



# Tribunal Fiscal

N° 08027-8-2018

EXPEDIENTE N° : 9318-2016  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 19 de octubre de 2018

**VISTA** la apelación parcial interpuesta por **SL**, con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° 0250140021621/SUNAT de 29 de abril de 2016, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada<sup>1</sup> la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0048844 a 022-003-0048846, giradas por el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2013, abril de 2014 y abril de 2015, y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014564 y 022-002-0014565, giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante Cartas N° 150021522231-01, 150021522232-01 y 150021522233-01<sup>2</sup> y Requerimientos N° 0222150027206, 0222150027207 y 0222150027208<sup>3</sup> (fojas 113, 119, 197 204, 311 y 317), se inició a la recurrente procedimientos de fiscalización parciales a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2013, abril de 2014 y abril de 2015.

Que como resultado del citado procedimiento, la Administración acotó la determinación del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2013, abril de 2014 y abril de 2015, al objetar la base de cálculo de la distribución de dividendos; razón por la que se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0048844 a 022-003-0048846 (fojas 329 a 334).

Que asimismo, la Administración detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, lo que motivó la emisión de las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014564 y 022-002-0014565<sup>4</sup> (fojas 327 y 328).

Que de igual manera, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, lo que motivó la emisión de las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014566 a 022-002-0014568<sup>5</sup> (fojas 324 a 326).

Que la recurrente formuló recurso de reclamación contra los citados valores, la que fue resuelta mediante Resolución de Intendencia N° 0250140021621/SUNAT de 29 de abril de 2016 (fojas 413 a 418), que declaró fundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014566 a 022-002-0014568 y dejó sin efecto dichos valores, así como infundada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0048844 a 022-003-0048846 y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014564 y 022-002-0014565.

<sup>1</sup> Es del caso señalar que la Administración declaró fundada la reclamación formulada en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014566 a 022-002-0014568, y en consecuencia, dejó sin efecto los aludidos valores.

<sup>2</sup> Vinculadas con las Órdenes de Fiscalización N° 150021522231-01, 150021522232-01 y 150021522233-01 (fojas 121, 206 y 319).

<sup>3</sup> Notificados el 9 de noviembre de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 114, 120, 199, 205, 312 y 318), conforme con su Comprobante de Información Registrada (foja 454), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que dispone 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, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: (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.

<sup>4</sup> Vinculadas con el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2014 y abril de 2015.

<sup>5</sup> Vinculadas con el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2013, abril de 2014 y abril de 2015.



# Tribunal Fiscal

N° 08027-8-2018

Que ahora bien, la recurrente formuló recurso de apelación contra la citada resolución apelada (fojas 438 a 450), en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0048844 a 022-003-0048846 y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014564 y 022-002-0014565.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en establecer si los aludidos valores han sido emitidos conforme a ley.

## **Resoluciones de Determinación N° 022-003-0048844 a 022-003-0048846**

### **Argumentos de la recurrente**

Que la recurrente manifiesta que la Administración efectuó una errónea interpretación sobre la metodología para determinar la base imponible del impuesto que grava la distribución de dividendos prevista en el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que conllevó al cobro de un impuesto sobre una renta inexistente que no se encuentra disponible para el beneficiario en el exterior.

Que refiere que la citada norma claramente establece que el monto de distribución está dado por la renta disponible, esto es, renta neta contable o la utilidad contable, sin embargo, la Administración pretende aplicar un impuesto a los dividendos partiendo de la utilidad tributaria a pesar que en los ejercicios 2013 y 2014 obtuvo contablemente un resultado negativo, lo que vulnera los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Invoca la aplicación de las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 2727-2002-AA/TC y 0319-2013-PA/TC.

Que mediante escrito de alegatos (fojas 489 a 494), la recurrente reitera los argumentos esbozados en su recurso de apelación y hace hincapié en que la Administración considera que la renta neta es el concepto previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante, dicho término regula un supuesto distinto y no resulta aplicable a lo establecido en el inciso e) del artículo 56° de la referida ley, ya que este último se refiere a una renta por dividendos, la cual no se obtiene a partir de la realización de actividades económicas, sino por la mera titularidad en el accionariado de una empresa.

Que a su vez, precisa que el término renta disponible no se encuentra definido en la normatividad tributaria, por lo que debe ser definido al amparo de lo regulado en los artículos 229° a 231° de la Ley General de Sociedades.

Que precisa que seguir la línea interpretativa de la Administración, ocasionaría una distorsión que acarrearía aplicar el mismo impuesto dos veces, ello encuentra su explicación en que el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta dispone la tributación sobre dividendos presuntos con una tasa del 4.1%, respecto a los egresos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, como por ejemplo gastos no sustentados; vale decir, que la norma obliga a pagar la tasa de 4.1% aplicable a los dividendos sobre tales conceptos que son considerados adiciones a la utilidad contable para llegar a la utilidad tributaria, de este modo, si se considera la utilidad tributaria (que ya contiene estos montos) como elemento de fórmula para determinar la base de cálculo del pago del Impuesto a la Renta sobre los dividendos distribuibles por una sucursal o establecimiento permanente en el país, se estaría pagando el Impuesto a la Renta nuevamente sobre la misma base de cálculo, resultando ello en un doble gravamen que no debe ser admitido.

### **Argumentos de la Administración**

Que por su parte, la Administración señala que la acotación a la determinación del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de los años 2013, 2014 y 2015, correspondiente a beneficiarios no domiciliados en el país de rentas de fuente peruana, se encuentra arreglado a ley pues no correspondía que la recurrente considerara la utilidad contable como base de cálculo de la distribución de dividendos.

Que indica que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la renta neta a que se refiere la norma es la renta contable, puesto que la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre la distribución de dividendos está compuesta por la renta neta de la sucursal o establecimiento permanente, 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, siendo irrelevante para dicho efecto si los

2



# Tribunal Fiscal

Nº 08027-8-2018

resultados financieros de tales sucursales o establecimientos permanentes sean cero o negativo en el ejercicio.

### De lo actuado

Que del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0048844 a 022-003-0048846 (fojas 329, 331 y 333), se aprecia que los mencionados valores fueron emitidos por el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2013, abril de 2014 y abril de 2015, debido a que la recurrente consideró como base de cálculo del aludido impuesto a la existencia de utilidad contable, por los importes S/ 48 606,00, S/ 48 250,00 y S/ 62 550,00, más intereses, respectivamente<sup>6</sup>.

Que en el Anexo N° 1 de los Requerimientos N° 0222150027206, 0222150027207 y 0222150027208 (fojas 109 a 113, 194 a 198 y 307 a 311), la Administración indicó que la recurrente únicamente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos de abril de 2013, y que procedió a determinar la retención del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2013, abril de 2014 y abril de 2015, solicitándole que subsanara el tributo omitido determinado, y en caso tuviera una opinión contraria, deberá presentar documentación sustentatoria que acredite su posición, la que deberá tener lo siguiente: i) Proporcionar los papeles de trabajo de adiciones y deducciones para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 a 2014, identificando las cuentas contables de las adiciones y deducciones, según corresponda, en el caso de ser parciales, presentar análisis que muestren los cálculos respectivos; ii) Proporcionar el análisis de los ingresos exonerados del Impuesto a la Renta, así como dividendos y otros ingresos o rentas no gravadas obtenidos en los ejercicios 2012 a 2014, identificando el número de asiento contable y las cuentas contables registradas en la contabilidad. Asimismo, se le solicita exhibir la documentación sustentatoria correspondiente e identificar a qué tipo de ingresos pertenecen; iii) Proporcionar el análisis de la determinación de la base imponible y el impuesto determinado de la retención a los dividendos que se entienden distribuidas a su matriz en la fecha de presentación de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 a 2014, teniendo en cuenta que la base de cálculo comprende 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, de conformidad con lo previsto por el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta; y iv) Proporcionar la información solicitada en los puntos anteriores de manera impresa y en medios magnéticos USB o CD, en formato excel.

### Determinación de la base de cálculo y retención según la Administración

Concepto	Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos abril de 2013	Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos abril de 2014	Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos abril de 2015
Utilidad contable	S/ 455 794,00	(S/ 427 768,00)	(S/ 238 253,00)
(+) Adiciones	S/ 1 537 636,00	S/ 3 045 712,00	S/ 4 269 932,00
(-) Deducciones	(S/ 352 131,00)	(S/ 901 907,00)	(S/ 1 949 705,00)
<b>Renta Neta</b>	<b>S/ 1 641 299,00</b>	<b>S/ 1 716 037,00</b>	<b>S/ 2 081 974,00</b>
<b>Mas:</b>			
(+) Intereses exonerados	S/ 0,00	S/ 0,00	S/ 0,00
(+) Dividendos	S/ 0,00	S/ 0,00	S/ 0,00
(+) Otras formas de distribución	S/ 0,00	S/ 0,00	S/ 0,00
<b>Menos:</b>			
(-) Impuesto a la renta pagado	(S/ 402 251,00)	(S/ 514 811,00)	(S/ 556 361,00)

<sup>6</sup> Cabe señalar que la recurrente canceló la deuda contenida en los aludidos valores mediante Boletas de Pago – Formularios 1662 N° 252234005, 252234328 y 252234546 de 21 de enero de 2016 (fojas 456 a 458), por los importes de S/ 67 543,00, S/ 61 503,00 y S/ 68 905,00, respectivamente.

Handwritten marks and a number 3 at the bottom of the page.



# Tribunal Fiscal

Nº 08027-8-2018

Base de cálculo	S/ 1 239 048,00	S/ 1 201 226,00	S/ 1 525 613,00
Retención 4.1%	S/ 50 801,00	S/ 49 250,00	S/ 62 550,00
Retención declarada	S/ 2 195,00	S/ 0,00	S/ 0,00
Omisión	S/ 48 606,00	S/ 49 250,00	S/ 62 550,00

Que en atención a dicho requerimiento, la recurrente presentó escritos el 17 de noviembre de 2015 (fojas 52 a 58, 148 a 154 y 230 a 237), indicando que la Administración realizó una interpretación errónea de la norma al considerar que la renta neta es el concepto previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, el inciso e) del artículo 56° de la aludida ley es claro en establecer que el monto de distribución está dado por la renta disponible, es decir, la renta neta contable o la utilidad contable, por lo que partir de la utilidad tributaria no reflejaría lo que realmente se ha obtenido y generaría el pago del Impuesto a la Renta sobre dividendos ficticios, vulnerándose los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Que en los Resultados de los Requerimientos N° 0222150027206, 0222150027207 y 0222150027208 (fojas 105 a 107, 190 a 192 y 303 a 305), la Administración dejó constancia de los escritos y documentación presentada por la recurrente e indicó que aquella no subsanó las omisiones detectadas por no encontrarse de acuerdo.

Que en el Anexo N° 1 de los Requerimientos N° 0222150030380, 0222150030428 y 0222150030178 (fojas 97 a 102, 183 a 188 y 296 a 301), la Administración precisó que la utilidad contable se determina aplicando los principios contables, en cambio, la renta neta se determina de acuerdo con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, siendo que a la utilidad contable debe efectuársele adiciones y deducciones admitidas por ley a fin de determinar la citada renta neta, por lo que solicito que sustentara el motivo por el cual no efectuó la retención a los dividendos, debiendo acreditarlo con documentación sustentatoria y base legal correspondiente, caso contrario procedería a reparar la base de cálculo.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó escritos el 26 de noviembre y 4 de diciembre de 2015 (fojas 48 a 51, 144 a 147 y 226 a 229), reiterando los argumentos expuestos en sus escritos presentados el 17 de noviembre de 2015.

Que en el Anexo N° 1 de los Resultados de los Requerimientos N° 0222150030380, 0222150030428 y 0222150030178 (fojas 89 a 94, 175 a 180 y 288 a 293), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente e indicó que para determinar la renta disponible se debe tomar como punto de partida la renta neta de la sucursal o establecimiento permanente, es decir, la utilidad tributaria que se obtiene de efectuar adiciones y deducciones a la utilidad contable, siendo que la base de cálculo puede no coincidir necesariamente con el monto real por distribución de utilidades de las sucursales a sus casas matrices, garantizándose así un imposición sobre una renta que no estaría sujeta a control o fiscalización en el país.

Que agrega que la utilidad contable se determina considerando los principios contables, en tanto que la renta neta se determina de acuerdo a lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento; por lo que para la determinación de la renta neta, a la utilidad contable debe realizarse las adiciones y deducciones admitidas por ley.

Que asimismo, concluyó que la base de cálculo está conformada por la renta neta de la sucursal es la utilidad tributaria, más lo ingresos exonerados, dividendos u otras formas de distribución de utilidades obtenidas por la sucursal, menos el Impuesto a la Renta pagado por la sucursal, por lo que procedió a reparar el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de abril de 2013, abril de 2014 y abril de 2015.

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



# Tribunal Fiscal

N° 08027-8-2018

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° 970<sup>7</sup>, 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 ley, se considerarán 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 efectuada por Decreto Legislativo N° 1120, prescribía 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 acredite se encuentre domiciliada en el país, o cuando el fondo de inversión, fondo mutuo de inversión de valores, patrimonios fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite se encuentren constituidos o establecidos en el país

Que el inciso d) del artículo 9° de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1120<sup>8</sup>, 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 acredite se encuentre domiciliada en el país, o cuando el fondo de inversión, patrimonios fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite 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.

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 efectuada por Decreto Legislativo N° 1120, disponía 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. La obligación de retener, también se

<sup>7</sup> Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de diciembre de 2006.

<sup>8</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 18 de julio de 2012.

Handwritten marks and signatures at the bottom of the page, including a large 'P', a signature, the number '5', and a circled mark.



# Tribunal Fiscal

Nº 08027-8-2018

aplica a las Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores y de los Fondos de Inversión, así como a los fiduciarios de fideicomisos bancarios y a las Sociedades Titulizadoras de Patrimonios Fideicometidos, respecto de las utilidades que se distribuyan a personas naturales o sucesiones indivisas y que provengan de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, obtenidos por los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión y Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras. 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 primer párrafo del artículo 73°-A de la anotada ley, modificado por 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. La obligación de retener también se aplica a las Sociedades Administradoras de los Fondos de Inversión, a los fiduciarios de fideicomisos bancarios y a las Sociedades Titulizadoras de Patrimonios Fideicometidos respecto de las utilidades que distribuyan a personas naturales o sucesiones indivisas y que provengan de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, obtenidos por los Fondos de Inversión, Fideicomisos Bancarios y Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras. 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, modificado por Decreto Legislativo N° 1120<sup>9</sup>, 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, 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 anterior<sup>10</sup>.

Que por otro lado, el artículo 37° de la misma ley dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá 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 Ley.

Que 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 Registro Único de Contribuyentes (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

<sup>9</sup> Idéntica redacción de esta parte del artículo se tiene en el artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación efectuada por Decreto Legislativo N° 1120.

<sup>10</sup> 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.



# Tribunal Fiscal

N° 08027-8-2018

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 asimismo, este Tribunal ha establecido mediante las Resoluciones N° 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 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, la citada resolución 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 estando a las normas citadas y criterios jurisprudenciales antes expuestos, 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. En tal sentido, no corresponde que se considere como base de cálculo de los citados dividendos a la utilidad contable sino al resultado tributario, el que se obtiene que efectuar adiciones y deducciones a la utilidad contable, y al que posteriormente, se le agregan otros conceptos señalados en la norma y se descuenta el pago por el impuesto a la Renta, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la norma tributaria no define el concepto de renta disponible a favor del titular del exterior, debe indicarse que 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, se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose esta como el resultado tributario que se obtiene de efectuar las adiciones y deducciones a la utilidad contable, y la que posteriormente es incrementada por los ingresos por

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 08027-8-2018

intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, por lo que no resulta atendible el alegato en contrario de la recurrente.

Que respecto a la aplicación de los artículos 229° a 231° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887<sup>11</sup>, cabe mencionar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquél o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la distribución dividendos de las sucursales o establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas contempladas en la Ley del Impuesto a la Renta, aplicables al presente caso, y la determinación de su base de cálculo, no procede aplicar los mencionados artículos de la aludida ley.

Que en cuanto a que la actuación de la Administración por interpretar incorrectamente el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta y plasmarlo en los valores impugnados, vulneraría los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, corresponde señalar que según los considerandos precedentes la determinación efectuada se encuentra arreglada a ley por lo que no se encontraría acreditada dicha vulneración a los principios que se invoca, y en esa medida no resulta aplicable los precedentes recaídos en las sentencias del Tribunal Constitucional aludidos por la recurrente<sup>12</sup>.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que seguir la línea interpretativa de la Administración, ocasionaría un doble gravamen, ya que por un lado existe la aplicación de la tasa del 4.1% sobre dividendos presuntos en aplicación del inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>13</sup>; y por otro, la base del dividendo presunto también sería considerada en las adiciones para determinar la renta neta, por lo que, al tomarse la utilidad tributaria se volvería a tributar nuevamente sobre la base del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que lo expuesto no resulta atendible teniendo en cuenta en primer término que el tratamiento del aludido inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta corresponde a una ficción legal establecida para las sucursales en el caso de

<sup>11</sup> El artículo 229° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, establece sobre reserva legal que un mínimo del diez por ciento de la utilidad distribuible de cada ejercicio, deducido el impuesto a la renta, debe ser destinado a una reserva legal, hasta que ella alcance un monto igual a la quinta parte del capital. El exceso sobre este límite no tiene la condición de reserva legal. Las pérdidas correspondientes a un ejercicio se compensan con las utilidades o reservas de libre disposición. En ausencia de éstas se compensan con la reserva legal. En este último caso, la reserva legal debe ser repuesta. La sociedad puede capitalizar la reserva legal, quedando obligada a reponerla. La reposición de la reserva legal se hace destinando utilidades de ejercicios posteriores en la forma establecida en este artículo.

Por su parte, el artículo 230° de la aludida ley con relación a los dividendos dispone que para la distribución de dividendos se observarán las reglas siguientes: 1. Sólo pueden ser pagados dividendos en razón de utilidades obtenidas o de reservas de libre disposición y siempre que el patrimonio neto no sea inferior al capital pagado; 2. Todas las acciones de la sociedad, aun cuando no se encuentren totalmente pagadas, tienen el mismo derecho al dividendo, independientemente de la oportunidad en que hayan sido emitidas o pagadas, salvo disposición contraria del estatuto o acuerdo de la junta general; 3. Es válida la distribución de dividendos a cuenta, salvo para aquellas sociedades para las que existe prohibición legal expresa; 4. Si la junta general acuerda un dividendo a cuenta sin contar con la opinión favorable del directorio, la responsabilidad solidaria por el pago recae exclusivamente sobre los accionistas que votaron a favor del acuerdo; y, 5. Es válida la delegación en el directorio de la facultad de acordar el reparto de dividendos a cuenta.

A su vez, el artículo 231° de la antes indicada ley respecto al dividendo obligatorio señala que es obligatoria la distribución de dividendos en dinero hasta por un monto igual a la mitad de la utilidad distribuible de cada ejercicio, luego de deducido el monto que debe aplicarse a la reserva legal, si así lo solicitan accionistas que representen cuando menos el veinte por ciento del total de las acciones suscritas con derecho a voto. Esta solicitud sólo puede referirse a las utilidades del ejercicio económico inmediato anterior.

El derecho de solicitar el referido reparto de dividendos no puede ser ejercido por los titulares de acciones que estén sujetas a régimen especial sobre dividendos.

<sup>12</sup> Sin perjuicio de ello, cabe mencionar el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que no resulta atendible tal alegato en esta instancia. Asimismo, no resultan aplicables las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 2727-2002-AA/TC y 0319-2013-PA/TC, invocadas por la recurrente.

<sup>13</sup> El inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que para los efectos del impuesto se entiende por dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.





# Tribunal Fiscal

N° 08027-8-2018

distribución de utilidades a su matriz, esta última persona jurídica no domiciliada, donde se establece la oportunidad de la efectiva distribución y su cuantía, entendiéndose por ello a 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, de acuerdo con el criterio de este Tribunal establecido en la Resolución N° 09515-3-2017, en cambio lo que regula el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta es sobre los dividendos presuntos, y que se da en situaciones de excepción, en las que existe una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; en segundo término, de la lectura del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta el contribuyente es la casa matriz (persona jurídica no domiciliada) cuya retención estaría a cargo de la recurrente (establecimiento permanente), en cambio para el inciso g) del artículo 24°-A de la aludida ley, el contribuyente – en caso de cumplir con lo dispuesto en dicho dispositivo- vendría a ser la recurrente (establecimiento permanente), ya que desde el punto de vista del Impuesto a la Renta se ha dado tratamiento de sujetos independientes tanto a la sucursal o establecimiento permanente de la de su matriz.

## **Resoluciones de Multa N° 022-002-0014564 y 022-002-0014565**

Que se aprecia que las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014564 y 022-002-0014565 fueron emitidas el 10 de diciembre de 2015 por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario (fojas 327 y 328), toda vez que la recurrente no presentó las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos de abril de 2014 y abril de 2015.

Que de acuerdo con el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la infracción se determina en forma objetiva y es sancionada administrativamente con penas pecuniarias.

Que según el numeral 1 del artículo 176° del citado código, constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del código aludido, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1270, aplicable a las personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente<sup>14</sup>, la citada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente a una (1) Unidad Impositiva Tributaria - UIT<sup>15</sup>.

Que el numeral 88.1 del artículo 88° del anotado código, señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Que por su parte, el artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT, dispone que los deudores tributarios deberán efectuar la declaración de los conceptos a que se refiere el Anexo 1 de la citada resolución, respecto a los tributos a los que se encuentren afectos, mediante la presentación de una declaración – pago por cada período tributario. Salvo disposición expresa en contrario, los deudores tributarios deberán consolidar la totalidad de sus operaciones y/o retenciones en una sola declaración, de acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior. Para tal efecto, los deudores tributarios que tengan sucursales, agencias, establecimientos anexos o puntos de venta en distintos lugares, tomarán como referencia el monto consolidado de sus operaciones y/o retenciones.

Que el Anexo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT, modificada por Resolución de Superintendencia N° 087-99/SUNAT, comprende, entre otros, las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

Que el inciso e) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 143-2000/SUNAT, que estableció disposiciones para la declaración y pago de diversas obligaciones tributarias mediante Programas de

<sup>14</sup> Conforme se advierte de su Comprobante de Información Registrada (foja 454).

<sup>15</sup> De acuerdo con los Decretos Supremos N° 304-2013-EF y 374-2014-EF, la UIT aplicable para los ejercicios 2014 y 2015 ascienden a S/ 3 800,00 y S/ 3 850,00, respectivamente.



# Tribunal Fiscal

N° 08027-8-2018

Declaración Telemática (PDT), señala que el PDT Otras Retenciones - Formulario Virtual N° 617.- PDT emplea para cumplir con la declaración y el pago de las retenciones del Impuesto a la Renta a contribuyentes no domiciliados.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, establece que para la aplicación de la gradualidad correspondiente a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, se considerará el criterio de la subsanación, pudiendo ser voluntaria o inducida por la Administración.

Que de acuerdo con la citada norma, en caso de subsanación voluntaria respecto de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, esto es, antes que surta efecto la notificación de la SUNAT en la que se le indica al infractor que ha incurrido en infracción, se aplicará una rebaja del 90% o del 80%, dependiendo de si el contribuyente infractor paga o no la multa, mientras que en caso de subsanación inducida, es decir, si el contribuyente cumple con subsanar la infracción antes descrita dentro del plazo otorgado por la SUNAT para ello, contado a partir de la fecha en que surta efecto la notificación del documento mediante el cual la Administración indica al infractor que ha incurrido en la infracción, se aplicará una rebaja del 60% o del 50% dependiendo de si se cancela o no la multa.

Que por otro lado, mediante las Resoluciones de Superintendencia N° 367-2013/SUNAT y 376-2014/SUNAT, se dispuso como fecha de vencimiento para la presentación de las declaraciones por obligaciones tributarias correspondiente a los períodos abril de 2014 y abril de 2015, el 9 de mayo de 2014 y el 12 de mayo de 2015, para aquellos deudores cuyo último dígito del Registro Único de Contribuyente fuera 7, como es el caso de la recurrente.

Que como ya se ha venido comentando, la obligación tributaria para el sujeto domiciliado (sucursal), en su calidad de agente de retención, en el supuesto de distribución de utilidades a favor de su casa matriz o titular del exterior, nace en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

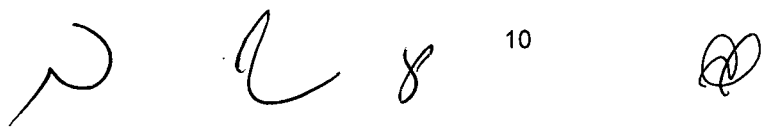
Que en este orden de ideas, habiéndose producido el nacimiento de la obligación tributaria tal como se ha expuesto al analizar la determinación, la sucursal debe cumplir con la obligación formal de presentar la declaración respecto del Impuesto a la Renta que grava la distribución de utilidades, dentro del plazo previsto por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, de conformidad con el primer párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos se aprecia que en el Anexo N° 01 de los Requerimientos N° 0222150027206 y 0222150027207 (fojas 111 y 197), la Administración dejó constancia que la recurrente se encontraba omisa a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos de abril de 2014 y abril de 2015, por lo que solicitó que subsanara dicha omisión presentando las aludidas declaraciones, sin embargo, aquella no cumplió con subsanar dicha omisión (fojas 105 a 107 y 190 a 192).

Que asimismo, mediante los Requerimientos N° 0222150030428 y 0222150030178 (fojas 97 y 183), la Administración reiteró a la recurrente que presentara las citadas declaraciones a efectos que se acogiera al Régimen de Gradualidad, sin embargo, en el cierre de los aludidos requerimientos (fojas 89 y 175), aquella dejó constancia que la recurrente no cumplió con declarar ni pagar la citada infracción, no resultándole aplicable las rebajas previstas en el Régimen de Gradualidad, por lo que se encontraba acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

Que conforme se aprecia del Extracto de Presentaciones y Pagos de 26 de enero de 2016 (fojas 376 y 377), la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos de abril de 2014 y abril de 2015 mediante Formularios PDT 617 N° 7500444134 y 750444136 de 21 de enero de 2016, esto es, vencido el plazo establecido en las Resoluciones de Superintendencia N° 367-2013/SUNAT y 376-2014/SUNAT (9 de mayo de 2014 y 12 de mayo de 2015), por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

Que en cuanto al importe de la sanción, se aprecia que las Resoluciones de Multa N° 022-002-0014564 y 022-002-0014565 han sido giradas por los importes de S/ 3 800,00 y S/ 3 850,00, esto es, el equivalente a





# Tribunal Fiscal

Nº 08027-8-2018

una (1) Unidad Impositiva Tributaria - UIT, lo que se encuentra conforme con lo dispuesto en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, aspecto que no ha sido cuestionado por ella.

Que es importante indicar que el 21 de enero y 19 de abril de 2016 la recurrente efectuó pagos mediante Boletas de Pago – Formularios 1662 N° 252237869, 252238059, 256812938 y 256813357 (fojas 455 y 459), por los importes de S/ 1 899,00, S/ 1 697,00, S/ 3 042,00 y S/ 2 725,00, respectivamente, cancelando la deuda contenida en las aludidas resoluciones de multa.

Que finalmente, cabe precisar que el informe oral solicitado por la recurrente, se llevó a cabo el 18 de junio de 2018 con la asistencia de ambas partes, tal como se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 0810-2018-EF/TF (foja 488).

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Ruiz Abarca e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

## RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140021621/SUNAT de 29 de abril de 2016.

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

HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL PRESIDENTA

RUIZ ABARCA  
VOCAL

FALCONÍ SINCHE  
VOCAL

Rubic Mendoza  
Secretaria Relatora  
FS/RM/MC/gys