



Tribunal Fiscal

N° 18164-3-2013

EXPEDIENTE N° : 1347-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de diciembre de 2013

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° 0150140005641, emitida el 27 de octubre de 2006 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0009959 y la Resolución de Multa N° 012-002-0009756, giradas por Impuesto a la Renta – Dividendos de marzo de 2003 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente refiere que en Junta General de Accionistas de 31 de marzo de 2003, se acordó distribuir dividendos en efectivo y en acciones de propia emisión, en una sola oportunidad, y dentro de los siguientes 60 días posteriores, en la oportunidad que determine o fije el Directorio, delegando a este órgano la facultad correspondiente, que en sesión de Directorio de 30 de abril de 2003 se fijó como fecha efectiva de distribución y pago el 28 de mayo de 2003, que en el presente caso al haberse delegado en el Directorio la atribución de resolver sobre la aplicación de utilidades contemplada en el numeral 2 del artículo 114° de la Ley General de Sociedades, la eficacia del acuerdo de distribución se postergó para un momento posterior, que así la obligación de retener surge en la fecha de cumplimiento de la delegación conferida, que es cuando tiene eficacia jurídica o surte efectos jurídicos relevantes, siendo por tanto que al haberse devengado el 28 de mayo de 2003, el Impuesto a la Renta que grava los dividendos con la tasa de 4,1 por ciento, no ha existido omisión a retención alguna.

Que indica que los artículos 71° y 76° de la Ley del Impuesto a la Renta han sido desnaturalizados por el artículo 89° de su reglamento contraviniendo el principio de legalidad, al establecer la obligación de retener en momentos distintos al pago o acreditación de rentas consideradas de segunda categoría y disponer como supuesto que origina esta obligación, a la fecha de adopción del acuerdo de distribución, que por este motivo el Tribunal Fiscal realizando el control difuso de las normas, debe disponer de la inaplicabilidad del citado artículo reglamentario, que de acuerdo al análisis de la legislación comparada, es la voluntad de la Junta General de Accionistas, quien determina el nacimiento de la obligación tributaria de retener, existiendo vacíos legales en la normatividad interna, que de acuerdo a los pronunciamientos del Tribunal Fiscal para efecto de calificar a un tercero como agente de retención debe producirse un pago o puesta a disposición de dividendos a favor del accionista persona natural, y una detracción o deducción de parte de dicha renta, con la finalidad de cumplir con la obligación tributaria principal del accionista, que conforme al artículo 73-A° de la Ley del Impuesto a la Renta, existe una imposibilidad práctica de retener en tanto no haya habido el pago de dividendos al accionista, es decir el 28 de mayo de 2003.

Que agrega que de conformidad con lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 608-5-2000 y 5015-2-2003, no corresponde la aplicación de la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, por cuanto no era posible practicar una retención en tanto no había habido pago o puesta a disposición a favor de los accionistas.

Que la Administración señala que la decisión de distribuir utilidades se originó en la Junta General de Accionistas, al tratarse de una atribución de dicho órgano y no del Directorio que es un órgano de administración y gestión, que la norma reglamentaria señala que la retención debe efectuarse en el momento que se realice el acuerdo de los accionistas o la puesta a disposición de los dividendos, lo que ocurra primero, y que en el presente caso, la sociedad asumió el 31 de marzo de 2003 la obligación de

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

1
α



Tribunal Fiscal

N° 18164-3-2013

pago frente a sus accionistas, difiriendo el pago efectivo de dicha obligación, lo que no altera la existencia ni la validez del acuerdo.

Que de la revisión de autos se tiene que la Administración emitió la resolución de determinación impugnada por cuanto consideró que la recurrente debía efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta que grava la distribución de utilidades en la fecha del acuerdo de la Junta General de Accionistas, es decir, en el período marzo de 2003, considerando además que dicha situación configuraba la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, que se encuentra contenida en la resolución de multa materia de apelación.

Que conforme con los artículos 24°, 24-A° y 24-B° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, constituyen rentas de la segunda categoría – entre otros-, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entendiéndose por tales a las utilidades que las personas jurídicas distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital; los cuales están sujetos a las retenciones previstas en los artículos 73°-A y 76° de la norma, en los casos y forma que en los aludidos artículos se determina.

Que el artículo 73°-A dispone que las personas jurídicas que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4,1 por ciento de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas, que cuando la persona jurídica acuerde la distribución de utilidades en especie, el pago del 4,1 por ciento deberá ser efectuado por ella y reembolsado por el beneficiario de la distribución, que el monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del Impuesto a la Renta de los beneficiarios, cuando éstos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú, y que esta retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que según el artículo 89° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado a este por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, la obligación de retener a que se refiere el artículo 73°-A de la ley nace en la fecha de adopción del acuerdo de distribución o cuando los dividendos y otras formas de utilidades distribuidas se pongan a disposición en efectivo o en especie, lo que ocurra primero.

Que conforme con los artículos 7° y 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, siendo este último aquel que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Que en el presente caso, tal cual se aprecia del Acta de Junta General Obligatoria Anual de Accionistas de 31 de marzo de 2003 (folios 213 a 215), el presidente de la junta recordó que la política de distribución de utilidades es la de distribuir como dividendo, sea en efectivo o en acciones de propia emisión, el íntegro de las utilidades de libre disposición de cada año, que el dividendo en efectivo equivale al 5 por ciento del valor nominal de las acciones en circulación al momento de tomar los acuerdos en Junta de Accionistas, siempre que no exceda el 50 por ciento de las utilidades de libre disposición de cada año, y que en caso de exceder, se repartirá el 50 por ciento de las utilidades de libre disposición; luego el presidente sometió a consideración la distribución de las utilidades de libre disposición, 50 por ciento como dividendo en efectivo y el otro 50 por ciento en acciones de propia emisión y propuso que el pago se realice en una sola oportunidad, dentro de los próximos 60 días, en fecha que determine el directorio; que además consta en el Acta, que la Junta aprobó por unanimidad la distribución en la forma descrita y delegó en el directorio el fijar la fecha de pago.

Que de acuerdo con el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, la condición de responsable tributario surge para la recurrente, con ocasión del acuerdo de distribución que a este propósito adopte; siendo en ese momento que nace la obligación de practicar la retención por rentas de segunda categoría, y de abonarla al fisco en el plazo establecido para el pago de obligaciones de periodicidad mensual.



Tribunal Fiscal

N° 18164-3-2013

Que en el presente caso, el acuerdo de distribución fue tomado el 31 de marzo de 2003, por lo que de acuerdo con el cronograma para la declaración y pago de obligaciones tributarias correspondientes al año 2003, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 183-2002/SUNAT, la recurrente debía cumplir con realizar la retención por dividendos y abonarla al fisco, el 15 de abril de 2003, teniendo en cuenta el último dígito de su número de RUC.

Que debe acotarse que el nacimiento de la obligación de actuar como responsable tributario en calidad de agente de retención se produce como consecuencia de la manifestación de voluntad de los accionistas, siendo en tal sentido irrelevante para este efecto, lo que pueda establecerse respecto de la fecha en que se realizará la entrega al beneficiario, además bajo la regla prevista en el citado artículo 73-A°, la retención se debe practicar sobre las utilidades que van a ser materia de pago, independientemente de si las mismas ya han sido entregadas o puestas a disposición.

Que el tratamiento otorgado respecto de la oportunidad en que debe practicarse la retención del Impuesto a la Renta en el caso de la distribución de utilidades no se encuentra supeditado a la existencia de un pago, como por ejemplo sucede en el caso de rentas provenientes de obligaciones u otros valores al portador, en la que se ha señalado expresamente que la fecha de nacimiento de la obligación es el mes en que se efectúa o acredita el pago, tal como establece el artículo 73° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en este sentido, no existe el conflicto de normas de distinta jerarquía alegado por la recurrente, siendo que lo señalado en la norma reglamentaria, respecto al nacimiento de la obligación de retener en la fecha de adopción del acuerdo de distribución, guarda plena coherencia con lo dispuesto en el dispositivo reglamentado, toda vez que, la declaración de voluntad referida a la decisión de repartir utilidades que es tomada de manera conjunta por los accionistas, es objetivada a través del acuerdo de distribución, y de este modo es que la fecha de su adopción ha sido aludida en el artículo 89° antes mencionado.

Que de otro lado, siendo que el acuerdo adoptado constituye en rigor un acto jurídico (entendido éste, de conformidad con el artículo 140° del Código Civil, como la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas), que éste fue realizado el 31 de marzo de 2003, y que no se ha demostrado que haya sido sometido a condición alguna, el mismo ha producido efecto en esa fecha; resultando por tanto inexacto lo indicado por la contribuyente, en el sentido que su eficacia ha sido postergada a un momento posterior al haberse delegado al directorio la atribución de resolver sobre la aplicación de utilidades; siendo que el encargo del directorio se circunscribía a fijar la fecha de pago; lo cual sólo se entiende, bajo la premisa que previamente se ha producido una decisión, y que la misma es eficaz y generó consecuencias jurídicas, tales el pago, que es el elemento cuya oportunidad de ejecución ha sido sometido a delegación y postergación.

Que en este orden de ideas, corresponde confirmar la procedencia del reparo y de la apelada en este extremo.

Que de otro lado, la Administración emitió la Resolución de Multa N° 012-002-0009756 (foja 10) por el período de marzo de 2003 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, consistente en no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos por ley.

Que según se verifica de autos, y en particular del Anexo N° 1 al citado valor (foja 9), la presente resolución de multa se emitió al considerar la Administración que la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta que grava la distribución de utilidades en la fecha del acuerdo de la Junta General de Accionistas el 31 de marzo de 2003, en cumplimiento del artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y que en este sentido se configuró la infracción prevista en el mencionado numeral 13 del artículo 177°.

Que al respecto, cabe señalar que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 13829-3-2009 y 2845-1-2010, entre otras, que para efecto de la comisión de la infracción prevista en el numeral 13

 3



Tribunal Fiscal

N° 18164-3-2013

del artículo 177° del Código Tributario, debe tenerse en consideración la fecha en que se realizó el pago, toda vez que la obligación de retener el tributo nace con ocasión del pago o puesta a disposición de la retribución.

Que en el presente caso, se aprecia que a efecto de determinar la comisión de la infracción analizada, la Administración se ha basado en la fecha del acuerdo de la junta general de accionistas sobre la distribución de utilidades, es decir, el 31 de marzo de 2003, y no en la fecha efectiva de pago, por lo que en el caso de autos no se ha configurado la mencionada infracción conforme con el citado criterio jurisprudencial, en consecuencia procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-0009756.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shirota, e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shirota.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140005641 de 27 de octubre de 2006, en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 012-002-0009756, **DEJAR SIN EFECTO** tal valor y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


DE POMAR SHIROTA
VOCAL


Barreira Vásquez
Secretaria Relatora
DPSH/BV/ra