose de operaciones a título gratuito, se reconoce la existencia de un monto que sería determinado en aplicación de las normas de precios de transferencia y que debe ser imputado al sujeto no domiciliado, lo cual le originaría una renta (“imputada”) a favor de aquél sujeta a tributación en el Perú.

Cabe señalar que este criterio, vinculado al reconocimiento de una renta imputada al sujeto no domiciliado derivado de la aplicación de las normas de precios de transferencia, ha sido establecido por la Administración Tributaria en diversos pronunciamientos tales como los siguientes:

- En el Informe No. 002-2011-SUNAT/2B000 y Carta No. 043-2015-SUNAT/600000, la Administración Tributaria señaló lo siguiente: *“el primer párrafo del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido una ficción legal mediante la cual se imputa una renta a la transferencia de bienes realizada a título gratuito; incorporando de ese modo dentro de su campo de aplicación a la operación en mención y gravando con dicho Impuesto a la renta imputada”* (criterio similar esbozado en los Informes Nos. 157-2016-SUNAT/5D0000 y 085-2016-SUNAT/5D0000).
- En el Informe No. 085-2016-SUNAT/5D0000 la Administración Tributaria estableció que *“[...] el primer párrafo del artículo 32° de la citada ley ha incorporado una ficción legal mediante la cual se imputa una renta en el caso de la transferencia de bienes realizada a título gratuito; incorporando de este modo*

dentro de su campo de aplicación a la operación en mención, atribuyéndole el carácter de renta gravada. En consecuencia, la renta imputada correspondiente a la transferencia de propiedad al Estado, a título gratuito, de los activos construidos denominados Bienes de la Red de Transporte (entre ellos, las fibras ópticas), por parte de los operadores de telecomunicaciones en el marco de un CFNR, se encuentra afecta al Impuesto a la Renta”.

- Asimismo, en el Informe No. 090-2006-SUNAT/2B0000 señaló que *“debe tenerse en cuenta que el primer párrafo del artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ha incorporado una ficción legal mediante la cual se imputa una renta en el caso de prestación de servicios realizados a título gratuito; lo cual implica que la normatividad del Impuesto a la Renta ha incorporado dentro del campo de aplicación de dicho impuesto a los servicios prestados a título gratuito, atribuyéndole el carácter de renta gravada.”.*
- Del mismo modo, en la Carta No. 043-2015-SUNAT/600000 la SUNAT dispuso lo siguiente: *“El artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el legislador, dentro de su libertad de configuración normativa, y en concordancia con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 1° del citado TUO, 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. En ese sentido, 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”.*

Este parece ser el criterio adoptado por la Administración Tributaria cuando en el Informe materia de análisis señaló lo siguiente: *“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 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”.* A fin de sustentar ello, cabe resaltar que la SUNAT se habría remitido al criterio establecido en la Carta No. 043-2015-SUNAT/600000 anteriormente citada.

Como se puede apreciar, la Administración Tributaria ha establecido que lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 32 de la Ley del IR constituye una ficción legal que imputa una renta ficta en virtud de la cual el sujeto que transfiere o presta servicios a título gratuito debe considerar una renta imputada por dicha operación para fines de la determinación del IR.

En base a lo anterior, se desprende que a criterio de la Administración Tributaria la aplicación del ajuste de precios de transferencia originaría una renta imputada que, de ser el caso, debe ser reconocida al sujeto no domiciliado. Asimismo, como consecuencia de ello, al haberse originado una renta imputada de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, ello configuraría un supuesto de renta de fuente peruana que se encontraría en principio sujeta a retención en el país.

No obstante lo anterior, debemos indicar que del texto de la Exposición de Motivos no se establece cuál sería la razón que justificaría que el sujeto domiciliado sea el responsable por el pago del impuesto que sería de cargo del sujeto no domiciliado. Desde nuestra perspectiva, la asignación de un “responsable” del pago del impuesto habría sido introducida por el legislador como mecanismo para asegurar el pago del impuesto del sujeto no domiciliado, como parte de los deberes de colaboración que recaen en los contribuyentes.

Sin embargo, en nuestra opinión, aun cuando la intención del legislador haya sido asegurar el pago del impuesto que corresponda al sujeto no domiciliado, la calificación de “responsable” introducida en el inciso c) del Artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta parecería haber sido establecida en calidad de “responsable sustituto” pues conforme a dicha norma, el único sujeto obligado por el pago del impuesto será el sujeto domiciliado (Contratista) y no el sujeto no domiciliado (aun cuando en cabeza de este último se genere la renta de fuente peruana y, por ende, la obligación de pago del impuesto) toda vez que al tratarse de una operación gratuita, el Contratista no podría efectuar una “retención” del impuesto al sujeto no domiciliado (como si fuera un agente de retención del impuesto).

Siendo ello así, el carácter que debe ser atribuido a la figura de responsable en el citado artículo, en nuestra opinión, será el de sustituto, convirtiéndose el Contratista

(sujeto domiciliado) en el único obligado al pago del impuesto frente al Fisco; figura que como hemos indicado habría sido implícitamente introducida en nuestro ordenamiento.

Más aún, debemos advertir que la Ley del Impuesto a la Renta ni el Código Tributario, han establecido la posibilidad que el Contratista (en calidad de responsable) pueda realizar el cobro de la deuda pagada por el impuesto correspondiente al sujeto no domiciliado (como ha sido el caso del Modelo del Código Tributario o la Ley Tributaria de España).

Consideramos que la opinión de la Administración Tributaria en el Informe respecto a que, conforme a lo establecido en el Artículo 1260 del Código Civil, una vez cumplida con la prestación tributaria se generaría una obligación de tipo civil en la que el sujeto domiciliado ostentaría la calidad de acreedor respecto al sujeto no domiciliado como deudor, no sería precisa toda vez que ello desconocería la denominada autonomía del Derecho Tributario en virtud del cual *“el Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren y regulan los tributos”*, por lo que éste debería regular también la facultad de cobro contra el contribuyente.

IV. Alcance de la estabilidad tributaria

El Artículo 48 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (“LOH”), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo 042-2005-EM, establece que el Contratista estará sujeto al régimen tributario común del Impuesto a la Renta, a las normas específicas que en esta Ley se establecen y se regirán por el régimen aplicable vigente al momento de la celebración del Contrato. A su turno, el Artículo 63 de la LOH establece que el Estado garantiza a los contratistas que el régimen tributario vigente a la fecha de celebración del Contrato, permanecerán inalterables durante la vigencia del mismo, para efectos de cada Contrato⁸.

⁸ Cabe precisar que de acuerdo con el Artículo 2 del Reglamento de la LOH, la garantía de estabilidad tributaria únicamente resulta aplicable respecto a las “Actividades del Contrato”, esto es, las actividades de exploración y/o explotación de hidrocarburos que sean realizadas en ejecución del

Asimismo, el Artículo 4 del Reglamento de la LOH, aprobado mediante Decreto Supremo No. 32-95-EF, establece 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.

De otro lado, la cláusula 9.1 del Modelo de Contrato de Licencia para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos⁹ señala que:

“El Contratista está sujeto al régimen tributario común de la República del Perú, que incluye el régimen tributario del Impuesto a la Renta, así como a las normas específicas que al respecto se establece en la Ley No. 26221, vigentes a la Fecha de Suscripción.

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 (...)” (énfasis agregado).

Como se puede apreciar, mediante el Contrato de Licencia, se le otorga al Contratista la garantía de estabilidad tributaria en virtud de la cual se encuentra sujeto al régimen tributario que se encuentra vigente a la fecha de suscripción del Contrato de Licencia. Nótese que la LOH hace referencia al “régimen tributario”, es decir, a todas aquellas disposiciones que comprenden los tributos a los que se encuentre sujeto el Contratista.

Así, el Reglamento de la LOH ha precisado que en virtud de la garantía de estabilidad tributaria, al Contratista no le resultarán aplicables los tributos que se establezcan con posterioridad a la fecha de suscripción del Contrato de Licencia, ni tampoco los cambios que se produzcan con posterioridad a la suscripción del Contrato de Licencia respecto a: (i) hecho generador de la obligación tributaria, (ii) la cuantía de los tributos, (iii) las exoneraciones, beneficios, incentivos e

Contrato de Licencia. Asimismo, incluye las actividades complementarias de exploración y explotación o explotación, requeridas para llevar a cabo la ejecución del contrato, en tanto no generen ingresos para el contratista, así como los ingresos de carácter eventual, los cuales deberán ser calificados por la Administración Tributaria.

⁹ Contenido en la página web de PERUPETRO, en la venta de Modelo de Contrato.

inafectaciones, enunciado que no sería taxativo a criterio de la propia Administración Tributaria (según lo señalado en el Informe).

Cabe resaltar que la garantía de estabilidad tributaria busca otorgar seguridad al Contratista respecto a la carga tributaria que sobre aquél recaerá durante todo el plazo de vigencia del Contrato de Licencia.

En relación con ello, Karen Sheppard ha señalado respecto a los convenios de estabilidad tributaria (como es el caso del Contrato de Licencia) que *“La finalidad de estos convenios consiste en garantizar a los contratistas que la utilidad que presumen obtener por sus inversiones en el país no se verá afectada por posibles cambios en la estructura impositiva del país, estableciendo que el régimen tributario se mantendrá inalterable durante el plazo que dure el contrato. Se trata entonces de “congelar” la carga impositiva vigente a una fecha determinada, la misma que se mantendrá inalterable, indistintamente si los cambios en la legislación alteran la estructura de los tributos a favor del contribuyente o del Estado”*¹⁰.

Ello también ha sido reconocido por la propia SUNAT mediante el Informe en el cual señaló que *“es pertinente indicar que en el Informe No. 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 solo alcanza al régimen tributario del contribuyente y no al de terceros (...)”*”.

V. ANÁLISIS DEL INCISO C) DEL ARTÍCULO 32-A DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, MODIFICADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO No. 1112 Y LA POSICIÓN DE LA SUNAT EXPUESTA EN EL INFORME

El inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del IR establece que *“Tratándose de ajustes aplicables a sujetos no domiciliados, el responsable de pagar el impuesto por el*

¹⁰ SHEPPARD CASTILLO, Karen Paola. “Alcance de los Convenios de Estabilidad Tributaria en la Legislación Minera: Contribuciones y Tasas”. En: Themis, No. 41, 2000, pp. 231-237.

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” (énfasis agregado).

De la lectura de la citada disposición y la posición de la SUNAT expuesta en el Informe, consideramos que se generarían las siguientes controversias:

1. De acuerdo con la citada norma, el Contratista adquiere la calidad de “responsable” del pago del impuesto por un monto equivalente a la retención (que se hubiese generado en caso del pago de una contraprestación a favor del sujeto no domiciliado) y, por ende, se convierte en obligado al cumplimiento de la prestación tributaria (pago del impuesto) frente al acreedor tributario.

Al respecto, cabe señalar que de acuerdo con el régimen tributario vigente, se reconoce que no solo el contribuyente puede ser el obligado al pago del tributo, sino también los responsables que sean designados por ley, como es el caso de los “agentes de retención” o los “responsables” a los que se refiere el inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del IR.

En cualquier caso, ya sea como agente de retención o responsable, ambos se encuentran obligados al pago del tributo frente al fisco. Sin embargo, la diferencia deriva en que en el primer caso, los “agentes de retención” resultan obligados al pago del tributo (en su calidad de “responsables solidarios” según lo dispuesto expresamente en el Código Tributario) con el dinero proveniente de la retención; mientras que en el segundo caso, los “responsables” al que se refiere el inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta son obligados al pago del tributo, sin haber realizado el hecho imponible, siendo único obligado del pago frente a la Administración Tributaria.

En efecto, de la lectura de la citada norma, se puede observar que el aspecto material de la hipótesis de incidencia se configura con el ajuste determinado por las normas de precios de transferencia, siendo que el aspecto subjetivo debería recaer sobre el sujeto no domiciliado (a quien, por una ficción legal en la Ley del Impuesto a la Renta, se le atribuye rentas de fuente peruana derivado del ajuste de

precios de transferencia); sin embargo, el único obligado por ley al pago del impuesto resulta siendo el sujeto que *“hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva”* (esto es, el Contratista). Por ello, consideramos que el “responsable” al que se refiere la norma en referencia es la del responsable “sustituto” y no “responsable solidario” como equivocadamente señala la SUNAT en el Informe indicando que *“se habría constituido como responsable solidario a quien hubiese tenido la calidad de agente de retención su hubiese pagado la contraprestación respectiva.”*

En efecto, el Contratista no responde por dicha obligación “al igual que” o “conjuntamente con” el sujeto no domiciliado, sino que – de acuerdo al citado artículo – se determina que el único obligado al pago del Impuesto a la Renta será el Contratista. En efecto, será este quien responda como deudor tributario (y no el sujeto no domiciliado), quien deberá cumplir con el pago de la obligación con recursos propios.

Por tanto, en virtud del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, la relación jurídico-tributaria se establecerá entre el Contratista y el Estado, siendo el primero el único obligado al pago del impuesto a favor de este último.

En adición a ello, debe observarse que al tratarse de operaciones gratuitas, el Contratista no se encontrará en capacidad de efectuar una “retención” al sujeto no domiciliado toda vez que no existirá ningún tipo de desembolso de dinero por parte de aquél a favor del sujeto no domiciliado, por lo que el primero deberá pagar el Impuesto a la Renta del no domiciliado a la Administración Tributaria con recursos propios.

2. Asimismo, debe observarse que la aplicación del ajuste determinado por aplicación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta no detona el nacimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto no domiciliado, pues no ha existido un pago realizado por el Contratista a favor de aquél. Al respecto, el Artículo 76 de la Ley del IR señala 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 Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuesto a que se refieren los artículos 54 y 56 de esta ley, según sea el caso.
(...)”*

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, 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. Dicho pago se realizará en el plazo indicado en el párrafo anterior”.

Conforme a la citada norma, la obligación de pago del Impuesto a la Renta por las rentas de fuente peruana del sujeto no domiciliado coincide con el momento en que nace la obligación de efectuar la retención por parte del sujeto domiciliado, esto es, cuando se paga o acredita rentas a favor del no domiciliado; o cuando se registra la provisión contable del gasto o costo.

Como se señala en el citado artículo, la obligación de retener requiere que previamente exista un desembolso de dinero a favor del sujeto no domiciliado. Ello ha sido corroborado en reiterada jurisprudencia, tales como la Resolución No. 03381-4-2012, en la cual el Tribunal Fiscal manifestó que:

“(...) lo característico del instituto de la retención es la posibilidad del contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo”.

Sin embargo, tratándose de una operación gratuita, el Contratista no efectuaría ningún pago o desembolso a favor del sujeto no domiciliado, ni tampoco efectuaría ningún registro contable del gasto o costo (porque no ocurriría en la

realidad), por lo que sería equivocado indicar que la obligación tributaria recae en el sujeto no domiciliado por sus rentas de fuente peruana originadas por aplicación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta ya que no se han cumplido con las condiciones que originen el nacimiento de la obligación tributaria para aquél.

3. Asimismo la SUNAT a través del Informe señala que *“(...) se habría constituido como responsable solidario a quien hubiese tenido la calidad de agente de retención si hubiese pagado la contraprestación respectiva; 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 en la que aquel ostentaría la condición de acreedor respecto del contribuyente, quien le respondería como deudor”*.

A fin de sustentar dicha obligación de tipo civil, la SUNAT se basa en lo dispuesto en el Artículo 1260 del Código Civil (promulgado por Decreto Legislativo No. 295) según el cual:

“Artículo 1260.- La subrogación opera de pleno derecho en favor:

- 1.- De quien paga una deuda a la cual estaba obligado, indivisible o solidariamente, con otro u otros. (...)”

Al respecto, debemos indicar que dicho artículo se encuentra comprendido en la Sección Segunda del Libro VI del citado Código, que regula –entre otros- el pago como contraprestación por la ejecución de la prestación y, a su vez, como una de las modalidades de pago se encuentra el pago por subrogación. En otras palabras, dicho artículo únicamente hace referencia al pago que se realiza bajo un supuesto en que quien paga concurre de forma solidaria con otros frente a la misma deuda.

Sin embargo, tal como hemos indicado anteriormente, el inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta no recoge un supuesto de “responsabilidad solidaria” sino de “sustituto”. Ello en la medida que aun cuando el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia recae sobre el sujeto no domiciliado, generándole una renta de fuente peruana (ficción legal), la norma dispone que el único obligado al pago será el sujeto domiciliado (quien hubiese

tenido la calidad de agente de retención si la operación hubiese sido onerosa). En ese sentido, este último desplaza de la obligación tributaria al sujeto no domiciliado (quien sería el contribuyente del impuesto) y se convierte en el principal y único obligado al pago del impuesto, por disposición expresa de la norma. Siendo ello así, puede observarse que nos encontramos claramente ante un supuesto de “sustitución” y no de “responsabilidad solidaria”, por lo que no resultaría aplicable la figura de “pago por subrogación” del Código Civil al que se refiere a la SUNAT.

Siendo ello así, no resultaría aplicable en nuestra opinión lo dispuesto en el Artículo 1263 del Código Civil que señala que *“en los casos del artículo 1260, inciso 1, el subrogado está autorizado a ejercitar los derechos del acreedor contra sus codeudores, sólo hasta la concurrencia de la parte por la que cada uno de éstos estaba obligado a contribuir para el pago de la deuda (...).”* toda vez que no nos encontramos ante un supuesto de “responsabilidad solidaria” que habilite la aplicación de este artículo.

Por otro lado, debemos advertir que aun en el caso que la Administración Tributaria considere que el sujeto domiciliado (Contratista) tiene una obligación de tipo civil en su calidad de acreedor respecto al contribuyente (sujeto no domiciliado) pudiendo requerirle la devolución de lo pagado vía el pago de una indemnización, consideramos que ello tampoco resultaría aplicable.

En efecto, el Artículo 1321 del Código Civil prevé que *“Queda sujeto a la indemnización de daños y perjuicios quien no ejecuta sus obligaciones por dolo, culpa inexcusable o culpa leve.”*

De otro lado, el Artículo 1969 de la citada norma dispone que *“Aquel que por dolo o culpa causa un daño a otro está obligado a indemnizarlo. El descargo por falta de dolo o culpa corresponde a su autor.”*

Nótese que, en cualquier caso, a fin de encontrarse obligado al pago de una indemnización, el Código Civil presupone la existencia de un daño producido por dolo o culpa. Sin embargo, en el caso concreto, el pago del impuesto por el Contratista se originaría por disposición expresa de la norma, y no por (dolo o culpa) respecto al pago del impuesto por cuenta del sujeto no domiciliado.

Finalmente, discrepamos también de lo señalado por la Administración Tributaria en el extremo en que el Contratista tendría expedito su derecho a recuperar el monto pagado por concepto del Impuesto a la Renta del no domiciliado a través de la vía civil. Ello en la medida que el inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta ni otra norma tributaria ha establecido la posibilidad de que el sujeto domiciliado (Contratista), quien actúa en calidad de “sustituto”, pueda repetir contra el no domiciliado (contribuyente) en la vía civil, como se establece en el Modelo de Código Tributario del CIAT y en la legislación comparada (p.e. en la Ley General Tributaria de España).

Nótese que solo es posible remitirse a las normas civiles de forma supletoria, siempre que éstas no se opongan o desnaturalicen las normas tributarias, conforme a lo previsto en la Norma IX del Código Tributario.

En ese sentido, debe observarse que: (i) las normas tributarias no han establecido expresamente que el sujeto domiciliado podrá repetir lo pagado contra el sujeto no domiciliado ni han establecido un procedimiento para su aplicación, y (ii) aun cuando no exista un procedimiento para ello, tampoco podría recurrirse a las normas civiles de forma supletoria toda vez que éstas no recogen el pago derivado de una responsabilidad por “sustitución” (sino únicamente como “responsable solidario”), ni tampoco involucran la comisión de un daño por dolo o culpa por parte del sujeto no domiciliado que pueda originar el pago de una “indemnización” a favor del sujeto domiciliado derivado del pago del impuesto.

En base a lo anterior, se puede observar que el Contratista en calidad de “responsable” no responderá por el pago del Impuesto a la Renta “conjuntamente con” o “al lado del” sujeto no domiciliado (respecto del cual se configura un supuesto de renta de fuente peruana derivado del ajuste de precios de transferencia), sino que será el único obligado al pago del impuesto frente al Fisco, según lo previsto en el inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del IR.

En consecuencia, el Contratista vería afectada la carga tributaria que le fue garantizada a la fecha de suscripción del Contrato de Licencia, toda vez que deberá

soportar con recursos propios el pago del Impuesto a la Renta del sujeto no domiciliado por aplicación del inciso c) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo pago del impuesto deberá asumir como único obligado (en lugar del sujeto no domiciliado) y con recursos propios (al no existir ningún tipo de desembolso al no domiciliado por tratarse de una operación gratuita).

