



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

EXPEDIENTE Nº : 11551-2015

INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta

PROCEDENCIA : Lima

FECHA : Lima, 14 de junio de 2018

VISTA la apelación de puro derecho interpuesta por

, con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº

contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0059279, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, por retenciones del Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos del período abril de 2012.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el reparo efectuado por la Administración en la resolución de determinación impugnada encuentra su sustento en una cuestión de puro derecho, como es la interpretación del inciso a) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de establecer la base imponible del Impuesto a la Renta sobre la renta disponible de las sucursales en el país de empresas extranjeras a favor de su titular en el exterior, sobre la cual es aplicable la tasa del 4.1%.

Que señala que como en estricto la sucursal no es una persona distinta a su casa matriz, aquella no distribuye dividendos en tanto que el capital que posee y el de su matriz es el mismo, por lo que no le resultan aplicables las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta sobre distribución de dividendos, motivo por el cual el legislador se vio obligado a establecer una ficción legal bajo el cual se presume que las sucursales también distribuyen utilidades en un determinado momento; añade que dichas utilidades distribuidas, entendidas como las rentas disponibles que envían las sucursales a su casa matriz, son de naturaleza análoga a los dividendos ordinarios, lo cual implica que la esencia del tratamiento tributario debe ser aplicable a ambos.

Que indica que la base de cálculo del impuesto a la distribución de utilidades se constituye por el solo importe correspondiente a las utilidades de libre disposición, de acuerdo a lo establecido por el segundo párrafo del inciso e) del citado artículo 56, siendo que solamente califica como disponible aquello con lo que se cuenta y es posible de distribuirse libremente, interpretación que está en línea con lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05510-8-2013.

Que sostiene que, tanto para las sociedades como para las sucursales, únicamente podrá distribuirse dividendos en la medida que exista renta a disposición para hacerlo, entendida como el remanente, el cual es la utilidad contable, pues la renta neta del ejercicio (utilidad tributaria) es aquella creada únicamente para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, la cual no refleja los resultados financieros, y señala que de interpretarse de manera literal que el concepto de renta disponible alude a la renta neta de la sucursal, se estaría vulnerando los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria consagrados en el artículo 74 de la Constitución, pues implicaría tributar sobre una utilidad de la que no se dispone, y aplicar un tratamiento distinto al caso de los dividendos ordinarios que son distribuidos cuando existe utilidad contable.

Que agrega que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 40 y 223 de la Ley General de Sociedades, las utilidades obtenidas se determinan en función a las normas financieras, siendo que la distribución de utilidades solo puede realizarse en mérito de los estados financieros preparados al cierre de un determinado período o a la fecha de corte en circunstancias especiales que acuerde el directorio y que además, las sumas que se reparten no puede exceder del monto de las utilidades que se obtengan; en consecuencia, así como una sociedad no puede distribuir dividendos ordinarios si no ha generado utilidades, una sucursal se encontrara imposibilitada de remesas utilidades si es que no las ha generado.



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

Que indica que al momento de la presentación de su declaración jurada anual del ejercicio 2011 no existió aspecto mensurable del hecho imponible pues financieramente obtuvo pérdida, no existiendo renta disponible, por lo que no nació la obligación de efectuar retención del 4.1%, y que de proceder la posición de la Administración se vulneraría el principio de no confiscatoriedad pues la disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario ya se encuentra gravada con la tasa del 4.1%, y dado que ello ya tributó, no cabría gravarla nuevamente como parte de la utilidad que se distribuye a la casa matriz.

Que finalmente indica que en el supuesto negado que no se considere a la utilidad contable como directriz para determinar la renta disponible, debe observarse en su lugar a la utilidad tributaria entendida como renta neta imponible y no la renta neta como señala la Administración. Agrega que las ganancias o utilidades del contribuyente constituyen la base imponible del impuesto, conocida también como renta neta imponible, la cual es determinada tomando en cuenta no solamente los costos y los gastos tributarios en los que ha incurrido sino también las pérdidas de ejercicios anteriores.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera sus argumentos y señala que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02748-5-2017 no es aplicable, pues en ese caso existía utilidad contable y se percibieron dividendos, supuesto distinto a su caso al haber obtenido pérdida contable y no haber percibido dividendos. Agrega que en ninguna resolución del Tribunal Fiscal se ha determinado qué es lo que debe entenderse por renta disponible.

Que el artículo 151 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que podrá interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de 20 días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, sin que sea necesario interponer reclamación ante instancias previas.

Que la norma citada agrega que el Tribunal Fiscal, para conocer de la apelación, previamente deberá calificar la impugnación como de puro derecho y que, en caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que tenga por interpuesta la reclamación.

Que asimismo, dicha norma establece que el recurso de apelación de puro derecho deberá ser presentado ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con el artículo 146 del Código Tributario y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 02214-5-2005 de 8 de abril de 2005, ha establecido que la apelación de puro derecho otorga al contribuyente la posibilidad de recurrir directamente a esta instancia para que conozca del asunto controvertido, superándose la reclamación, la que solo procede contra un acto que no obstante ser reclamable, es susceptible de ser apelado directamente debido a que la materia discutida está vinculada con la interpretación de una ley y no existen hechos que probar.

Que de autos, se advierte que la Administración verificó que el recurso formulado por la recurrente reúne los requisitos de admisibilidad previstos por el Código Tributario, habiéndose analizado que se interpuso dentro del plazo establecido y que no existe reclamación en trámite acerca de la misma materia (folios 215 y 216).

Que en tal sentido, corresponde establecer si la apelación interpuesta por la recurrente califica como de puro derecho, esto es, si no existen hechos que probar, sino una controversia que se circumscribe a la interpretación de una norma, a efecto que se evite la instancia de reclamación, y el tema en controversia sea visto directamente por este Tribunal.

Que al respecto se tiene que con Carta de Presentación N° 140011451940-01-SUNAT y Requerimiento N° 0122140003560 (folios 128, 129 y 136)<sup>1</sup>, se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización

<sup>1</sup> Notificados el 16 de diciembre de 2014 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (folios 127 y 136).

Q.

P

JP

J



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

parcial a fin de verificar el Impuesto a la Renta (Retenciones) de No Domiciliados del período abril de 2012, siendo el elemento a fiscalizar los dividendos u otra forma de distribución de utilidades de sucursales, y el aspecto contenido en el elemento a fiscalizar el cálculo a la base a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como consecuencia de dicho procedimiento de fiscalización parcial, la Administración reparó la base de cálculo de la retención del Impuesto a la Renta a los dividendos que establece el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, emitiéndose la Resolución de Determinación Nº 012-003-0059279 (folios 171 a 188).

Que del Anexo Nº 03 a la citada resolución de determinación (folios 172 a 185), la Administración señala como motivo determinante del reparo que el primer párrafo del citado inciso e) contiene una regla general que señala que los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta con una tasa de 4.1%, mientras que en el segundo párrafo contiene una regla específica, aplicable únicamente a sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas, regulando el momento en que nace la obligación tributaria y señalando la base de cálculo sobre la cual se determinará la retención.

Que respecto a la regla general, señala que no contiene ni el momento en que debe hacerse la retención ni la base de cálculo, por lo que debe estarse a lo dispuesto por el artículo 73-A de la aludida ley y por el artículo 89 de su Reglamento, lo cual no implica que ello sea aplicable al caso de sucursales o establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas pues estos últimos se encuentran dentro de la regla específica.

Que asimismo indica que la regla específica se trata de una ficción legal al entender que las utilidades son distribuidas en la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual, pues quien obtiene el dividendo es una persona jurídica no domiciliada en el país y que para ser otorgado no existiría un acuerdo de distribución, dado que las sucursales no tienen capacidad jurídica para adoptar tales acuerdos, por lo que, en consecuencia, no le resulta aplicable el artículo 89 del Reglamento de la Ley del Impuesto de la Renta.

Que agrega que en la regla específica se considera como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior, siendo su base de cálculo la renta neta de la sucursal, incrementada por los intereses exonerados, los dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles que se hubiese generado en el ejercicio, y disminuyendo el Impuesto a la Renta pagado por la sucursal.

Que de otro lado, señala que para efectos de determinar la renta neta de la sucursal, resulta pertinente recurrir al primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que señala que a fin de establecer la renta neta deben considerarse los gastos necesarios para producir la renta o mantener su fuente en tanto su deducción no se encuentre expresamente prohibida, y que en atención a lo dispuesto en el artículo 33 del reglamento de la citada ley, para la determinación de la renta neta, a la utilidad contable debe realizarse las adiciones y deducciones establecidas por la ley.

Que finalmente precisa que la renta neta a partir de la cual se determina la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos está desvinculada de las pérdidas de ejercicios anteriores, por cuanto ella se determina en función de la renta neta del ejercicio de que se trate, es decir, del resultado tributario compuesto por el resultado económico de dicho ejercicio de la sucursal o establecimiento permanente (resultado contable) más las adiciones y deducciones que debieran efectuarse por las discrepancias entre las normas contables y tributarias.

Que en atención a lo antes expuesto se tiene que la materia de controversia gira en torno a determinar cuál es la base de cálculo del Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos por parte de sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, por lo que al no existir hechos que probar, y



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

calificando la Resolución de Determinación Nº.012-003-0059279 como un acto reclamable, corresponde a este Tribunal calificar la presente apelación como de puro derecho y emitir pronunciamiento.

Que el artículo 6 y el inciso e) del artículo 7 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 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, y que 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; y que se consideran domiciliadas en el país, 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 de conformidad con los incisos f) y h) del artículo 14 de la referida ley, son contribuyentes del Impuesto a la Renta, entre otras, las personas jurídicas, considerándose como tales a las empresas unipersonales, las sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana, y 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 anotada ley, señala 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 acrede se encuentre domiciliada en el país, o cuando el Fondo de Inversión, Fondo Mutuo de Inversión en Valores, Patrimonios Fideicomidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acrede 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 primer párrafo del artículo 76 de la citada ley, modificado por la Ley N° 29645<sup>2</sup>, dispone que las personas o entidades que paguen o acreden 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 primer párrafo del inciso e) del artículo 56 de la citada ley, según texto vigente aplicable al caso de autos, disponía que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinaría 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 dicha ley.

Que asimismo el segundo párrafo de dicho inciso señala que 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. Agrega esta norma 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

<sup>2</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2011.



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

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>3</sup>.

Que de la revisión de los Anexos a la Resolución de Determinación N° 012-003-0059279, se aprecia que se sustenta en los Requerimientos N° 0122140003560 y 0122140003664<sup>4</sup> y sus Resultados, siendo que del Anexo N° 02 a la citada resolución de determinación (folios 186) y del Resultado del Requerimiento N° 0122140003664<sup>5</sup> (folio 71) se advierte que el Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos por el periodo abril de 2012, fue liquidado por la Administración atendiendo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 efectuada en la Resolución de Determinación N° 012-003-0050153 (folios 33 y 34), tal como se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto a la Renta del Ejercicio 2011 RD N° 012-003-0050153	
Concepto	Importe (S/.)
Resultado antes de impuesto	-38 555 968,00
(+) Adiciones	615 416 715,00
(-) Deducciones	-492 084 891,00
Renta Neta del Ejercicio según DJ Rectificatoria	84 775 856,00
(+) Reparos en fiscalización	1 127 267,00
Renta Neta según Fiscalización	85 903 123,00
(-) Pérdida Tributaria Compensable de Ejercicios Anteriores	-14 982 725,00
Renta Neta Imponible según Fiscalización	70 920 398,00
Impuesto a la Renta (30%)	21 276 119,00

  

Impuesto a la Renta sobre Dividendos de abril de 2012 RD N° 012-003-0059279	
Concepto	Importe (S/.)
Renta Neta según RD N° 012-003-0050153	85 903 123,00
(+) Ingresos Exonerados	
(+) Dividendos	
(+) Otras formas de distribución de utilidades	
(-) Impuesto a la Renta según RD N° 012-003-0050153	- 21 276 119,00
Base de Cálculo del impuesto	64 627 004,00
Impuesto a la Renta (4.1%)	2 649 707,00

Que 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 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 carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no impide que para efectos tributarios, tratándose de sucursales de empresas no domiciliadas, se les considere como sujetos independientes.

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

<sup>3</sup> El artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el caso de autos, establecía que el impuesto a cargo de las personas jurídicas domiciliadas en el país se determinaría aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.

<sup>4</sup> Notificado el 5 de enero de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (folio 91).

<sup>5</sup> Notificado el 26 de enero de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (folio 70).



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

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 titular del exterior.

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 sólo 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 acrede 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 primer párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, para efectos 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 entidades 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 ésta 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 al artículo 55 de la citada ley<sup>6</sup>.

Que al respecto, en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario realizadas en febrero de 2003, se señaló en cuanto al aspecto temporal de la obligación tributaria, lo siguiente: "Hay un caso especial que merece un tratamiento diferenciado que es el de los dividendos generados por sucursales, agencias y establecimientos permanentes en el país de personas jurídicas no domiciliadas, cuya regulación está prevista en el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56 de la LIR, tal como ha sido sustituido por el Artículo 18º de la Ley No. 27804. Nótese que en dicho caso quien obtiene el dividendo es una persona jurídica no domiciliada en el país y que para ser otorgado no existe un acuerdo de distribución. Si la Ley No. 27804 aplicara la regla de imputación prevista en el inciso c) del Artículo 57 de la LIR, debería entenderse nacida la obligación cuando el dividendo es percibido por dicha persona jurídica no domiciliada. Sin embargo, la norma contenida en el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56 de la LIR debe ser entendida como la solución especial dada por el legislador respecto de cuándo se percibe el dividendo por la casa matriz o titular del exterior. Al efecto, se considera percibido el dividendo –la ley menciona la frase "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 de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente".<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Se refiere al pago por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría regulado en el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>7</sup> Hernández Berenguel, Luis; "Impuesto a la Renta – Dividendos". Ponencia General en VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) en el año 2003, página 23. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_rev\\_41\\_LHB.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_rev_41_LHB.pdf). Visualizada el 18 de mayo de 2018.



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

Que en cuanto al aspecto mensurable de la obligación tributaria, se sostuvo lo siguiente: "El legislador establece, sin embargo, una regulación especial para determinar el monto del dividendo en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el país de personas jurídicas no domiciliadas. El dividendo es igual a la renta disponible a favor del titular del exterior. Para llegar a dicha renta disponible, se toma como punto de partida la renta neta de la sucursal o del establecimiento permanente pertinente. A esa renta neta se le agregan los intereses exonerados, los dividendos u otras formas de distribución de utilidades que la sucursal o establecimiento permanente hubiera obtenido en el ejercicio gravable, así como cualquier otro concepto disponible que se hubiese generado en dicho ejercicio. Al resultado correspondiente se le resta el monto del Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría de cargo de la sucursal o establecimiento permanente, que hubiere sido pagado."<sup>8</sup>

Que así tenemos 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 aquéllas, criterio sostenido en las Resoluciones N° 02874-3-2017 y 04148-3-2017.

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 ésta 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<sup>9</sup>.

Que en este orden de ideas, se encuentra conforme a ley que la Administración tomara en consideración para la base de cálculo del impuesto, a la renta neta de la sucursal obtenida en el ejercicio 2011 (S/ 85 903 123,00), la cual se sustenta en la Resolución de Determinación N° 012-003-0050153 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contra la cual la recurrente no impugnó, y por el contrario, procedió al pago de la deuda determinada, según se aprecia del documento que obra a folio 17.

Que de otro lado, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta 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 y señala, con carácter enunciativo, diversos conceptos deducibles; y en ese sentido, de lo expuesto se puede afirmar que la renta neta está constituida por el importe resultante de deducir 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 la Ley.

Que como se indicó, tratándose de la distribución de dividendos o utilidades de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a las que pertenezcan las sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el Perú, 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, y por lo tanto, para efecto de determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de una sucursal de personas jurídicas no

<sup>8</sup> Idem, página 26. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_rev\\_41\\_LHB.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_rev_41_LHB.pdf). Visualizada el 18 de mayo de 2018.

<sup>9</sup> Criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09515-3-2017.



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

domiciliadas en el país a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, no corresponde que se compensen las pérdidas de ejercicios anteriores que registren dichas sucursales o establecimientos permanentes<sup>10</sup>.

Que en consecuencia el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que la apelación de puro derecho formulada es infundada.

Que respecto de lo señalado en el sentido de que se estaría vulnerando los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y de igualdad consagrados en la Constitución Política del Perú, cabe indicar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente Nº 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos – como el Tribunal Fiscal – a realizar el control difuso; por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado.

Que sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que como se ha señalado, el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta 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; siendo 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, sin embargo, 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.

Que por lo señalado no existe un trato discriminatorio a partir de su comparación con el tratamiento tributario que se concede a una empresa constituida en el país en la Ley del Impuesto a la Renta, además una sucursal en el país de entidades constituidas en el exterior no se encuentra en similares condiciones que una empresa constituida en el país, dado que aquella solo tributa por sus rentas de fuente peruana mientras que esta última tributa por sus rentas de fuente mundial<sup>11</sup>.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que tributó por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario con una tasa del 4.1%, por lo que no cabría gravarla nuevamente como parte de la utilidad que se distribuye a la casa matriz, cabe indicar que de autos no se aprecia ello<sup>12</sup>, y en todo caso, se trata de tributos que recaen en distintos contribuyentes, en un caso en el generador de rentas de tercera categoría domiciliado en el país, y en el otro caso, en el perceptor de dividendos.

Que Resolución del Tribunal Fiscal N° 05510-8-2013 invocada por la recurrente no resulta aplicable al caso de autos, pues trata de un supuesto distinto al de retenciones del Impuesto a la Renta por Distribución de Dividendos.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que Resolución del Tribunal Fiscal N° 02748-5-2017 no es aplicable, cabe señalar que aun cuando en el caso analizado en esta resolución existía

<sup>10</sup> Criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02748-5-2017.

<sup>11</sup> Criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09515-3-2017.

<sup>12</sup> Como se indica en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 131 a 135), con anterioridad a la fiscalización materia de autos, a la recurrente solo se le fiscalizó por Impuesto a la Renta – Retenciones No Domiciliados del periodo abril 2009 (Orden de Fiscalización N° 130011417720), y por Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2011 (Orden de Fiscalización N° 13011400040), siendo que por esta última fiscalización se emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0050153.



# Tribunal Fiscal

Nº 04550-9-2018

utilidad contable y se percibieron dividendos, igual resulta de aplicación al caso bajo análisis, pues de lo antes expuesto, lo que corresponde considerar es la renta neta (resultado tributario), a la que se agrega, en caso de haberse obtenido, ingresos por intereses exonerados, dividendos u otra forma de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, menos el Impuesto a la Renta.

Que finalmente, y en atención a lo señalado en la presente resolución, carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que no se ha determinado qué es lo que debe entenderse por renta disponible.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo el 8 de junio de 2018, con la asistencia de ambas partes, según se acredita con la Constancia de Informe Oral N° 0671-2018-EF/TF (folio 230).

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

**RESUELVE:**

Declarar **INFUNDADA** la apelación de puro derecho interpuesta contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0059279.

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

A handwritten signature of Queuña Díaz.

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL PRESIDENTE

A handwritten signature of Sarmiento Díaz.

SARMIENTO DÍAZ  
VOCAL

A handwritten signature of Villanueva Arias.

VILLANUEVA ARIAS  
VOCAL

A handwritten signature of Hiderta Llanos.

Hiderta Llanos  
Secretario Relator  
VA/HLL/mpe.