



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

EXPEDIENTE N° : 312-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 31 de enero de 2018

VISTA la Resolución N° Veintiséis de 14 de diciembre de 2017, emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que dispuso cumplir con lo ejecutoriado, al haberse declarado mediante el Auto Calificatorio del recurso de Casación N° 4638-2017 de 2 de mayo de 2017, emitido por la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, improcedente el recurso de casación interpuesto contra la Resolución N° 24 de 12 de diciembre de 2016, emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativa con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que a su vez, confirmó la Resolución N° Doce de 30 de octubre de 2015, emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró la nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00521-1-2015, y ordenó se emita una nueva resolución revocando la Resolución de Intendencia N° 0250150001430/SUNAT.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Resolución N° 00521-1-2015 de 16 de enero de 2015 (fojas 744 a 746), este Tribunal confirmó la Resolución de Intendencia N° 0250150001430/SUNAT de 17 de julio de 2014, que declaró inadmisble el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0250140018747/SUNAT de 26 de marzo de 2014, que a su vez, declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 022-003-0034953, girada por retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de diciembre de 2011.

Que Disan Perú S.A. interpuso demanda contenciosa administrativa contra la citada Resolución N° 00521-1-2015, solicitando su nulidad y se ordene admitir a trámite el recurso de apelación formulado contra la Resolución de Intendencia N° 0250140018747/SUNAT, al considerar que no incurrió en ninguna causal de inadmisibilidad.

Que el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución N° Doce de 30 de octubre de 2015 (fojas 751 a 759), declaró fundada la demanda interpuesta por la recurrente, y en consecuencia, la nulidad total de la Resolución N° 00521-1-2015 de 16 de enero de 2015, ordenando que este colegiado cumpla con emitir una nueva resolución, revocando la Resolución de Intendencia N° 0250150001430/SUNAT de 17 de julio de 2014 y admitiendo a trámite la apelación.

Que la referida resolución fue confirmada por la Resolución N° 24 de 12 de diciembre de 2016, emitida por la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (fojas 761 a 763).

Que posteriormente, el Procurador Público Adjunto a cargo de asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, interpuso contra la referida resolución recurso de casación, siendo que mediante Auto Calificatorio del Recurso de Casación N° 4638-2017, de 2 de mayo de 2017 se declaró improcedente el mencionado recurso (fojas 766 a 768).

Que a través de la Resolución N° Veintiséis de 14 de diciembre de 2017 (foja 770), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, dispuso el cumplimiento de lo ejecutoriado.

Que mediante el Oficio N° 03-2018-SUNAT/7D4300 recibido por Mesa de Partes de este Tribunal el 8 de enero de 2018 (foja 772), el Jefe (e) de la División de Reclamaciones III de la Gerencia de Reclamaciones

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

– IPCN de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT remitió el original del Expediente Administrativo N° 0250350009677 en el que recayó la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00521-1-2015, a fin que se dé cumplimiento a lo dispuesto por la antes mencionada Resolución Número Veintiséis de 14 de diciembre de 2017.

Que de conformidad con el artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, no pudiéndose dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

Que el numeral 46.1 del artículo 46° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, señala que conforme con lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 139° de la Constitución Política y el artículo 4° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, las resoluciones judiciales deben ser cumplidas por el personal al servicio de la administración pública, sin que éstos puedan calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo responsabilidad civil, penal o administrativa; estando obligados a realizar todos los actos para la completa ejecución de la resolución judicial.

Que en los considerandos 6.1, 6.2, 6.3 y 6.4 de la Resolución Número Doce de 30 de octubre de 2015 (foja 752), el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, señaló lo siguiente:

- “6.1 En el presente caso, el punto neurálgico radica en dilucidar si el apoderado de la empresa contribuyente *Germán Barrios Fernández-Concha*, se encontraba facultado para suscribir el recurso de apelación interpuesto en fecha catorce de mayo de 2014 (fs. 653 a 662), mediante el cual se impugnó la Resolución de Intendencia N° 0250140018747 (...).
- 6.2 Que, de la lectura del artículo 23° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se puede concluir que aún cuando dicha norma establece determinadas formalidades para impugnar actos administrativo, ello no puede limitar de manera desproporcionada, por la taxatividad de su contenido, el derecho de defensa de los administrados (...).
- 6.3 Que, si bien es cierto que la Vigencia de Poder (fs. 675 a 678), dispone determinar restricciones al apoderado, del modo siguiente: **IDENTIFICADO CON DNI N° PODRÁ EJERCER ACTUANDO A SOLA FIRMA HASTA POR LA SUMA DE US\$150,000.00, LAS FACULTADES ESTABLECIDAS EN LOS INCISOS DEL 5) AL 27) DEL ARTÍCULO CUARENTA DEL ESTATUTO SOCIAL, PARA AQUELLAS OPERACIONES QUE IMPLIQUEN UN MONTO SUPERIOR A US\$ 150,000.00 EL SEÑOR BARRIOS DEBERÁ ACTUAR CONJUNTAMENTE CON CUALQUIERA DE LOS SIGUIENTES SEÑORES:**

(...). Sin embargo, debe señalarse que esta limitación del apoderado por la cuantía dineraria, a criterio de esta judicatura se debe entender que está destinada para actos de disposición o enajenación del patrimonio de la empresa a través de actos jurídicos, u operaciones mercantiles que se encuentran en el ámbito del Derecho Comercial que impliquen la obligatoriedad del cumplimiento en la firma y/o autorización de otros apoderados conjuntamente. Por tanto aun cuando el artículo 23° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, exige la acreditación de la representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada o según las normas que otorgan dichas facultades, ello no puede interpretarse en el sentido pecuniario - como ocurrió en las resoluciones administrativas materia del presente proceso – sino al ámbito de las facultades propias para recurrir ante la Administración Tributaria, siendo que en

   2 



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

el presente caso, atendiendo a que la empresa demandante acreditó su representatividad con la vigencia de poder debidamente registrada ante el Registro de Personas Jurídicas no es procedente que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal limiten el acceso de dicho administrado a la garantía de la tutela administrativa (justicia) pues su pretensión consistía en obtener una resolución en segunda instancia administrativa, más aún cuando se trata del ejercicio del derecho de defensa materializado en el derecho a impugnar los actos administrativos. (...).

- 6.4 *Que, a mayor precisión se advierte que del artículo 5° de la vigencia de poder antes aludida se puede apreciar que el apoderado , se encuentra facultado para representar a la empresa para impugnar, por tanto estando que dicho acto tiene connotación constitucional, debe entenderse el artículo 23° del Texto Único Ordenado del Código Tributario en concordancia con el artículo 139°.3 de la Constitución Política del Estado, que prevé el procedimiento establecido por ley como una garantía de especial protección."*

Que por tales fundamentos, mediante la referida la Resolución Número Doce se consideró que la Resolución N° 00521-1-2015 contraviene lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, y en consecuencia se declaró nula dicha resolución.

Que en tal sentido, estando a lo normado por el artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobada por Decreto Supremo N° 017-93-JUS y en cumplimiento de lo ordenado por el órgano jurisdiccional, corresponde a este Tribunal emitir nuevo pronunciamiento, y sobre la base de los mismos fundamentos detallados en la Resolución Número Doce de 30 de octubre de 2015, emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, procede revocar la Resolución de Intendencia N° 0250150001430/SUNAT de 17 de julio de 2014, y emitir pronunciamiento respecto del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 0250140018747/SUNAT de 26 de marzo de 2014.

Que la recurrente sostiene que el Informe N° 100-2008-SUNAT/2B0000, en el cual la Administración sustenta sus observaciones, señala que el balance debe ser formulado por el Directorio, mas no que deba ser aprobado por dicho órgano, como lo sostiene la Administración, lo cual tampoco está previsto como requisito en la Ley del Impuesto a la Renta ni en la Ley General de Sociedades. Por tanto, no resulta válido sostener que el valor patrimonial de las acciones determinado sobre la base del Balance General cerrado al 8 de diciembre de 2011 no es el correcto debido a que dicho balance no fue aprobado por el Directorio, toda vez que el único requisito exigible por las leyes tributarias es que dicho balance no tenga una antigüedad mayor a los doce meses, lo cual ha sido cumplido.

Que refiere que el artículo 221° de la Ley General de Sociedades aludido por la Administración, está referido a la obligación anual de aprobar los estados financieros del ejercicio por parte de los accionistas, los cuales deben ser formulados por el directorio de la empresa, mas no a la aprobación de los estados financieros formulados al cierre de cualquier periodo determinado con una finalidad distinta a la de rendir cuentas a los accionistas sobre el estado de la empresa al cierre de un ejercicio.

Que indica que el artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta no hace referencia alguna al artículo 221° de la Ley General de Sociedades ni al hecho de que el balance a tomar en cuenta es aquel aprobado anualmente por la Junta Obligatoria Anual.

Que en tal sentido, carece de sustento la presunta falta de fehaciencia del Balance General cerrado al 8 de diciembre de 2011 por falta de refrendo del directorio de la empresa, al no constituir ello un requisito legal. Asimismo, el hecho de haber aprobado dicho balance con posterioridad a la notificación del Requerimiento N° 0222130019674, no enerva su fehaciencia toda vez que no existe norma legal que lo prohíba; asimismo, los números y cuentas que en él se reflejan existían y eran determinables al momento en que se calculó el valor patrimonial de las acciones (es decir, el cálculo matemático puede realizarse independientemente de su posterior aprobación); los saldos contables de la empresa coinciden con los

 3



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

contenidos en dicho balance; la anotación del balance en el Libro de Inventarios y Balances, ni el hecho que no se haya acreditado que los accionistas hayan solicitado el 7 de diciembre de 2011 la formulación de un balance cerrado al 8 de diciembre, no constituyen requisitos legales.

Que considera que el "balance cerrado" al que se hace referencia en el artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta es cualquier balance de una empresa a determinada fecha, como es el Balance al 8 de diciembre de 2011 materia de observación, el cual fue el último aprobado por la Junta General de Accionistas y además, no tiene una antigüedad mayor a doce meses, por lo que cumple con los únicos requisitos exigidos legalmente.

Que en relación a la responsabilidad solidaria atribuida a la recurrente, sostiene que durante el procedimiento de fiscalización la Administración no señaló qué supuesto de vinculación regulado en el artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, le era aplicable, por lo que resulta cuestionable que el valor impugnado haya sido emitido sin sustentarse en una norma legal específica. Sin perjuicio de ello, sostiene que la referida norma no resulta aplicable al caso de autos, sino el artículo 39°-F del citado reglamento, incorporado mediante Decreto Supremo N° 275-2013-EF, pues pese a que el citado artículo 24° ya se encontraba vigente, el artículo 68° de la Ley del Impuesto a la Renta hacía referencia, en tiempo futuro, a que el reglamento señalará los supuestos en los que se configura la referida vinculación, por lo que a partir de la vigencia del anotado artículo 39°-F recién se reguló los supuestos de vinculación para determinar la responsabilidad solidaria. En conclusión, afirma que no puede imputársele responsabilidad solidaria alguna.

Que la Administración señala que el 9 de diciembre de 2011 se efectuó la enajenación de acciones de la recurrente, por parte de los accionistas no domiciliados

a favor de sujetos no domiciliados, siendo la recurrente responsable solidaria del pago del tributo correspondiente de acuerdo con el artículo 68° de la Ley del Impuesto a la Renta.





Que indica que el valor pactado por la transferencia de las acciones fue inferior al valor patrimonial según la información del último balance cerrado antes de la transferencia, esto es, al 31 de diciembre de 2010, por lo que conforme al inciso c) del artículo 19° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, este último valor debía considerarse como valor de mercado de las participaciones enajenadas.

Que anota que el balance presentado por la recurrente, al 8 de diciembre de 2011, no puede ser tomado en cuenta para sustentar el valor patrimonial de las acciones, al carecer de fehaciencia toda vez que no está refrendado por el directorio; recién fue aprobado por la Junta General de Accionistas el 5 de agosto de 2013, es decir, con fecha posterior a la notificación del Requerimiento N° 0222130019674, mediante el cual se solicitó sustentar el valor de mercado; nunca fue aprobado por el directorio previamente a su presentación a la Junta de Accionistas de 5 de agosto de 2013, conforme a las normas societarias plasmadas en el Informe N° 100-2008-SUNAT/2B0000; a la fecha de transferencia de las acciones y del pago del impuesto realizado por los sujetos no domiciliados, dicho balance no existía por lo que mal pudo haber sido utilizado para el correcto cálculo de sus obligaciones tributarias; asimismo, las cifras contenidas en dicho balance no coinciden con los saldos contables de la recurrente, ni tampoco se encuentra anotado en el Libro de Inventarios y Balances presentado durante la fiscalización.

Que en el caso de autos, la Administración ha cuestionado tanto la determinación del valor de mercado asignado a la transferencia de las acciones de la recurrente realizada en virtud del contrato celebrado el 9 de diciembre de 2011, así como la responsabilidad solidaria atribuida a la recurrente por la omisión al pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliados correspondiente a dicha operación, siendo ésta la materia controvertida del presente pronunciamiento.

Resolución de Determinación N° 022-003-0034953

Que en el presente caso, se tiene que como resultado del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 022-003-0034953, atribuyéndole

   4 



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

la calidad de responsable solidario por la omisión al pago del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de diciembre de 2011, de cargo de los contribuyentes no domiciliados
por la venta de participaciones representativas del capital de la
recurrente a los sujetos no domiciliados

(fojas 548, 549 y 584). Cita como sustento y base legal, el Resultado del Requerimiento N° 0222130019674 y el inciso h) del artículo 9°, inciso f) del artículo 14°, numeral 2 del artículo 32°, artículo 56°, inciso c) del artículo 71° y artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF; el inciso c) del artículo 19° y el numeral 1 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del inciso h) del artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana, entre otras, *las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú.*

Que conforme a lo previsto en el artículo 14° de la misma ley, son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas, entre otros, precisándose en su segundo párrafo que, para los efectos de esta ley, se considerarán personas jurídicas, entre otras, a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana (inciso f).

Que el inciso j) del artículo 56° de la citada ley, incorporado por el artículo 7° de la Ley N° 29645, prescribe que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país por la obtención de otras rentas, se determinará aplicando la tasa del 30%.

Que según el inciso c) del artículo 71° de la referida ley, son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que el artículo 76° de la anotada ley establece 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 impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de esta Ley, según sea el caso.

Que el artículo 68° de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Ley N° 29663¹, dispone que en la enajenación directa de acciones, participaciones o de cualquier otro valor o derecho representativo del patrimonio de una empresa a que se refiere, entre otros, el inciso h) del artículo 9° de la ley, efectuada por sujetos no domiciliados, la persona jurídica domiciliada en el país emisora de dichos valores mobiliarios es responsable solidaria, cuando en cualquiera de los 12 meses anteriores a la enajenación, el sujeto no domiciliado enajenante se encuentre vinculado directa o indirectamente a la empresa domiciliada a través de su participación en el control, la administración o el capital, y anota que el reglamento señalará los supuestos en los que se configura la referida vinculación.

Que el numeral 1 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 190-2005-EF, señala que para

¹ Publicada el 15 de febrero de 2011.

 5



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

efecto de lo dispuesto en dicha ley, se entenderá que 2 o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.

Que de acuerdo al artículo 91° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, la sociedad considera propietario de la acción a quien aparezca como tal en la matrícula de acciones.

Que el primer párrafo del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 28655, señala que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado; si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 2 del citado artículo 32° establece que, para los efectos de la ley, se considera valor de mercado para los valores, cuando se coticen en el mercado bursátil, el precio de dicho mercado; en caso contrario, su valor se determinará de acuerdo a las normas que señale el reglamento.

Que el inciso c) del artículo 19° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que, para efecto de determinar el valor de mercado en la enajenación de valores, se deberá tener en cuenta que, de tratarse de acciones o participaciones que no coticen en bolsa o en algún mecanismo centralizado de negociación, el valor de mercado será el valor de la transacción, el mismo que no podrá ser inferior al valor de participación patrimonial de la acción o participación que se enajena.

Que el referido inciso dispone que el valor de participación patrimonial deberá ser calculado sobre la base del último balance de la empresa emisora cerrado con anterioridad a la fecha de la enajenación, el cual no podrá tener una antigüedad mayor a 12 meses; de no contar con dicho balance, el valor de mercado será el valor de tasación.

Que el mismo inciso prevé que el cálculo del valor de participación patrimonial se efectuará dividiendo el valor de todo el patrimonio de la sociedad emisora entre el número de acciones y/o participaciones emitidas.

Que sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° 09694-2-2007 ha señalado que el valor de las acciones (u otros títulos representativos del capital) muestra diferentes valores, como es el caso del valor contable, que es la relación entre el patrimonio y el número de acciones.

Que asimismo, en dicha resolución, citando a Enrique Elías Laroza, se ha señalado que: *"El valor real de la acción es la diferencia entre el valor total de los activos de la sociedad, de acuerdo a valores de mercado debidamente actualizados, menos los pasivos frente a terceros de la sociedad. Tal diferencia, dividida entre el total de las acciones, es el valor real de cada acción. A este valor algunos lo llaman valor patrimonial o valor contable, aunque la doctrina difiere sobre distintos matices de cada una de esas denominaciones"*².

Que la misma resolución, respecto del valor contable de la acción, anota que dicho valor señala la proporción de patrimonio que corresponde a cada acción, es decir, indica desde el punto de vista contable, cuánto del patrimonio neto corresponde a cada acción.

Que de otro lado, de acuerdo a los artículos 111° y 114° de la Ley General de Sociedades, la junta general de accionistas es el órgano supremo de la sociedad; los accionistas constituidos en junta general debidamente convocada, y con el quórum correspondiente, deciden por la mayoría que establece esta ley

² Al respecto, véase: ELÍAS LAROZA, Enrique (2000). *Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú*, 2° edición, tomo 1. Lima: Normas Legales. Página 198.



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

los asuntos propios de su competencia; siendo que todos los accionistas, incluso los disidentes y los que no hubieren participado en la reunión, están sometidos a los acuerdos adoptados por la junta general. Asimismo, se señala que la junta general se reúne obligatoriamente cuando menos una vez al año dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio económico, precisando su numeral 1 que ésta tiene por objeto, pronunciarse sobre la gestión social y los resultados económicos del ejercicio anterior expresados en los estados financieros del ejercicio anterior.

Que el artículo 113° de la referida ley prescribe que el directorio³ o en su caso la administración de la sociedad convoca a junta general cuando lo ordena la ley, lo establece el estatuto, lo acuerda el directorio por considerarlo necesario al interés social o lo solicite un número de accionistas que represente cuando menos el veinte por ciento de las acciones suscritas con derecho a voto.

Que de acuerdo al artículo 120° de la citada ley, sin perjuicio de lo prescrito por los artículos precedentes, la junta general se entiende convocada y válidamente constituida para tratar sobre cualquier asunto y tomar los acuerdos correspondientes, siempre que se encuentren presentes accionistas que representen la totalidad de las acciones suscritas con derecho a voto y acepten por unanimidad la celebración de la junta y los asuntos que en ella se proponga tratar.

Que asimismo, el artículo 221° de la anotada ley dispone que, finalizado el ejercicio, el directorio debe formular la memoria, los estados financieros y la propuesta de aplicación de las utilidades en caso de haberlas; agrega que de estos documentos debe resultar, con claridad y precisión, la situación económica y financiera de la sociedad, el estado de sus negocios y los resultados obtenidos en el ejercicio vencido; además, dispone que los estados financieros deben ser puestos a disposición de los accionistas con la antelación necesaria para ser sometidos, conforme a ley, a consideración de la junta obligatoria anual.

Que el artículo 223° de la citada ley establece que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país. Al respecto, el artículo 1° de la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 013-98-EF/93.01, publicada el 23 de julio de 1998, precisa que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el citado artículo comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad.

Que la Cuarta Disposición Final de la citada ley señala que, para sus efectos, se entenderá por estados financieros: el balance general y el estado de ganancias y pérdidas.

Que sobre el balance, la precitada Resolución N° 09694-2-2007, citando nuevamente a Elías Laroza⁴, menciona que: *"De los documentos necesarios para la rendición de cuentas, por parte del directorio, el balance es, sin duda, aquel que refleja, más que ningún otro, la situación integral del patrimonio de la sociedad y, en consecuencia, el que mejor expresa su situación económica y financiera"*, y continúa señalando, con relación a la naturaleza jurídica del balance, siguiendo al mismo autor, que: *"Fundamentalmente, es una cuenta patrimonial que expresa la situación, a una fecha determinada, de todos los activos y pasivos de la sociedad, con lo cual se entiende que el concepto de patrimonio al cual se refiere es, correctamente, el de integridad de activos y pasivos de la persona jurídica"*.

Que de lo expuesto se tiene que el valor sobre un balance (valor patrimonial) de las acciones o participaciones depende del resultado de las operaciones comerciales que realicen las empresas, esto es,

³ En el caso de una sociedad anónima, como la recurrente, la administración de la sociedad está a cargo del directorio y de uno o más gerentes, salvo que en el pacto social o en el estatuto de la sociedad se establezca que la sociedad no tiene directorio, según lo dispuesto en los artículos 152° y 247° de la Ley General de Sociedades.

⁴ Al respecto, véase: ELÍAS LAROZA. Ob. cit. Tomo 2. Páginas 580 a 583.



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

de la valuación de sus activos y pasivos, reflejados en un balance; en el mismo sentido se han pronunciado las Resoluciones N° 09694-2-2007 y 17060-2-2010.

Que de las normas glosadas se aprecia que la determinación del valor de mercado de acciones o participaciones que no cotizan en bolsa o algún mecanismo centralizado de negociación, según el valor de participación patrimonial, se realizará *"sobre la base del último balance de la empresa emisora cerrado con anterioridad a la fecha de la enajenación"*.

Que en tal sentido, se concluye que el valor de participación patrimonial a que se hace referencia en el inciso c) del artículo 19° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta es el valor determinado en base a un balance, que, conforme se ha expuesto, refleja el patrimonio de la empresa que ha sido formulado por el directorio -en su calidad de órgano administrador- en una determinada fecha, que según la misma norma, no deberá ser posterior a 12 meses de producida la enajenación de las acciones o participaciones materia de valorización, por lo que podría tratarse de un balance cerrado al fin del ejercicio gravable o no, siempre que se cumpla con el referido límite temporal.

Que de otro lado, el artículo 37° del Código de Comercio contempla que el Libro de Inventarios y Balances empezará por el inventario que deberá formar el comerciante al tiempo de dar principio a sus operaciones, y contendrá: 1) La relación exacta del dinero, valores, créditos, efectos al cobro, bienes muebles e inmuebles, mercaderías y efectos de todas clases, apreciados en su valor real y que constituyan su activo; 2) La relación exacta de las deudas y toda clase de obligaciones pendientes, si las tuviere, y que formen su pasivo; y 3) Fijará en su caso la diferencia exacta entre el activo y el pasivo, que será el capital con que principia sus operaciones.

Que el referido artículo 37° continúa señalando que el contribuyente formará además anualmente y extenderá en el mismo libro, el balance general de sus negocios, con los pormenores expresados en este artículo, y de acuerdo con los asientos del diario, sin reserva ni omisión alguna, bajo su firma y responsabilidad.

Que el artículo 38° del referido Código de Comercio contempla que en el Libro Diario se asentará por primera partida el resultado del inventario de que trata el artículo anterior (Libro de Inventarios y Balances), dividido en una o varias cuentas consecutivas, según el sistema de contabilidad que se adopte. Seguirán después día por día todas sus operaciones, expresando cada asiento el cargo y el descargo de las respectivas cuentas. Cuando las operaciones sean numerosas, cualquiera que sea su importancia, o cuando hayan tenido lugar fuera del domicilio, podrán anotarse en un solo asiento las que se refieren a cada cuenta y se hayan verificado en cada día; pero guardando en la expresión de ellas, cuando se detallen, el orden mismo en que se hayan verificado. Se anotarán asimismo, en la fecha en que las retire de caja, las cantidades que el comerciante destine a sus gastos domésticos, y se llevarán a una cuenta especial que al intento se abrirá en el libro mayor.

Que el artículo 39° del Código de Comercio establece que las cuentas con cada objeto o persona en particular, se abrirán además por Debe y Haber en el Libro Mayor; y a cada una de estas cuentas se trasladarán, por orden riguroso de fechas, los asientos del diario referentes a ellas.

Que mediante el Punto N° 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222130019674⁵ (fojas 546 a 550), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión del Libro Matrícula de Acciones N° 01, los accionistas de la recurrente no domiciliados, al 23 de setiembre de 2011, fueron: Inversiones Inmobiliarias
siendo que con fecha 9 de diciembre
de 2011, suscribió contratos de compra venta de
acciones con en tanto que suscribió contratos de
compra venta de acciones con

⁵ Notificado el 25 de julio de 2013 (foja 552).



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

Que sin embargo, se señaló que del Libro de Inventarios y Balances de la recurrente, verificó que su valor patrimonial al 31 de diciembre de 2010, según el último balance cerrado a la fecha de la enajenación de sus acciones realizada el 9 de diciembre de 2011, ascendió a S/.3'566,096.81, lo que arrojó un valor de mercado por acción de S/.3.226 (sobre un total de 1'105,593.00 acciones), esto es, un valor mayor que el considerado por las empresas no domiciliadas

para determinar el valor de venta de las acciones enajenadas, de lo que concluye que la enajenación de tales acciones no se ha realizado a valor de mercado, por lo que la recurrente es responsable solidario por la omisión parcial en el pago del Impuesto a la Renta por la referida operación. Por tanto, solicitó que sustentara la inexistencia de la responsabilidad advertida en base a la observación formulada.





Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escritos de 5 de agosto de 2013 (fojas 97 a 100 y 113 a 115), la recurrente precisó que el artículo 19° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no establece como requisito que el balance sobre el cual se calcula el valor patrimonial de las acciones enajenadas deba estar inserto en los libros de contabilidad de la empresa para efectos de considerarlo "cerrado". Refiere que un balance "cerrado" es cualquier balance de una empresa a determinada fecha, como el balance cerrado al 8 de diciembre de 2011 -cuyo copia adjunta- que acredita que el valor patrimonial de cada acción a dicha fecha, que es la más cercana a la fecha de la operación, ascendía a S/.1.45, siendo este valor inferior al valor de venta de cada acción de S/.1.50. Sostiene que de no considerarse válido el referido balance, a la brevedad adjuntará una tasación que determine el valor patrimonial de las acciones a la fecha de la venta, pues resulta irrazonable que se considere como valor patrimonial de la acción el que resulte de un balance con una antigüedad de 11 meses, más aún cuando la situación patrimonial de la empresa cambió durante dicho periodo.

Que en dichos escritos agrega que no participó en la enajenación de acciones, salvo entregando la información requerida por sus accionistas, por lo que no conocía el valor pactado entre vendedores y compradores; que tratándose de una operación de terceros, no se encontraba obligada a insertar en sus libros contables un balance cerrado, pues no tomó conocimiento de la operación hasta que ésta le fue comunicada y se actualizaron los nombres de los accionistas en el Libro de Matrícula de Acciones; que el 7 de diciembre de 2011 los accionistas solicitaron el balance cerrado al día siguiente pues en base al mismo se determinó el valor patrimonial de las acciones enajenadas; que sus actuales accionistas celebraron el 5 de agosto de 2013 una Junta General de Accionistas, cuya copia adjunta, mediante la cual aprueban la validez del Balance cerrado al 8 de diciembre de 2011, al reflejar lo establecido en la contabilidad de la empresa.

Que por último, en relación a la atribución de responsabilidad solidaria indica que a la fecha de la enajenación aún no se encontraba vigente la norma reglamentaria del artículo 68° de la Ley del Impuesto a la Renta, en base al cual se establece su presunta vinculación con las empresas no domiciliadas enajenantes, por lo que su aplicación al caso de autos vulnera el principio de reserva de ley. Abona a dicha interpretación el hecho que el citado dispositivo establece que el reglamento señalará los supuestos en los que se configura la referida vinculación, pese a que ya se encontraba vigente el artículo 24° del Reglamento de la referida ley, por lo que esta última tampoco resulta aplicable.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222130019674⁶ (fojas 535 a 545), la Administración señaló que de la información presentada por la recurrente se advierte que su último balance cerrado con anterioridad a la fecha de la enajenación de las acciones, fue el aprobado mediante Junta General de Accionistas el 15 de julio de 2011, el cual corresponde al ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2010, tal como consta expresamente en los Libros de Actas de Sesiones de Directorio y Junta General de Accionistas. En tal sentido, el valor de mercado de las acciones que fueron negociadas por los accionistas de Disan Perú S.A. no debió ser inferior al valor de participación patrimonial, el cual se determina en función al último balance cerrado, en este caso, al 31 de diciembre de 2010.

⁶ Notificado el 13 de agosto de 2013 (foja 545).

   9 



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

Que la Administración agrega que el balance cerrado al 8 de diciembre de 2011, presentado por la recurrente, carece de veracidad toda vez que recién fue ratificado por la Junta General de Accionistas el 5 de agosto de 2013, es decir, con posterioridad a la notificación del requerimiento mediante el cual se cuestionó el valor de las acciones enajenadas, y por accionistas que a la fecha de cierre de dicho balance, no tenían tal condición; carece de anexos que permitan verificar el saldo de todas las cuentas que lo conforman; no se encuentra registrado en el Libro de Inventarios y Balances presentado durante la fiscalización; y los saldos contenidos en dicho balance no coinciden con los saldos de algunas cuentas del Libro Mayor de la recurrente.

Que en relación a la atribución de responsabilidad solidaria, la Administración sostiene que según el numeral 1 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las empresas

son titulares del 49% y 31% del capital de la recurrente, esto es, poseen más del 30% de participación en su capital, por lo que se encuentran vinculadas económicamente. En tal sentido, atribuyó responsabilidad solidaria a la recurrente por el pago del Impuesto ascendente a S/.459,042.00, debido a que los accionistas no domiciliados efectuaron el pago del impuesto por un importe menor al correspondiente, al no haber determinado el valor patrimonial en función al último balance cerrado con anterioridad a la fecha de enajenación, esto es, al balance cerrado al 31 de diciembre de 2010.

Valor de mercado de las acciones enajenadas

Que de los papeles de trabajo se aprecia que la recurrente es una sociedad constituida en el Perú (fojas 10 a 22), cuyos socios a la fecha de la transferencia efectuada el 9 de diciembre de 2011, mencionada a continuación, fueron con 541,740 acciones, que equivale a una participación del 49%, con 342,734 acciones, que equivale a una participación del 31%, y con 221,119 acciones, que equivale a una participación del 20% según se aprecia del Libro Matrícula de Acciones N° 1 (fojas 33 y 34), sumando un total de 1'105,593.00 acciones de la recurrente.

Que en virtud de los Contratos de Compraventa de Acciones, suscritos el 9 de diciembre de 2011, las empresas, domiciliadas en la República de Colombia, efectuaron las siguientes transferencias de acciones:

Vendedor:	Comprador	Cantidad acciones	Valor venta
		541,740	US\$300,164.00
		202,454	US\$112,175.00
		28,056	US\$15,545.00
		28,056	US\$15,545.00
		28,056	US\$15,545.00
		28,056	US\$15,545.00
		28,056	US\$15,545.00

Que la operación descrita corresponde a una enajenación de acciones representativas del capital de una empresa constituida en el país, por lo que de conformidad con el inciso h) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta, los resultados de dicha operación se consideran renta de fuente peruana gravada con el Impuesto a la Renta, siendo el contribuyente del impuesto la empresa no domiciliada enajenante de las acciones, de acuerdo con el inciso f) del artículo 14° de la misma ley.

Que en tal sentido, las empresas no domiciliadas

presentaron ante la Administración los Expedientes N° 000-2D1106-2011-366298-4 y 000-2D1106-2011-366313-6, el 22 de diciembre de 2011, mediante los cuales comunicaron tales transferencias e indicaron que procedieron a pagar el Impuesto a la Renta de acuerdo al siguiente detalle (fojas 127 a 140):



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

Vendedor	Cantidad acciones (a)	Valor venta US\$	T.C.	Valor venta (b)	Valor acción b)/(a)	Costo capital invertido ² (c)	Renta neta (b)-(c)	Tasa	Impuesto
	541,740	300,164.00	2.7	S/. 810,443.00	1.5	S/. 398,419.00	S/. 412,024.00	30%	S/. 123,607.00
	342,734 ¹	189,900.00	2.7	S/. 512,730.00	1.5	S/. 252,223.47	S/. 260,506.53	30%	S/. 78,152.00

¹ Sumatoria de la cantidad de acciones vendidas a Disan Latinoamericana Corporación S.L., Manuela León Gomez, María Patricia Gómez de León, Marcelo León Dub, Mateo León Gómez y Nicolás León Gómez.

² Costos de capital invertido reconocidos por la Administración mediante Resoluciones de Intendencia N° 024-024-0011693/SUNAT y 024-024-0011670/SUNAT de 4 de noviembre y de 28 de octubre de 2011.

Que como se aprecia de los Contratos de Compraventa de Acciones, suscritos el 9 de diciembre de 2011, las empresas no domiciliadas

transfirieron sus 541,740 y 342,734 acciones a un precio de US\$300,164.00 y US\$189,900.00, equivalente a S/.810,443.00 y S/.512,730.00, respectivamente, con lo cual el valor de transacción de cada acción transferida ascendió a S/.1.50 (según el precio en nuevos soles).

Que no obstante, según el balance general de la recurrente (emisora de las acciones) al 31 de diciembre de 2010, es decir, según el último balance cerrado a la fecha de la enajenación, el patrimonio ascendió a S/.3'566,096.81 (foja 425), valor que dividido entre el número total de acciones de la recurrente, esto es, 1'105,593.00, da como resultado un valor de participación patrimonial de cada participación de S/.3.226.

Que en efecto, mediante Sesión de Directorio de de 15 de julio de 2011 (fojas 35 a 38) se aprobó el Balance General y el Estado de Ganancias y Pérdidas de la recurrente, del ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2010 y se convocó a Junta Obligatoria Anual de Accionistas, la que se llevó a cabo en la misma fecha, con la asistencia de los accionistas

aprobándose por unanimidad el Balance General y el Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2010 (fojas 47 a 51).

Que posteriormente, mediante Junta General de Accionistas de de fecha 25 de noviembre de 2011 y 7 de marzo de 2012 (fojas 40 a 46) se acordó aumentar el capital y aprobar la Memoria Anual del ejercicio 2011, el Balance General y el Estado de Ganancias y Pérdidas cerrado al 31 de diciembre de 2011.

Que de lo expuesto, se tiene que el último balance cerrado de la recurrente a la fecha de enajenación de las acciones, fue el aprobado mediante la citada Junta General de Accionistas de fecha 15 de julio de 2011, correspondiente al ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2010.

Que en tal sentido, siendo que el valor de mercado de las acciones enajenadas (que no cotizan en bolsa) no puede ser inferior al valor de participación patrimonial contenido en el referido balance, se encuentra arreglado a ley que la Administración considerara este último valor para fines de determinar el valor de mercado de tales acciones, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la apelada.

Que la recurrente señala que el valor del patrimonio que debió considerarse para determinar el valor de participación patrimonial de las acciones enajenadas fue el contenido en el balance cerrado al 8 de diciembre de 2011; no obstante, de la verificación del mismo se advierte que fue aprobado mediante Junta General de Accionistas de de 5 de agosto de 2013, sin que conste en autos que éste haya sido formulado por el Directorio de la recurrente con anterioridad a la fecha de la enajenación.

Que al respecto, si bien la recurrente sostiene que las normas societarias y tributarias no establecen que los balances cerrados en un período distinto al anual, requieren la aprobación o refrendo del Directorio, cabe señalar que el inciso c) del artículo 19° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no limita las facultades de fiscalización de la Administración, puesto que es la propia norma la que ha establecido que la información que contiene el balance refleja el patrimonio de la empresa, precisamente porque considera, sin otra distinción más que su antigüedad con relación a la fecha de la enajenación, que dicho

11



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

estado financiero ha sido elaborado con observancia de las disposiciones societarias y contables que le resultan aplicables.

Que en efecto, de acuerdo a la Ley General de Sociedades los balances pueden ser cerrados a una fecha distinta a la del fin del ejercicio gravable, tal como se establece expresamente en sus artículos 40° y 175°, referidos a la obligación de distribuir utilidades únicamente en mérito de estados financieros preparados al cierre de un período determinado o a la fecha de corte en circunstancias especiales que acuerde el directorio, y a las medidas a adoptarse en aquellos casos en los cuales al formular los estados financieros correspondientes al ejercicio o a un período menor se apreciase la pérdida de la mitad o más del capital, o si debiera presumirse la pérdida, entre otros. En adición a ello y conforme a las normas anteriormente glosadas, tales balances al igual que los balances cerrados al fin del ejercicio gravable, deben ser formulados por el Directorio, al encontrarse a cargo de la administración de la sociedad, lo cual ha sido reconocido en los estatutos de la recurrente al disponer en su artículo 35° que éste cuenta con los más amplios poderes para la gestión ordinaria y extraordinaria de la sociedad, encontrándose facultado para formular los estados financieros, entre otros.

Que en línea con lo expuesto, también carece de sustento el argumento de la recurrente relativo a que la anotación del balance en el Libro de Inventarios y Balances no constituye un requisito legal para efectos de determinar el valor patrimonial de una empresa, toda vez que los libros y registros contables tienen carácter probatorio.

Que bajo ese contexto, se debe determinar el valor probatorio de los registros contables, para lo cual es necesario acudir al concepto y finalidad de la contabilidad financiera.

Que Romero López señala que: *"(...) es la técnica mediante la cual se registran, clasifican y resumen las operaciones realizadas y los eventos económicos, naturales y de otro tipo, identificables y cuantificables que afectan a la entidad, estableciendo los medios de control que permiten comunicar información cuantitativa expresada en unidades monetarias, analizada e interpretada, para que los diversos interesados puedan tomar decisiones en relación con dicha entidad económica"*⁷. A ello agrega que: *"se dice que la finalidad de la contabilidad financiera es producir y comunicar información financiera comprensible, útil y confiable que sirva de base para la toma de decisiones"*⁸.

Que tal como este Tribunal ha manifestado también en la Resolución N° 03893-A-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, en general los registros contables, son anotaciones que se hacen con el propósito de registrar hechos o situaciones de carácter económico que provocan un cambio cuantitativo o cualitativo en el patrimonio de un comerciante, esto es, de una empresa o de un sujeto que realiza actividad empresarial, y por tanto un movimiento en sus cuentas. Con ello se trata de generar información que sirva para conocer en términos económicos, de forma eficaz y oportuna, cuánto se vendió, cuánto se compró, cuánto se produjo o fabricó, cuántos bienes se encuentran en proceso de producción, cuánto se ha cobrado a clientes, cuanto se debe a proveedores, cuánto dinero se tiene en bancos, entre otros.

Que es importante considerar que en el desarrollo de las actividades de un comerciante es indispensable el uso de documentos en la ejecución de operaciones comerciales cotidianas, con la finalidad de tener una prueba de ellas que permita comprobarlas y justificarlas. Estos documentos, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos, son fuente de información y sustento de los registros contables, pues se trata de documentos de los cuales se toman datos para realizar dichos asientos contables, por lo que se puede concluir que la información de los registros contables es obtenida de los documentos que acreditan la existencia de los hechos o situaciones económicas anotadas, tal como es el balance cerrado al 31 de diciembre de 2010, que justifica en el presente caso el valor patrimonial de las acciones enajenadas.

⁷ En este sentido, véase: RÓMERO LÓPEZ, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, McGraw-Hill Interamericana Editores S.A. de C.V., 2002, México D.F., p. 65.

⁸ Al respecto, véase: *Ibidem.*, p. 40.



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

Que en ese sentido, cuando legalmente se exige la emisión de documentos para respaldar la realización de las operaciones económicas, los registros contables en los que se reproduce la información contenida en los indicados documentos constituyen, como lo señala la Administración, pruebas de segundo nivel porque presuponen la existencia de otro documento que sustenta a la operación misma.

Que los registros contables que se realizan, constan en libros y registros, tales como: Libro Diario, Libro Mayor, Libro de Inventarios y Balances, Libro de Caja, Libro de Ingresos y Gastos, Registros de Compras, Registros de Ventas, entre otros, siendo que a partir de la información anotada en ellos se preparan otros documentos contables denominados Estados Financieros, tales como los balances.

Que sobre el particular el artículo 33° del Código de Comercio dispone que los comerciantes llevarán necesariamente: 1) Un libro de inventarios y balances, 2) Un libro diario, 3) Un libro mayor, 4) Un copiado o copiadore de cartas y telegramas, 5) Los demás libros que ordenen las leyes especiales, y que las sociedades y compañías llevarán también un libro o libros de actas, en las que constarán todos los acuerdos que se refieran a la marcha y operaciones sociales, tomados por las juntas generales y los consejos de administración.

Que de lo expuesto y lo establecido por el referido artículo 33° puede advertirse que los comerciantes, esto es, aquellas personas jurídicas o naturales que desarrollen actividad empresarial, están obligados a la contabilidad de sus operaciones, por lo que debe entenderse que la norma contenida en el inciso c) del artículo 19° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta presupone que el balance en función al cual se determina el valor patrimonial de las acciones enajenados, ha sido elaborado cumpliendo las disposiciones societarias, que disponen su inclusión en el Libro de Inventarios y Balances.

Que asimismo, se advierte que el balance cerrado al 8 de diciembre de 2011 ofrece dudas respecto a su veracidad pues la Junta de Accionistas mediante la cual fue aprobado, se realizó el 5 de agosto de 2013, es decir, con posterioridad a la notificación del Requerimiento N° 0222130019674, mediante el cual se observó que la enajenación de acciones no había sido realizada a valor de mercado, por lo que la recurrente sería responsable solidaria por la omisión parcial en el pago del Impuesto a la Renta por la referida operación. Incluso, en el acta de la referida Junta se consigna que el objeto de ésta era únicamente la aprobación del balance cerrado al 8 de diciembre de 2011, debido a que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado pretendía atribuírsele responsabilidad solidaria al haberse determinado el valor de mercado de las acciones en base al balance cerrado al 31 de agosto de 2010, y no en función del balance cerrado al 8 de diciembre de 2011, por no encontrarse inscrito este último en el Libro de Inventarios y Balances.

Que abona a dicha falta de veracidad el hecho que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración detectó que los saldos del Balance cerrado al 8 de diciembre de 2011, no coincidían con los saldos de las Cuentas de Mercadería, Mercadería en Tránsito, Remuneraciones por Pagar, y Caja y Bancos al 8 de diciembre de 2011, del Libro Mayor del mes de diciembre de 2011. Al respecto, conforme ha sido señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 6072-5-2003, 18161-3-2011 y 11433-3-2012, el Libro Mayor constituye un libro principal de contabilidad que refleja las cuentas que han tenido movimiento en un ejercicio, al que se trasladan por orden riguroso de fechas los asientos del Libro Diario referentes a cada una de las cuentas del balance y que es elaborado siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados. En consecuencia, correspondía que la recurrente acredite la correlación entre los saldos del balance cerrado al 8 de diciembre de 2011 y los saldos del referido Libro Mayor, lo cual no se advierte en autos, habiéndose limitado la recurrente a señalar que sí coincidían.

Responsabilidad Solidaria

Que según se ha señalado, a la fecha de la enajenación las empresas no domiciliadas eran titulares del 49% y 31% del capital social de la recurrente, es decir, poseían más del 30% de participación en su capital, por lo que se encuentran vinculadas económicamente, por lo que al verificarse el supuesto de vinculación previsto en la norma



Tribunal Fiscal

N° 00842-1-2018

reglamentaria, se cumple lo dispuesto en el artículo 68° de la Ley del Impuesto a la Renta, que atribuye responsabilidad solidaria a la recurrente por el pago del impuesto que corresponda a la enajenación de las participaciones observada por la Administración.

Que carece de sustento el argumento de la recurrente respecto que en el procedimiento de fiscalización la Administración no señaló qué supuesto de vinculación regulado en el artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, le era aplicable, toda vez que en el Resultado del Requerimiento N° 0222130019674 (foja 536) se señaló expresamente que la responsabilidad solidaria se establecía en mérito a la vinculación económica regulada en el numeral 1 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece la existencia de tal vinculación cuando una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.

Que en cuanto al cuestionamiento de la vigencia de la citada norma reglamentaria, en el sentido que no resulta aplicable al caso de autos, sino el artículo 39-F° del citado reglamento, incorporado mediante Decreto Supremo N° 275-2013-EF, cabe señalar que el artículo 68° aplicable al caso de autos, fue incorporado por el artículo 6° de la Ley N° 29663, publicada el 15 de febrero de 2011, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 109° de la Constitución Política del Perú, su aplicación es obligatoria desde el día siguiente de su publicación.

Que si bien el citado artículo 68° dispone que el reglamento señalará los supuestos en los que se configura la vinculación en el control, la administración o el capital, para efectos de determinar la responsabilidad solidaria de la persona jurídica domiciliada en el país emisora de los valores mobiliarios tratándose de enajenación directa de acciones efectuada por sujetos no domiciliados, a la fecha de su entrada en vigencia, ya se encontraba vigente el referido artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta -sustituido por el artículo 2° del Decreto Supremo N° 190-2005-EF, publicado el 31 de diciembre de 2005- el cual no hace distinción alguna en cuanto a su ámbito de aplicación –como sí lo hacía la norma original-, pues regula “para efectos de lo dispuesto en la Ley” los supuestos de partes vinculadas en función a su participación en el control, la administración o el capital.


Que siendo así, la mención del artículo 68° de la citada ley respecto de que el reglamento señalará los supuestos en los que se configura la referida vinculación, no enerva de modo alguna la aplicación inmediata de dicha norma legal, toda vez que a la fecha de inicio de su vigencia ya existía una norma reglamentaria que regulaba los mismos supuestos legales de vinculación por participación en el control, la administración o el capital.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:


REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0250150001430/SUNAT de 17 de julio de 2014; y **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140018747/SUNAT de 26 de marzo de 2014.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
RM/HV/CM/rmh.