



Tribunal Fiscal

Nº 10624-5-2019

EXPEDIENTE N° : 14979-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de noviembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de setiembre de 2018, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria-SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de marzo de 2017.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que financieramente una empresa con pérdidas puede presentar utilidad tributaria, por lo que al ser ésta una ficción legal para determinar el Impuesto a la Renta de cargo de la sucursal el cálculo se debería practicar sobre la utilidad financiera y no sobre la utilidad tributaria, pues lo que realmente se puede distribuir es la primera, siendo la segunda una mera formalidad para efectos de sincerar la recaudación tributaria.

Que agrega que al ser una sucursal que está considerada como domiciliada, no se puede admitir que se encuentre obligada a retener el impuesto a la distribución de utilidades por el solo hecho de presentar su declaración jurada anual, sin que la principal extranjera haya solicitado se le transfieran dichas utilidades, o que los acuerdos de distribución se hayan ejecutado, supuestos que no han ocurrido en su caso, por lo que considera que no se encuentra obligada a efectuar la referida retención.

Que la Administración señala que el repero por retenciones del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de marzo de 2017, correspondiente a beneficiarios no domiciliados en el país de rentas de fuente peruana, se encuentra arreglado a ley pues no correspondía que la recurrente compensara las pérdidas de ejercicios anteriores a efectos de determinar la base de cálculo de la distribución de dividendos.

Que en el caso de autos se aprecia que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (fojas 182 y 188)¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del tributo Renta Distribución de Dividendos del período enero a diciembre de 2016, indicándose como elemento del tributo a fiscalizar: Dividendo u otras formas de distribución de utilidades de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes a personas jurídicas no domiciliadas, y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar: Cálculo de 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 resultado del referido procedimiento de fiscalización, el 22 de marzo de 2018 la Administración emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 199 y 200), por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de marzo de 2017.

Resolución de Determinación N°

Que según se aprecia del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° (foja 199), dicho valor fue emitido por Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos del período marzo de 2017, por el importe de S/ 21 594,00.

¹ Notificados el 11 de enero de 2018 en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo (fojas 183 y 189), de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 10624-5-2019

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 182), la Administración solicitó a la recurrente proporcionar la determinación de la base de cálculo del impuesto según lo establecido en el inciso e) del artículo 56 del Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 5 de febrero de 2018 (foja 138), en el que señaló que sus estados financieros muestran un arrastre de pérdidas acumuladas al 31 de diciembre de 2016 por S/ 5 948 927,00, por lo que no ha sido posible distribuir utilidades, razón por la cual no tiene documentos en archivos que muestren la distribución de dividendos.

Que en el punto N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 179) la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° (fojas 173 a 175) la Administración señaló que en virtud de lo establecido en el inciso e) del artículo 56 del Ley del Impuesto a la Renta no es necesario que el contribuyente haya efectuado remesas hacia su casa matriz para considerar que existió distribución de dividendos, siendo que la norma citada señala que en el caso de las sucursales se entenderán distribuidas las utilidades al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, agregando que en virtud a lo señalado en el Informe N°

la renta a partir de la cual se determina la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos materia de análisis esta desvinculada de las pérdidas de ejercicios anteriores, por cuanto se determina en función de la renta neta del ejercicio que se trate, por lo que de la información que obra en su poder se determina una omisión por el referido tributo ascendente a S/ 21 594,00, en tal virtud, se le solicitó señalar por escrito los argumentos técnicos o legales que sustenten o desvirtúen la referida omisión.

Que en el escrito presentado en respuesta a dicho requerimiento (fojas 142 a 144), la recurrente señaló que se encontraba facultada para solicitar la compensación de sus pérdidas con sus utilidades obtenidas en el ejercicio 2016, alegando que existen dos elementos que se estarían aplicando de manera lesiva a sus intereses: el primero, referido a la norma que señala que se debe considerar efectuada la distribución de dividendos aun cuando el contribuyente no haya efectuado remesas hacia su casa matriz, lo que resulta excesivo y vulnera principios tributarios, como el de capacidad contributiva, pues existirá obligación de retener en la oportunidad que se distribuya la utilidad o resultado positivo de un ejercicio económico, por lo que en tanto su casa matriz no le haya solicitado la remesa de utilidades del ejercicio 2016 no se encuentra obligada a entregar al fisco la cuota de 6.8%; y el segundo, respecto a la imposibilidad de compensar las pérdidas con las utilidades de los ejercicios posteriores, siendo inaudito que este sistema no comprenda a los empresarios extranjeros, los mismos que se sujetan a las normas de los países donde se instauran, para el caso, el Perú, tornándose una norma lesiva, atentatoria de la constitución en lo referido al principio de igualdad ante la ley.

Que en el punto N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 168 a 171) la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, y mantuvo el reparo efectuado señalando que la regla especial para el cálculo de los dividendos distribuidos por sucursales u otro establecimiento permanente de personas jurídicas, es tomar como base imponible del impuesto la renta neta de la sucursal, incrementada por los ingresos por intereses exonerados, dividendos u otros conceptos disponibles generados en el ejercicio por la sucursal menos el Impuesto a la Renta pagado por la sucursal, no resultando aplicable la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores para el caso del cálculo del Impuesto a los dividendos; asimismo, que no es necesario que el contribuyente haya efectuado remesas hacia su casa matriz para considerar que existió distribución de utilidades, siendo que el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que en el caso de sucursales se entenderán distribuidas al vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Que a partir de ello, la Administración procedió a establecer el importe del reparo conforme el siguiente detalle:



Tribunal Fiscal

Nº 10624-5-2019

MARZO 2017	SEGÚN CONTRIBUYENTE	SEGÚN SUNAT
Utilidad contable antes del Impuesto	305 104,00	305 104,00
Adiciones	64 147,00	64 147,00
Deducciones		
RENTA NETA DE LA SUCURSAL	369 251,00	369 251,00
MAS: (Conceptos obtenidos por la sucursal)		
Intereses Exonerados		
Dividendos		
Otras formas de distribución		
MENOS:		
Impuesto a la Renta pagado por la sucursal	- 51 695,00	- 51 695,00
Pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores	- 184 625,00	
BASE DE CÁLCULO	132 931,00	317 556,00
Retención 6,8%	9 039,00	21 594,00
OMISIÓN		21 594,00

Que del cuadro anterior y de lo alegado por la recurrente en el procedimiento de fiscalización y durante el procedimiento contencioso iniciado contra el valor de materia de autos se aprecia que ésta pretende determinar la base de cálculo para efecto de la distribución de utilidades a beneficiarios no domiciliados considerando las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, resultado al cual se aplicaría la tasa de 6.8% por el impuesto por dividendos; siendo que por el contrario la Administración determinó la base de cálculo sin considerar las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores (S/. 317 556,00), por lo que el monto de la retención del Impuesto a la Renta por la distribución de utilidades a beneficiarios no domiciliados asciende a S/. 21 594,00.

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

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

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

Que el inciso h) del artículo 14 de la indicada ley agrega que para efectos de la indicada ley, se 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, modificado por Decreto Legislativo N° 1120³, precisa que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana, los

² Publicada el 24 de diciembre de 2006.

³ Publicado el 18 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 10624-5-2019

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, modificado por Decreto Legislativo N° 1261⁴, 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 cinco por ciento (5%) 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 las 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.

Que el artículo 76 de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1120, 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, modificado por la Ley N° 30296, señala que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 6,8% 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 anterior⁵.

⁴ Publicado el 10 de diciembre de 2016.

⁵ 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

Nº 10624-5-2019

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 en cuanto a las entidades constituidas en el exterior y sus sucursales en el país, en las Resoluciones N° 10504-1-2013 y 12613-3-2015, entre otras, este Tribunal ha señalado 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 si bien desde el punto de vista del derecho comercial la sucursal carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no impide que tratándose de sucursales de sujetos no domiciliados se les considere como sujetos independientes para efectos tributarios.

Que por lo tanto, la normatividad del Impuesto a la Renta ha establecido para efecto de este impuesto, una personería jurídica tributaria propia para las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, distinta a la de su casa matriz o principal.

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

Que por otro lado, respecto de los contribuyentes no domiciliados, el Impuesto a la Renta recae solo sobre las rentas de fuente peruana, entre las que se encuentran los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acrelide se encuentre domiciliada en el país, siendo la tasa del impuesto el 4.1% que se paga vía retención, de conformidad con el artículo 6, el inciso d) del artículo 9, el primer párrafo del inciso e) del artículo 56 y el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, para efecto del Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos y en el caso particular de las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, en las Resoluciones N° 02874-3-2017 y 04148-3-2017 este Tribunal ha señalado 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 a la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose 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 ley⁶.

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*

⁶ Referido a la tasa del impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país.



Tribunal Fiscal

Nº 10624-5-2019

establecimientos permanentes en el país de personas jurídicas no domiciliadas, cuya regulación está prevista en el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56º 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 57º 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 56º 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 permanente⁷.

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

Que asimismo, en la citada resolución se señala que atendiendo a la regulación especial del Impuesto a la Renta aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, en el supuesto de dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a favor de estas últimas, recogida en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, se determina que la base de cálculo del impuesto está constituida por la renta neta del ejercicio de la sucursal, entendiéndose esta como resultado tributario, a la que se agregan otros conceptos señalados en la citada norma y se descuenta el pago por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; en consecuencia, se descarta que deba considerarse para la base de cálculo del impuesto, el resultado financiero o las utilidades que efectivamente sean susceptibles de distribución a la matriz, como afirma la recurrente⁸.

Que en tal sentido y de acuerdo con el inciso e) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas, para efecto de la distribución de dividendos o utilidades en favor del titular del exterior, la base de cálculo del Impuesto a la Renta para dicha distribución corresponde a la renta neta del ejercicio de la sucursal, a la cual se le debe adicionar los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, generados en el ejercicio, menos el monto del Impuesto a la Renta pagado por dicha sucursal o establecimiento.

Que por lo expuesto, contrariamente a lo señalado por la recurrente, para efecto de determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de una sucursal de personas jurídicas no domiciliadas en el país a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56 en mención, no corresponde que se compensen las pérdidas de ejercicios anteriores que registren dichas sucursales o establecimientos permanentes, tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 02748-5-2017.

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

Con las vocales Amico de las Casas y Villanueva Aznarán, e interviniendo como ponente el vocal Flores Pinto.

⁷ 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. Visualizada el 18 de mayo de 2018.

⁸ Criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09515-3-2017.



Tribunal Fiscal

Nº 10624-5-2019

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº

de 28 de setiembre de 2018.

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


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE


VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL


FLORES PINTO
VOCAL


Rodríguez Lopez
Secretaria Relatora
FP/RL/SF/jcs.