



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

EXPEDIENTE N° : 19669-2014
INTERESADO

ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de julio de 2018

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia Nº 0150140011584 de 10 de noviembre de 2014, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº girada por el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2009.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración incurre en error al haber considerado como válida la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 que contiene la Resolución de Determinación Nº toda vez que el Código Tributario dispone expresamente que la impugnación de las resoluciones de determinación suspende su ejecución, conforme se aprecia de su artículo 115º; por lo que tratándose de un acto que no ha quedado firme en sede administrativa y cuya ejecutoriedad ha quedado suspendida por disposición expresa del Código Tributario, resulta improcedente y contrario a derecho tomar los valores allí determinados como base para realizar una nueva acotación, mientras que no se resuelva de manera definitiva la impugnación de la resolución de determinación tomada como base para el cálculo de la supuesta nueva omisión detectada, en este caso, por el pago del impuesto del 4.1% que grava las rentas puestas a disposición de su casa matriz del exterior; y en atención a ello solicita a este Tribunal que ordene a la Administración que este a lo que se resuelva en el recurso de apelación vinculado a la referida resolución de determinación, para lo cual cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01872-1-2013, 16747-4-2012 y 02712-3-2011.

Que señala que la Administración al determinar la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta – Distribución de dividendos, del 4.1%, ha adicionado a la renta neta de la sucursal el importe bruto de los intereses exonerados percibidos en el ejercicio, omitiendo tomar en consideración que el inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse en concordancia con lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso a) del artículo 37º de la misma ley, el cual establece una regla para el neteo de los intereses exonerados percibidos por el contribuyente contra aquellos pagados por él, siendo deducibles estos únicamente en la parte que exceden a los primeros, por lo que teniendo en cuenta que en el ejercicio bajo análisis los intereses pagados fueron superiores a los intereses exonerados recibidos, no correspondía adicionar el importe de los intereses exonerados a efecto de establecer la base imponible del impuesto a los dividendos, pues estos ya fueron compensados con los intereses pagados, los que solo fueron deducibles en la medida que excedieron el monto de los primeros.

Que arguye que no existe ninguna omisión a la retención del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos del período abril de 2009, más aún cuando se determinó dicho impuesto tomando como base de cálculo la declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, en la que se determinó una renta neta de S/ 4 555 045 350,00, mayor a la determinada por la Administración, esto es, de S/ 4 534 609 261,00.

Que menciona que si la Administración considera que incurrió en un error al conceder la devolución efectuada a su casa matriz, deberá iniciar las acciones que corresponda para obtener que se le restituyan las sumas concedidas indebidamente, mas no resulta arreglado a ley que pretenda exigir por segunda vez el pago del impuesto al agente de retención.



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

Que mediante escrito ampliatorio, fojas 311 a 315, reitera que no correspondía adicionar el monto de los intereses exonerados percibidos a la base imponible aplicable para el cálculo del impuesto a los dividendos, pues de lo contrario, se estaría admitiendo la posibilidad de que un mismo concepto tuviese doble incidencia tributaria sobre un mismo supuesto, ya que en la fórmula aplicable para la determinación de la base imponible sobre la cual se aplicaría la tasa del 4.1% los intereses exonerados percibidos por ella no solo estarían aumentando el concepto "renta neta", sino que se adicionarían nuevamente por concepto de "intereses exonerados", lo que es inadmisible. Así explica, con un cuadro que adjunta, que la posición de la Administración no se encuentra arreglada a ley, al pretender agregar a la base imponible sobre la cual se calculó la retención del Impuesto a la Renta de su casa matriz un monto por concepto de "intereses exonerados" que ya había quedado neutralizado en aplicación de la regla del neteo prevista en el inciso a) del artículo 37° de la indicada ley, a lo que agrega que el Impuesto a la Renta sobre los dividendos grava la utilidad del accionista, lo cual no se cumpliría si se asume la posición de la Administración, la cual evidentemente tiene efectos confiscatorios.

Que por su parte, la Administración señala que efectuó reparos a la base de cálculo de la retención del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2009, por la determinación de la renta neta del ejercicio 2008, determinación del Impuesto a la Renta del citado ejercicio e intereses exonerados, por lo que emitió la Resolución de Determinación N° _____ por omisión al pago de la indicada retención.

Que precisa que para la determinación de la retención del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2009 tomó los importes de la renta neta del ejercicio 2008, así como del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, que al haber sido notificada válidamente, surtió todos sus efectos.

Que refiere que la hipótesis normativa respecto al cálculo de los dividendos presuntos, debe ajustarse completa y rigurosamente a la descripción contenida en el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual en rigor no contempla el neteo de los intereses exonerados percibidos, contra aquellos pagados, como aduce la recurrente. En ese sentido, no se puede admitir argumento que contradiga la forma cómo debe ser entendido el concepto "ingresos por intereses exonerados" previsto por la anotada norma, por lo que carece de sustento la pretensión de la recurrente de considerar un procedimiento de neteo de los intereses exonerados, amparándose en lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37° de la misma ley.

Que añade qué si bien la casa matriz de la recurrente solicitó la devolución del pago en exceso por concepto de distribución de dividendos del 2009, por el importe de S/ 258 912,00, la cual fue autorizada, de la revisión del valor impugnado se puede constatar que este contiene la determinación y liquidación de las retenciones del Impuesto a la Renta a los dividendos, verificándose que al monto de la retención determinada se dedujo el impuesto efectivamente pagado, determinándose una omisión que es cuestionada en esta instancia, siendo que respecto de este último importe no hubo ningún descuento asociado a la devolución concedida a la casa matriz, como afirma la recurrente, por lo que no resulta atendible lo argumentado al respecto.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____, de fojas 110 a 113 y 115, notificados el 30 de octubre de 2013¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial de las obligaciones tributarias de la recurrente con relación al Impuesto a la Renta - Retenciones de No Domiciliados del período abril de 2009,

¹ Mediante acuse de recibo, de fojas 113 y 115, conforme con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que establece que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

consignándose como elemento del tributo a fiscalizar: retenciones a beneficiarios no domiciliados en el país de rentas de fuente peruana, y como aspecto del contenido del elemento a fiscalizar: dividendos y otras formas de distribución de utilidades.

Que como resultado del aludido procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 188 a 203, por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2009, por reparos a la base de cálculo de la distribución de dividendos, respecto de la renta neta y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 e intereses exonerados.

Que la materia en controversia consiste en establecer si la aludida resolución de determinación ha sido emitida con arreglo a ley.

Que el artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de dicha ley, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso e) del artículo 7° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970², señala que se consideran domiciliadas en el país, entre otros, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Que asimismo, el artículo 14° de la citada ley dispone que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16° de la misma ley.

Que el inciso h) del artículo 14° de la indicada ley agrega que para efectos de la indicada ley, se consideraran personas jurídicas, entre otros, a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Que el inciso d) del artículo 9° de la aludida ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120³, precisa 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, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acrelide se encuentre domiciliada en el país, o cuando el fondo de inversión, patrimonios fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acrelide se encuentren constituidos o establecidos en el país.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 24°-A de la citada ley establece que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, 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.

² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 24 de diciembre de 2006.

³ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 18 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

Que el artículo 24°-B de la referida ley indica que para los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución. Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible. Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades estarán sujetos a las retenciones previstas en los artículos 73°-A y 76°, en los casos y forma que en los aludidos artículos se determina.

Que el primer párrafo del artículo 73°-A de la anotada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120, prescribe que las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14° que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4,1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas. Las redistribuciones sucesivas que se efectúen no estarán sujetas a retención, salvo que se realicen a favor de personas no domiciliadas en el país o a favor de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país. El último párrafo dispone que esta retención deba abonarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el artículo 76° de la aludida ley, antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 29492⁴, preceptúa 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 dicha ley, según sea el caso.

Que el inciso e) del artículo 56° de la mencionada ley, antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 30296⁵, señala que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 4,1% en el caso de dividendos y otras formas de distribución de utilidades recibidas de las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley. En el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior⁶.

Que ahora bien, en cuanto a las entidades constituidas en el exterior y sus sucursales en el país, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 10504-1-2013 y 12613-3-2015, entre otras, que las disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta consideran a la sucursal en el país de una empresa establecida en el exterior, como un sujeto distinto a su matriz, lo cual es concordante con la autonomía administrativa y contable de la que gozan las sucursales constituidas en el Perú de empresas establecidas en el exterior, respecto de las operaciones que realizan, las que deben inscribirse en el RUC y emitir comprobantes de pago con su razón social, entre otras obligaciones tributarias formales; y que si bien es cierto que desde el punto de vista del derecho comercial, la sucursal carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no impide que para efectos tributarios, tratándose de sucursales de sujetos no domiciliados, se les considere como sujetos independientes.

Que por lo tanto, la normatividad del Impuesto a la Renta ha establecido para efecto de este impuesto, una personería jurídica tributaria propia para las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento

⁴ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 31 diciembre 2009.

⁵ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 31 diciembre 2014.

⁶ El artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.

C R 4 D J



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, distinta a la de su casa matriz o principal.

Que asimismo, se tiene que las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior (como es el caso de la recurrente) son consideradas personas jurídicas domiciliadas, de conformidad con el inciso e) del artículo 7° y el inciso h) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta; y por su parte, las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana, son consideradas personas jurídicas no domiciliadas, de acuerdo con el artículo 7° y el inciso f) del artículo 14° de la citada ley.

Que por otro lado, respecto de los contribuyentes no domiciliados, el Impuesto a la Renta recae solo sobre las rentas de fuente peruana, entre las que se encuentran los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acrelide se encuentre domiciliada en el país, siendo la tasa del impuesto el 4,1% que se paga vía retención, de conformidad con el artículo 6°, el inciso d) del artículo 9°, el primer párrafo del inciso e) del artículo 56° y el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, para efecto del Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos y en el caso particular de las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, este Tribunal ha señalado mediante las Resoluciones Nº 02874-3-2017 y 04148-3-2017, que el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una regulación especial por la cual las utilidades se entienden distribuidas a favor del titular del exterior, en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; y se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio, menos el monto del impuesto pagado conforme con el artículo 55° de la citada ley⁷.

Que según se aprecia del Anexo Nº 01 de la Resolución de Determinación Nº 234, de foja 256 vuelta, el mencionado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2009, por reparos a la base de cálculo de la distribución de dividendos, respecto de la renta neta y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 e intereses exonerados.

Que conforme se aprecia del Anexo Nº 02 del mencionado valor, de fojas 188 a 201, a efecto de la determinación de la base de cálculo para efecto de la distribución de utilidades a beneficiarios no domiciliados, la recurrente consideró la renta neta e impuesto consignados en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por los importes de S/ 4 555 045 350,00 y S/ 1 366 513 605,00, respectivamente, así como compensó el importe de intereses pagados por préstamos contra los ingresos por intereses exonerados (S/ 33 443 507,66 - S/ 33 443 507,66); mientras que la Administración tomó a tal efecto, como renta neta e impuesto del referido ejercicio a los importes de S/ 4 534 609 261,00 y S/ 1 360 382 778,00, respectivamente, contenidos en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0043342, y desconoció la mencionada compensación en cuanto a los intereses exonerados, conforme con el siguiente detalle:

⁷ Se refiere al pago del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría regulado por el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

DESCRIPCIÓN DEL REPARO	SEGÚN CONTRIBUYENTE (*)	SEGÚN SUNAT (**)	REPARO
Determinación de "renta neta" según R.D. N°	S/ 4 555 045 350,00	S/ 4 534 609 261,00	-S/ 20 436 089,00
Determinación del "Impuesto a la Renta" según R.D. N°	S/ 1 366 513 605,00	-S/ 1 360 382 778,00	-S/ 6 130 827,00
Intereses exonerados	-	S/ 33 443 507,66	S/ 33 443 507,66

(*) Según declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, presentada mediante Formulario Virtual PDT 662 N° , de fojas 81 a 84 y 131.

(**) Según Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que en relación con los reparos por concepto de renta neta e Impuesto a la Renta, considerados para efecto de establecer la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos, de acuerdo con el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que como resultado del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 efectuado a la recurrente, se emitió la Resolución de Determinación N° de foja 242.

Que contra el citado valor la recurrente interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° de fojas 249 y 250, cuya apelación se encuentra en trámite ante este Tribunal con Expediente N° , según se advierte del Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS.

Que considerando que la renta neta del ejercicio 2008, así como el Impuesto a la Renta del aludido ejercicio, cuyos correctos importes son materia de discusión en el procedimiento contencioso señalado, tiene incidencia en la determinación de la retención del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos del período abril de 2009, la Administración a tal efecto deberá estar a lo que se resuelva en forma definitiva en dicho procedimiento, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración emita en consecuencia un nuevo pronunciamiento al respecto.

Que en relación con el cuestionamiento de la recurrente en el sentido que es improcedente y contrario a derecho que la determinación de la mencionada retención se sustente en un acto administrativo (Resolución de Determinación N°) que aún no es firme en sede administrativa y cuya ejecutoriedad ha quedado suspendida por disposición expresa del Código Tributario, debe indicarse que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9° y 192° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁸, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tal acto no sea dejado sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dicho acto, lo que no vulnera el derecho de defensa, ni el debido procedimiento, puesto que deberá estarse al resultado definitivo del procedimiento contencioso tributario iniciado.

Que es menester precisar que el criterio referido a que la Administración puede determinar una obligación tributaria, como en el presente caso, sustentada en un acto administrativo anterior que no ha sido dejado sin efecto por este Tribunal o por autoridad jurisdiccional, debiendo estarse a lo que resuelva definitivamente en el procedimiento contencioso iniciado respecto de este último, ha sido recogido en diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 12611-8-2011, 01246-3-2011 y 09155-4-2016. Por lo expuesto, carece de sustento lo alegado en contrario por la recurrente.

Que asimismo, sobre la suspensión de la ejecución de los actos por su impugnación, al amparo del artículo 115° del Código Tributario, que invoca la recurrente, debe precisarse que este está referido a la

⁸ Recogidos en los artículos 9° y 201° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, siendo que tal procedimiento es distinto y posterior al de la determinación de las obligaciones tributarias, de lo que se tiene que tal impugnación no restringe la facultad de la Administración de determinar o reliquidar otras obligaciones tributarias y en base a ello establecer omisiones.

Que de otro lado, en cuanto a la compensación de los intereses pagados por préstamos contra los ingresos por intereses exonerados materia de observación, para efecto del cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos, debe indicarse que de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales glosados, el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una regulación especial por la cual las utilidades se entienden distribuidas a favor del titular del exterior, en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; y se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio, menos el monto del impuesto pagado conforme con el artículo 55° de la citada ley.

Que en esa línea, en la Resolución N° 09515-3-2017, este Tribunal ha indicado que el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece una ficción legal por la cual se imputan rentas a las entidades constituidas en el exterior que cuentan con sucursales en el país, fijándose la oportunidad o el momento en que se entienden distribuidas las utilidades y el monto de la distribución a favor de aquellas, criterio sostenido también en las Resoluciones N° 02874-3-2017 y 04148-3-2017.

Que asimismo, en la citada resolución se señala que atendiendo a la regulación especial del Impuesto a la Renta aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, en el supuesto de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a favor de estas últimas, recogida en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, se determina que la base de cálculo del impuesto está constituida por la renta neta del ejercicio de la sucursal, entendiéndose esta como resultado tributario, a la que se agregan otros conceptos señalados en la citada norma y se descuenta el pago por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; en consecuencia, se descarta que deba considerarse para la base de cálculo del impuesto, el resultado financiero o las utilidades que efectivamente sean susceptibles de distribución a la matriz.

Que en tal sentido y de acuerdo con el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas, para efecto de la distribución de dividendos o utilidades en favor del titular del exterior, la base de cálculo del Impuesto a la Renta para dicha distribución corresponde a la renta neta del ejercicio de la sucursal, a la cual se le debe adicionar los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, generados en el ejercicio, menos el monto del Impuesto a la Renta pagado por dicha sucursal o establecimiento. Por lo expuesto, para efecto de determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de una sucursal de personas jurídicas no domiciliadas en el país a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo en mención, corresponde que se adicionen los ingresos por intereses exonerados sin efectuar compensación alguna contra aquellos con los intereses pagados por la recurrente.

Que por lo expuesto, el reparo bajo análisis efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a los alegatos de la recurrente dirigidos a sostener que para determinar la base imponible del impuesto bajo análisis, el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse en concordancia con lo dispuesto por el segundo párrafo del inciso a) del artículo 37° de la

✓ 507



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

misma ley⁹, el cual establece una regla para el neteo de los intereses exonerados percibidos por el contribuyente contra aquellos pagados por él, siendo deducibles estos últimos únicamente en la parte que exceden a los primeros, por lo que teniendo en cuenta que en el ejercicio bajo análisis los intereses pagados fueron superiores a los intereses exonerados recibidos, no correspondía adicionar el importe de los intereses exonerados a efecto de establecer la base imponible del impuesto a los dividendos, pues estos ya fueron compensados con los intereses pagados, siendo que una interpretación en contrario generaría que un mismo concepto tuviese doble incidencia tributaria sobre un mismo supuesto, ya que en la fórmula aplicable para la determinación de la base imponible sobre la cual se aplicaría la tasa del 4.1% los intereses exonerados percibidos por ella no solo estarían aumentando el concepto "renta neta", sino que se adicionarían nuevamente por concepto de "intereses exonerados", lo que es inadmisible; debe indicarse que tal como se ha señalado anteriormente, el inciso e) del artículo 56° en mención contiene una regulación especial del Impuesto a la Renta aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, en el supuesto de distribución de utilidades a favor de la casa matriz o titular del exterior, por la cual se fija, el nacimiento de la obligación tributaria y la determinación de su base de cálculo.

Que este tratamiento tributario se justifica en que si bien, para efectos del Impuesto a la Renta, la sucursal en el país de una empresa no domiciliada, se considera independiente a su casa matriz, siendo esta la beneficiaria o perceptora de las utilidades que remesa la sucursal, desde el punto de vista societario se trata de la misma entidad o persona jurídica, por lo que no existe acuerdo de distribución de utilidades; y en ese sentido, el legislador establece el momento en que debe entenderse efectuada la distribución y cómo se determina el monto de la distribución, mediante el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, en mérito a la ficción legal prevista en dicha norma, se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como la renta neta de la sucursal incrementada, entre otros, por los ingresos por intereses exonerados, de acuerdo con el criterio de este Tribunal establecido en la Resolución N° 09515-3-2017, la que no incluye la compensación con los intereses pagados, por lo que no resulta atendible el alegato en contrario de la recurrente.

Que en ese sentido, si bien el inciso a) del artículo 37° en mención regula los gastos deducibles de la renta bruta a efecto de establecer la renta neta de tercera categoría, en este caso de la sucursal domiciliada, y contempla para tal efecto la deducción de intereses, solo en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados; ello no enerva que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta por dividendos en favor de su casa matriz, la base de cálculo esté dada por la renta neta del ejercicio de la sucursal, incrementada por los ingresos por intereses exonerados, entre otros, por aplicación expresa del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que es más, este Tribunal en la citada resolución ha establecido que para el caso de la sucursal en el país de empresa no domiciliada, no es relevante verificar si se ha producido una efectiva distribución de utilidades a favor de la casa matriz o del titular del exterior, la oportunidad en que ello ha ocurrido, ni la cuantía del monto distribuido, pues por aplicación de la referida ficción legal, se imputan rentas a la empresa no domiciliada (casa matriz o titular del exterior) en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, y se determina el monto total de

⁹ El inciso a) del artículo 37° en mención contemplaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles, los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes. En su segundo párrafo dicho inciso preveía que solo son deducibles los intereses a que se refiere el párrafo anterior, en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados, siendo que para tal efecto no se computarán los intereses exonerados generados por valores cuya adquisición haya sido efectuada en cumplimiento de una norma legal o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los generados por valores que reditúen una tasa de interés, en moneda nacional, no superior al cincuenta por ciento (50%) de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros.



Tribunal Fiscal

Nº 05476-4-2018

utilidades distribuibles a aquella por cada ejercicio, ello de acuerdo con la determinación establecida por el citado inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, en los términos antes expuestos. En ese sentido, no resulta amparable el alegato de la recurrente en el sentido que el mantener el reparo bajo análisis tendría como efecto que no se gravarían utilidades que efectivamente correspondan distribuir, pues la base de cálculo del impuesto no contempla ello.

Que de otro lado, debe precisarse que conforme se aprecia del Anexo Nº 01 del valor impugnado, de foja 202, si bien la Administración hizo referencia a que al monto de omisión determinado por el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2009 se le descontaría el pago efectuado por la recurrente por tal concepto, de foja 87, previa deducción del monto devuelto en exceso por dicho tributo a la casa matriz, de la liquidación efectuada se advierte que se descontó el pago total efectuado por aquella, sin ningún descuento vinculado a tal devolución, como se afirma en la resolución apelada, por lo que lo argumento por la recurrente sobre el particular no resulta atendible.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme la Constancia del Informe Oral N° , de foja 323.

Con los vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Rivadeneira Barrientos e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº de 10 de noviembre de 2014, en el extremo referido a los reparos por la renta neta del ejercicio 2008 y el Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL

Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
ILL/MD/mgp