



Tribunal Fiscal

Nº 04478-10-2019

EXPEDIENTE N° : 17346-2016
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de mayo de 2019

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 30 de setiembre de 2016 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos correspondiente al período mayo de 2013.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente, sostiene que la Administración desconoce la naturaleza jurídica de la sucursal, y el hecho de que ésta, al no ser una persona distinta a la Casa Matriz, no podría distribuir dividendos en tanto que el capital que posee y el de su Matriz es el mismo, razón por la cual se establece una ficción legal, que establece como base de cálculo del Impuesto aplicable a las utilidades (o dividendos) distribuidos por una sucursal, al importe correspondiente a las utilidades de "libre disposición", esto es, la utilidad contable, lo que es concordante con lo dispuesto por el artículo 40 de la Ley General de Sociedades. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05510-8-2013, 10173-2014 y 05279-8-2014.

Que afirma que el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta debe interpretarse de la forma más afin a los principios constitucionales, como los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria consagrados en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú. Asimismo, señala que la Administración, no se ha pronunciado respecto a lo que deba entenderse por el término "utilidad disponible" al que hace referencia el citado artículo 56, limitándose a señalar que mediante Informe N° ya se ha efectuado un análisis de la normatividad aplicable al caso.

Que alega que para determinar la base imponible sobre la que se debe aplicar la tasa del 4.1% correspondiente a los dividendos, no deben considerarse las adiciones y deducciones, toda vez que dichos conceptos determinan una utilidad tributaria, la cual es ficta, al ser distinta a la utilidad de libre disposición determinada por la sucursal según el citado el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que la acotación a la determinación del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de mayo del 2013, se efectuó de conformidad con el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que establece una ficción legal para efectos de establecer el monto del impuesto aplicable a los dividendos distribuidos por una sucursal a favor de su matriz no domiciliada, según la cual para establecer la base de cálculo de dicho impuesto se debe determinar la renta neta de la sucursal, partiendo de la utilidad (o pérdida) contable a la que solo se efectuarán los ajustes establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento (adiciones y deducciones tributarias), y que al monto obtenido se le debe sumar los ingresos por intereses exonerados y los dividendos u otras formas de distribución de utilidades que se hubiesen generado en el ejercicio, menos el monto del impuesto pagado por la sucursal. Asimismo cita el Informe N° y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 13502-1-2014 y 14302-3-2014.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

Nº 04478-10-2019

Que de autos se tiene que mediante Carta Nº y Requerimiento Nº (fojas 320, 321 y 325), notificados con arreglo a ley el 3 de diciembre de 2014 (fojas 326 y 322), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por las retenciones del Impuesto a la Renta a no domiciliados por los períodos de enero de 2012 a diciembre de 2013, siendo que como resultado de dicha fiscalización emitió, entre otros¹, la Resolución de Determinación Nº (fojas 341, 342 y 386), emitida por Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos correspondiente al período mayo² de 2013, por el importe de S/ 13 928,00 más intereses, sustentándose en el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, establece que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta 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 referida Ley del Impuesto a la Renta, modificada por Decreto Legislativo N° 970³, establece 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 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 esta ley. Para los efectos de esta ley, se considerarán personas jurídicas, entre otros, a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana (inciso f); 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 (inciso h).

Que el inciso d) del artículo 9 de la anotada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1120⁴, 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,

¹ Cabe indicar, que la Administración también emitió la Resolución de Multa Nº (foja 381 y 382), por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario; sin embargo, la Administración en la apelada dejó sin efecto el citado valor, aspecto que no ha sido impugnado por la recurrente y que no es materia de grado en esta instancia.

² En el citado valor, se consigna que este fue emitido consignando el período de mayo de 2013, debido a que mediante Decreto Supremo N° 0019-2013-PCM, se declaró en estado de emergencia a la ciudad de Arequipa; por lo que, el vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 2012, se estableció para el mes de mayo. Lo que es relevante para el caso analizado, toda vez que según el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de sucursales 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.

³ Vigente desde el 1 de enero de 2007.

⁴ Publicado el 18 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 04478-10-2019

patrimonios fideicometidos 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 artículo 24-B de la referida ley señala 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 76 de la citada ley, modificado por la Ley N° 29645⁵, 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 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 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

⁵ Vigente desde el 1 de enero de 2011.

⁶ 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.

Z G H



Tribunal Fiscal

Nº 04478-10-2019

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 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 en base a las normas citadas y criterios jurisprudenciales expuestos, este Colegiado en la Resolución N° 08027-8-2018 sostuvo que: "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 (...)".

Que en el caso de autos, mediante Requerimiento N° (fojas 312 y 313), la Administración solicitó a la recurrente sustentar, entre otros, con la documentación correspondiente, el



Tribunal Fiscal

Nº 04478-10-2019

motivo por el cual en su calidad de sucursal de una empresa constituida en el exterior⁷, al determinar la base de cálculo de la utilidades que se entienden distribuidas a su matriz, al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio 2012, consideró la utilidad contable, y no la renta neta de la sucursal; de conformidad con lo previsto en el artículo 37 y el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, la Administración comunicó a la recurrente que al aplicar las citadas normas, para determinar la base de cálculo de la utilidades que se entienden distribuidas a su matriz, al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio 2012, detectó una omisión de S/ 13 928,00, de acuerdo al siguiente detalle:

Cuadro N° 1

Conceptos	Según Contribuyente - Cálculo de dividendos por aplicación del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta S/	Según SUNAT -Cálculo de dividendos por aplicación del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta S/
Utilidad contable	1 978 691,00	1 978 691,00
(+) Adiciones	0	339.706,00
(-) Deducciones	0	0
Renta Neta de la Sucursal	1 978 691,00	2 318 397,00
(+) Intereses exonerados	0,00	0,00
(+) Dividendos	0,00	0,00
(+) Otras formas de distribución	0,00	0,00
(-) Impuesto a la renta pagado	(695 519,00)	(695 519,00)
Base de cálculo	1 283 172,00	1 622 878,00
Tasa del 4.1%	52 610,05 A	66 538,00 B
Omisión	A - B	13 928,00

Que mediante escrito de respuesta (fojas 307 a 311), la recurrente indicó, entre otros, que si bien como sucursal de una empresa constituida en el exterior, debe considerar que a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio 2012, distribuye utilidades a su casa matriz, la Administración ha realizado una interpretación errónea del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, y normas relacionadas, al considerar que la base imponible a la que se debe aplicar la tasa del 4.1% es la renta neta tributaria, toda vez que el monto de distribución de dividendos sólo puede ser determinado en función de normas financieras, conforme lo dispuesto por los artículos 40 y 223 de la Ley General de Sociedades; por lo que, considera que la base del impuesto sobre dividendos sólo puede ser la utilidad financiera o la utilidad contable.

Que afirma, que toda interpretación en contrario, haría inviable la subsistencia de cualquier sucursal que obtenga pérdidas financieras, pero que se encuentre obligada a pagar Impuesto a la Renta al determinarse una renta por aplicación de las adiciones tributarias, implicando ello la vulneración de los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 301 a 306), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, precisando que mantenía el reparo efectuado, debido a que el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta establece una regla especial, creada para el caso de las sucursales u otro tipo de establecimientos de personas jurídicas no domiciliadas en el

⁷ Cabe precisar que la Administración y la recurrente, no cuestionan la calidad de sucursal de la recurrente durante el período objeto fiscalización; por lo que, no es materia de grado en la presente instancia emitir pronunciamiento sobre tal aspecto.

R L J M



Tribunal Fiscal

Nº 04478-10-2019

país, concluyendo que en aplicación de la citada norma a efectos que la recurrente calcule las utilidades que se entienden distribuidas en la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2012, debía considerar, entre otros, las adiciones tributarias.

Que ahora bien, según se detalla en el Cuadro Nº 1 y se aprecia de autos, la Administración para determinar la base de cálculo de la utilidades que se debían entender distribuidas por la recurrente a su matriz, al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio 2012, partió de la utilidad contable ascendente a S/ 1 978 691, 00, importe que fue consignado por la recurrente en la citada declaración efectuada mediante Formulario PDT 682 Nº (fojas 273 y 274), al que sumó el importe de S/ 339 706,00, declarado por la recurrente en la Casilla 103 de "Adiciones para determinar la renta imponible", determinando como renta neta de la sucursal la suma de S/ 2 318 397,00⁸, al que restó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 declarado y pagado por la recurrente, ascendente a S/ 695 519,00⁹, determinando como base de cálculo de las citadas utilidades un importe de 1 622 878,00, al que aplicó la tasa de 4.1%, obteniendo como impuesto por dividendos la suma de S/ 66 538,00, a la que descontó el importe determinado por la recurrente de S/ 52 610,05, reparando una omisión de S/ 13 928,00.

Que como se puede advertir del Cuadro Nº 1 y de lo expuesto, la diferencia entre el cálculo efectuado por la recurrente y la Administración, respecto de la base de cálculo de la utilidades que se debían entender distribuidas a la casa matriz, se encuentra en que para la recurrente no se deben considerar las adiciones tributarias, mientras que para la Administración tal concepto debe ser considerado; al respecto, estando a las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, 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, no corresponde que se considere como base de cálculo de los citados dividendos la utilidad contable sino el 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 en relación a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05510-8-2013 y 05279-8-2014, invocadas por la recurrente, cabe indicar que no resultan aplicables al caso, pues tratan de un supuesto distinto, al analizado en autos, toda vez que no se refieren a la aplicación del segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, como sí se efectúa en la presente.

Que respecto a la Resolución N° 10173-2014 invocada por la recurrente, cabe señalar que ésta no existe.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración, no se ha pronunciado respecto a lo que debe entenderse por el término "utilidad disponible" al que hace referencia el segundo párrafo del literal e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, limitándose a señalar el Informe N° _____ cabe precisar que de la revisión de la resolución apelada, se verifica que expresa los fundamentos de hecho y de derecho que le sirve de base, decidiendo sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente y cuantas suscitó el expediente, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 129 del Código Tributario, lo cual no se ve enervado por la cita al referido informe.

⁸ Importe que también fue consignado por la recurrente en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2012, en la Casilla 110.

⁹ Casilla 113 de la citada declaración.

Z L A M



Tribunal Fiscal

Nº 04478-10-2019

Que finalmente, debe señalarse que contrario a lo afirmado por la recurrente, no se advierte de autos que la interpretación del segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, atente contra algún principio constitucional, por lo que no resulta atendible tal alegato.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral Nº (foja 433).

Con las vocales Guarníz Cabell y Villanueva Aznarán, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 1
el extremo impugnado.

de 30 de setiembre de 2016, en

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
JS/SM/rag.