



Firmado Digitalmente por
PEREA ANGULO Raul
Armando FAU 20131370645
soft
Fecha: 21/03/2023 18:01:48
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

EXPEDIENTES N° : 2097-2021 y 2098-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Devolucion
PROCEDENCIA : Tumbes
FECHA : Lima, 17 de marzo de 2023

VISTAS las apelaciones interpuestas por _____, con R.U.C. N° _____ contra las Resoluciones de Oficina Zonal N° _____, ambas de 15 de diciembre de 2020 emitidas por la Oficina Zonal Tumbes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones interpuestas contra las Resoluciones de Oficina Zonal N° _____ que declararon improcedentes las solicitudes de devolución de pago indebido y/o en exceso por concepto del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos, correspondientes a los periodos de abril de los años 2019 y 2020, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes N° _____ al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente sostiene que el convenio para evitar la doble imposición contenido en la Decisión 578, en virtud al principio de preeminencia, prevalece sobre las normas internas o nacionales (incluyendo normas constitucionales) de cada uno de los países miembros de la Comunidad Andina; en consecuencia, en casos de incompatibilidad entre una norma comunitaria y una norma nacional, se deberá preferir la primera; asimismo, mediante el uso de convenios para evitar la doble imposición los Estados renuncian a gravar determinadas ganancias y acuerdan que sea solo uno de los Estados el que cobre el impuesto; en tal sentido, un Estado no puede pretender gravarlo todo, pues para ello existen los referidos convenios como límites a esa potestad, cosa que no sucede en su caso ya que la Administración Tributaria pretende interpretar el convenio a su favor sin objetividad alguna.

Que indica que si bien la legislación tributaria peruana contempla disposiciones respecto a la retención de los dividendos para sucursales de no domiciliadas, tales como la contenida en el artículo 56° inciso e) de la Ley del Impuesto a la Renta, éstas serían de aplicación a aquellos países que no tengan un convenio de doble imposición celebrado con Perú, y no a aquellos países que están comprendidos en la Decisión 578, esto es a los países de la Comunidad Andina; siendo que la referida decisión incluye reglas de fuente propias que difieren de las contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta y que prevalecerán sobre éstas, tal como el artículo 11° de la indicada decisión que prevalece sobre el artículo 56° de la referida Ley; por otra parte, y en aplicación del principio de reciprocidad entre países, Ecuador en su legislación tributaria no aplica una ficción legal a los dividendos de los no domiciliados, en cuyo caso solo se deberá retener cuando los dividendos se distribuyan y no, como en el caso del Perú, que regula una ficción legal que no admite prueba en contrario; por lo que se vulneraría el aludido principio entre relaciones internacionales.

Que manifiesta que en virtud al artículo 11° de la Decisión 578 los dividendos solo serán gravables en el país miembro donde estuviera domiciliada la empresa que los distribuye; siendo que la sucursal no cumple con los requisitos para ser considerada una persona jurídica conforme a la Ley General de Sociedades, ya que solo es una subordinada de la matriz, que no tiene facultades de decidir si distribuye o no dividendos a sus socios porque esas decisiones le corresponden a la casa matriz; en tal sentido, la verdadera interpretación de dicho artículo al referirse a “empresa”, debe entenderse como la casa matriz. Por otra

Firmado Digitalmente por
RUIZ ABARCA Roxana
Zulema FAU 20131370645
soft
Fecha: 22/03/2023 09:42:43
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
RIVADENEIRA BARRIENTOS
Sergio Fernan FAU
20131370645 soft
Fecha: 22/03/2023 10:14:10
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FLORES QUISEPÉ Patrick
Alfonso FAU 20131370645
soft
Fecha: 22/03/2023
10:59:42 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

parte, el referido artículo hace referencia a la distribución; sin embargo, en su caso la Administración presume que existe una distribución, pero en ningún momento acredita o prueba que se ha hecho una distribución efectiva.

Que aduce que existe un trato discriminatorio que va en contra del artículo 18° de la Decisión 578, el cual prohíbe la discriminación en función al domicilio; dicho trato se advierte, en primer lugar, cuando a las sucursales de las empresas domiciliadas en el Perú se les aplica la Ley General de Sociedades y se registran como un establecimiento anexo; a su turno, una sucursal establecida en el Perú de una sociedad constituida en el extranjero se declara ante la Administración como una persona jurídica independiente, debiendo cumplir obligaciones formales y sustanciales, por lo que no se les aplica la Ley General de Sociedades, pese a tener la misma naturaleza jurídica. En segundo lugar, el trato discriminatorio se verifica cuando a las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país que no son agencias, establecimientos permanentes o sucursales se las grava con el impuesto a la renta en el caso de distribución de dividendos cuando incurrir en la acción de “distribuir”; por el contrario, en su caso no se exige un acuerdo de distribución de dividendos o puesta a disposición efectiva o remesa de los mismos para que se entiendan distribuidos.

Que afirma que el trato respecto a dividendos aplicable a las sucursales de no domiciliados debería quedar inaplicable, debiendo considerarse, en base al citado artículo 18°, como sucursales, sin tener que cumplir con obligaciones formales ni sustanciales, conforme lo hacen las sucursales del país. Así, queda acreditada la vulneración al principio de no discriminación por parte de la Administración Tributaria al tratar de forma diferente a una sucursal de una empresa domiciliada en el país versus una sucursal de una empresa no domiciliada; así como en la redacción del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta versus el artículo 73°-A de la misma ley; teniendo en cuenta que lo que busca la Decisión 578 es que no se trate de modo “menos favorable” a los domiciliados en los demás países de la CAN.

Que argumenta que si bien la Administración Tributaria le otorga un tratamiento diferente para efectos tributarios, no se debe dejar de lado su naturaleza de sucursal plasmada en el artículo 396° de la Ley General de Sociedades, naturaleza jurídica que no puede verse alterada por otro tipo de leyes para efectos de poder gravar cualquier ingreso posible; siendo que dicho artículo se extiende a sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, como es su caso; en tal sentido, el tratamiento de las sucursales implica que la sucursal y la sede principal son jurídicamente una sola persona jurídica, no personas jurídicas distintas, por lo que la Administración Tributaria no puede alterar esa naturaleza de una sucursal y considerarla como persona jurídica para su tratamiento tributario; en tal sentido, el tratamiento jurídico que le otorga la Ley General de Sociedades a las sucursales debe ser aplicable para todo efecto jurídico, más aún cuando se advierte que en la legislación tributaria, para sucursales de sociedades constituidas en el Perú sí se rigen con el tratamiento que le otorga la citada Ley, en el sentido de que para efectos tributarios no tienen personería jurídica.

Que precisa que la Administración presume, erróneamente, que las sucursales establecidas en el Perú de entidades no domiciliadas generan dividendos a favor de la casa matriz, al no considerarlas realmente como sucursales conforme a la Ley General de Sociedades, sino como personas jurídicas independientes de la casa matriz, pese a que no toman decisiones sobre reparto de dividendos porque los ingresos que obtienen se remesan a la casa matriz; asimismo, en el caso de estas sucursales no se exige un acuerdo de distribución, entrega o distribución de los dividendos, sino que se presumen distribuidos en la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada, existiendo una obligación de pagar el 5% aun cuando no exista ningún acuerdo de distribución de utilidades o que se haya efectuado la entrega de alguna remesa de dinero a la casa matriz; dicho monto sumado al 30% del Impuesto a la Renta implica una afectación del 35%, lo cual constituye una vulneración a los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad e igualdad contenidos en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú.

Que aclara que de la redacción del literal e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta se advierte que estamos ante una presunción *iure et de iure* y no ante una ficción legal, por lo que no se le permite a su representada presentar prueba en contrario demostrando que realmente no se han distribuido utilidades, tomándose por cierta la referida distribución; de igual manera, al encontramos frente a una presunción la Administración Tributaria debía seguir un procedimiento, debiendo probar una de las causales del artículo 64° del Código Tributario a fin de aplicar cualquier procedimiento presuntivo de los contenidos en los



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

artículos 66° al 72°-D del Código Tributario, cosa que la Administración no ha realizado, limitándose a indicar que el literal e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una ficción legal, sin motivación alguna, para no seguir el procedimiento tributario que se exige para la aplicación de presunciones tributarias.

Que, por su parte, la Administración señala que si bien la Ley General de Sociedades establece que una sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal, y que esta responde por las obligaciones de la sucursal, en materia tributaria dichas sucursales se encuentran sometidas al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el Código Tributario y en las leyes y reglamentos tributarios, ello de conformidad con la norma XI del Título Preliminar de dicho Código; asimismo, el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que están sujetas al referido impuesto la totalidad de rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de la ley, se consideren 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, y que en el caso de los contribuyentes no domiciliados en el país, sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana; precisando el artículo 14° de la misma ley que se consideran como personas jurídicas contribuyentes del impuesto, a las sucursales, agencias, o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades o entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Que agrega 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; 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 para efectos tributarios, tratándose de sucursales de sujetos no domiciliados, se les considere como sujetos independientes.

Que sostiene que tanto a las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país que no son agencias, establecimientos permanentes o sucursales; así como a las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, se les grava la distribución de dividendos, solo que en el primer caso la obligación de retener el Impuesto a la Renta nace en la fecha de adopción del acuerdo de distribución o cuando los dividendos y otras formas de distribución de utilidades distribuidas se pongan a disposición en efectivo o en especie, lo que ocurra primero, mientras que en el segundo caso la obligación de retener el impuesto a la renta nace cuando se efectúa la declaración jurada anual del impuesto; no existiendo vulneración a los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad e igualdad, ya que a todas las empresas domiciliadas en el país se les grava con el Impuesto a la Renta sobre los dividendos haciendo una diferencia en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, por lo que tampoco existiría una afectación al principio de no discriminación.

Que afirma que el literal e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta no contiene una presunción, sino 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 que se entienden distribuidas las utilidades y el monto de la distribución de aquellas.

Que manifiesta que de acuerdo con el inciso d) del artículo 2° de la Decisión 578 el término “empresa” implica una organización constituida por una o más personas que realizan una actividad lucrativa, y de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, la sucursales de personas jurídicas no domiciliadas en el país tienen la condición de domiciliadas en el Perú, en cuanto a sus rentas de fuente peruana, siendo que para efectos tributarios se consideran sujetos independientes; existiendo una concordancia entre lo dispuesto en dicha ley y la referida decisión.

Que añade que los ingresos que obtienen las sucursales de empresas no domiciliadas se remesan a la casa matriz, entidad que se encargará de adoptar el acuerdo de distribución, por consiguiente, remesar sus utilidades, reconocer sus ganancias de capital, o bien llamados ingresos por participación de subsidiarias, en sus Estados Financieros Consolidados, es una forma de distribución de utilidades, por lo que dicha distribución está gravada con el 5%, siéndole aplicable lo dispuesto en el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

Que indica que la única diferencia entre la legislación peruana y ecuatoriana es el momento del nacimiento de la obligación tributaria, puesto que, si la distribución de utilidades de una sucursal domiciliada en Ecuador no se diera en el mismo ejercicio que se generan, lo será en ejercicios posteriores, considerando su propia naturaleza, pues sigue siendo una subsidiaria de una matriz establecida en otro país.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables, precisándose que en caso de no resolverse dichas solicitudes en el plazo de 45 días hábiles, el deudor tributario podrá interponer recurso de reclamación dando por denegada su solicitud.

Que el inciso b) del artículo 92° del mencionado código dispone que los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que el artículo 38° del referido código establece que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que el inciso a) del artículo 39° del citado código indica que, tratándose de tributos administrados por la SUNAT, las devoluciones se efectuarán mediante cheques no negociables, documentos valorados denominados notas de crédito negociables, giros, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros.

Que en el presente caso, mediante Formularios 1649 N° _____ de 14 de mayo de 2020, y escrito respectivo (fojas 14 a 22 del Expediente N° _____ a 22 del Expediente N° _____ la recurrente, que es una sucursal de una empresa no domiciliada, solicitó la devolución de pago indebido y/o en exceso por concepto del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos, correspondientes a los periodos de abril de 2019 y 2020, por los importes de S/ 132 847,00 y S/ 88 141,00, respectivamente.

Que la Administración declaró improcedentes las referidas solicitudes de devolución, mediante Resoluciones de Oficina Zonal N° _____ de 10 de junio de 2020; siendo que, al no encontrarse de acuerdo con las citadas Resoluciones de Oficina Zonal, la recurrente interpuso, con fecha 9 de julio de 2020, recursos de reclamación, ampliados mediante escritos de fecha 20 de agosto de 2020, los cuales fueron atendidos mediante Resoluciones de Oficina Zonal N° _____ de 15 de diciembre de 2020 (fojas 79 a 85 del Expediente N° 2097-2021 y /9/vuelta a 85 del Expediente N° _____ declarando infundados los referidos reclamos; contra dichas resoluciones la recurrente formuló los recursos de apelación que son materia de grado.

Que la controversia en el caso de autos consiste en determinar si proceden las solicitudes de devolución presentadas por la recurrente por los pagos efectuados por concepto de Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos, de los periodos de abril de 2019 y 2020, correspondientes a beneficiarios no domiciliados en el país, y si lo resuelto por la Administración se encuentra conforme a la legislación peruana y a la Decisión 578 – Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal entre los Países Miembros de la Comunidad Andina¹.

Que con relación a la aplicación de la Decisión N° 578, el artículo 55° de la Constitución Política del Perú establece que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

Que el artículo 1° de la Decisión N° 578 establece que ésta es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, puntualizando que se aplica, entre otros, en el Perú y en Ecuador, respecto del Impuesto a la Renta; el artículo 3° señala que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, solo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas

¹ El 5 de mayo de 2004 se publicó en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063, la Decisión N° 578 sobre el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal entre los Países Miembros de la Comunidad Andina, el mismo que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión, y que, por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del Impuesto a la Renta o sobre el Patrimonio.

Que el artículo 20° de la misma Decisión señala que la interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario; agrega que no serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros; acotando que nada de lo dispuesto en la Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Que por su parte, el artículo 11° dispone que los dividendos y participaciones solo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye; y que el País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

Que el artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF², prevé 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 personas 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 solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso e) del artículo 7° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1424³, contempla que se consideran domiciliadas en el país, entre otros, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, 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 prescribe 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 anotado artículo 14° agrega que, para efectos de la indicada ley, se consideraran personas jurídicas, entre otros, a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Que el inciso d) del artículo 9° de la aludida ley, 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, patrimonios fideicomitidos 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,

² Publicado el 8 de diciembre de 2004.

³ Publicado el 13 de setiembre de 2018.

⁴ Publicado el 18 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

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° 1261⁵, 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 tituladoras 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 tituladoras.

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, modificada por Decreto Legislativo N° 1261, señala que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 5% 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. Precisa en su segundo párrafo, modificado por Decreto Legislativo N° 1424, que en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior. La base de cálculo comprenderá la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior⁶.

Que en cuanto a las entidades constituidas en el exterior y sus sucursales en el país, en las Resoluciones N° 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.

⁵ Publicado el 10 de diciembre de 2016.

⁶ El artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1261, señala que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país, se determinará aplicando la tasa del veintinueve coma cincuenta por ciento (29,50%) sobre su renta neta.



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

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 en esa misma línea, 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 acredite se encuentre domiciliada en el país, siendo la tasa del impuesto el 5% 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 ley⁷.

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 18° 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”⁸.*

Que ahora bien, dado que el Perú es un estado miembro de la Comunidad Andina, las normas emitidas por ésta, como es el caso de la Decisión 578, se incorporan y forman parte del derecho nacional; siendo que dicha norma y las normas internas tributarias deben guardar concordancia entre sí, y tener como finalidad evitar la doble tributación de los Países Miembros.

⁷ Referido a la tasa del impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país.

⁸ 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.



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

Que al respecto, el artículo 3° de la Decisión 578 prevé que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, solo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos por dicha norma.

Que en tal sentido, la Decisión 578 utiliza el criterio de la fuente a efectos de establecer la jurisdicción que gravará con el Impuesto a la Renta una determinada actividad económica, es decir, la renta estará gravada en el País Miembro donde ésta se haya producido, esto es, donde está ubicada la fuente productora. En el caso de autos, la empresa matriz se encuentra en Ecuador y la sucursal está domiciliada en el Perú, por lo que las rentas generadas por la sucursal constituyen rentas de fuente peruana, conforme a la Ley del Impuesto a la Renta. Por consiguiente, en este caso, de acuerdo con la Decisión 578 y la norma interna tributaria peruana, las rentas serán gravadas en el Perú, País Miembro donde se encuentra la recurrente, que es la fuente productora de las rentas.

Que en este contexto, se debe señalar que si bien la Decisión 578 utiliza de forma general el criterio de la fuente productora, existen casos de excepción, como el previsto en su artículo 8, que señala uno de los casos donde se aplica el criterio del domicilio, cuando prescribe que las empresas de transporte, solo estarán sujetas a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Que sobre el particular, en la Resolución N° 03256-3-2013 este Tribunal indicó que si bien es cierto que conforme al artículo 11° de la Decisión 578 los dividendos y participaciones son objeto de imposición en el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye, también lo es que en razón al tratamiento diferenciado otorgado a las empresas de transporte resulta de aplicación la exoneración del Impuesto a la Renta.

Que por lo expuesto, la distribución de utilidades efectuada por la recurrente se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta a los dividendos, respecto a su renta producida en el Perú, asimismo, no se encuentra dentro de los casos de excepción previstos en la Decisión 578, en los cuales se aplican otros criterios de imputación, como la nacionalidad o el domicilio del perceptor de la renta.

Que para el caso de dividendos y participaciones, el artículo 11° de la Decisión contempla que solo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye, agregando que el País Miembro en donde está domiciliada la empresa beneficiaria de los dividendos, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora.

Que por otro lado, el artículo 6° de la misma Decisión prescribe que cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada país, sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada.

Que en ese sentido, los dividendos correspondientes a los periodos de abril de 2019 y 2020, distribuidos por la recurrente, que es una sucursal domiciliada en el Perú, hacia su empresa matriz en Ecuador, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta a los Dividendos, ya que el Perú se encuentra autorizado por la Decisión 578 a gravar las rentas que se producen en su territorio, por lo que no existiría un pago indebido efectuado por la recurrente, correspondiendo confirmar las apeladas. En concordancia con lo anterior, el país beneficiario con la distribución de los dividendos (Ecuador) no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora, cumpliéndose de esta forma el objetivo de evitar la doble tributación de unas mismas rentas, regulado en el artículo 1° de la Decisión 578.

Que con relación al argumento de la recurrente referido a que conforme a las normas societarias es una subordinada de su casa matriz y no tiene la facultad de decidir la distribución de sus utilidades y que al presumirse la distribución en aplicación de la ficción legal establecida en el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta se vulnera lo dispuesto en el artículo 11° de la Decisión 578, cabe indicar que carece de sustento, si bien conforme al artículo 396° de la Ley General de Sociedades la sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal, en el presente caso la controversia radica en el pago del Impuesto a la Renta a los Dividendos de una sucursal de una persona jurídica no domiciliada, por lo que según el principio de especialidad corresponde aplicar la norma tributaria, esto es, resulta de aplicación la norma especial frente a la general, conforme con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

Que en esa línea, en la Resolución N° 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°

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.

Que conforme a lo expresado, la Decisión 578 ha regulado la potestad de gravar los dividendos distribuidos por el País Miembro donde se encuentra la empresa que los distribuye, siendo que los otros aspectos esenciales del tributo, como es la tasa del impuesto, la base imponible y el aspecto temporal, son normados por las normas internas del País Miembro. En ese sentido, con relación a los dividendos la Ley del Impuesto a la Renta Peruana no contradice lo establecido en la Decisión 578, por el contrario, la complementa con la finalidad de evitar doble tributación. Similar criterio se puede encontrar en la Resolución N°

Que a mayor sustento, se debe señalar, conforme lo ha indicado este Tribunal en la citada Resolución N° 11125-5-2019, que cuando el artículo 11° de la Decisión 578 dispone que los dividendos “solo” se gravan en el País Miembro que los distribuye, se refiere a que los dividendos se gravan en un solo país, y no en qué momento o situación se consideran distribuidas las utilidades. En tal sentido, la Decisión 578 no ha establecido en qué casos se consideran distribuidos los dividendos, razón por la cual las normas internas de los Países Miembros tienen la potestad de regular tal aspecto, conforme con el artículo 3° de la referida Decisión.

Que por todo lo expuesto, contrariamente a lo señalado por la recurrente, para efectos de determinar la obligación tributaria sustancial respecto del Impuesto a la Renta a los dividendos que corresponden a su empresa matriz en Ecuador, procede aplicar la Decisión 578 y la norma tributaria interna; por ende, se concluye que la ficción legal establecida en el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta complementa lo establecido en el artículo 11° de la Decisión 578, conforme con los fundamentos expuestos en la presente resolución.

Que como se ha señalado, no existe incompatibilidad entre la Decisión 578 y la legislación nacional sobre el Impuesto a la Renta; en tal sentido, toda vez que el Perú es un estado miembro de la Comunidad Andina, las normas emitidas por ésta, como es el caso de la Decisión 578, se incorporan y forman parte del derecho nacional; siendo que dicha norma y las normas internas tributarias deben guardar concordancia entre sí, y tener como finalidad evitar la doble tributación de los Países Miembros, advirtiéndose, conforme a lo analizado previamente, que con relación a los dividendos la Ley del Impuesto a la Renta Peruana no contradice lo establecido en la Decisión 578, por el contrario, la complementa con la finalidad de evitar doble tributación; por lo que los argumentos de la recurrente en sentido contrario deben ser desestimados.

Que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta resulta aplicable a todas las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, sin distinción de si éstas se encuentren constituidas o no en países miembros de la Comunidad Andina; más aún cuando, conforme se ha sustentado previamente, tal disposición no se contradice con la Decisión 578.

Que cabe indicar que en la Resolución N° 05122-4-2020⁹, este Tribunal, citando a Ricardo Méndez Silva, sostuvo que la reciprocidad internacional es el término que se da a la costumbre que sigue un Estado determinado de conceder a otro Estado un trato semejante al que recibe de él, en un determinado punto

⁹ En dicha Resolución se analizaba la exoneración prevista en el inciso d) del artículo 48° de la Ley del Impuesto a la Renta, disposición que expresamente prevé la aplicación del principio de reciprocidad.



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

de la cooperación internacional¹⁰; en tal sentido, en dicha resolución se ha señalado que para que se cumpla con el principio de reciprocidad debe existir un tratamiento tributario similar entre la legislación del país sede de la empresa no domiciliada y la legislación peruana; así, de las normas citadas por la recurrente respecto de la Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador, únicamente se puede advertir que en el referido país los dividendos que distribuyen los establecimientos permanentes en el Ecuador estarán sujetos al impuesto a la renta, siendo que las referidas sociedades no residentes actuarán como agentes de retención; por lo que en tal medida se advierte un tratamiento similar entre Perú y Ecuador; y si bien en la norma citada por la recurrente se señala que en Ecuador la distribución de dividendos se encontrará gravada con el Impuesto a la Renta en el ejercicio fiscal en que se produzca dicha distribución, no se puede advertir, para efectos de dicha norma, cuándo se entiende que se han distribuido los referidos dividendos, por lo que no es posible establecer si existe, en ese aspecto, un trato similar; adicionalmente, se debe considerar que el trato similar no implica que las normas que regulan los impuestos equiparables entre ambos países deba ser igual, pudiendo existir diferencias en determinados aspectos, como el del momento del nacimiento de la obligación tributaria; por lo que no resulta amparable lo alegado por la recurrente en cuanto a la vulneración al principio de reciprocidad.

Que como se ha señalado anteriormente, el 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.

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 ésta 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, carece de sustento la pretensión de la recurrente en el sentido que 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, siendo que la comparación tal como se ha expuesto debe hacerse con otra sucursal, además la recurrente no se encuentra en similares condiciones que una empresa constituida en el país, dado que aquélla solo tributa por sus rentas de fuente peruana mientras que esta última tributa por sus rentas de fuente mundial.

Que lo expuesto evidencia que las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, las cuales tienen la condición de domiciliadas peruanas, no se encuentran en condiciones sustancialmente iguales a las empresas constituidas en el país, lo que sustenta el tratamiento tributario contemplado en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta; y, en consecuencia, se desestiman los argumentos de la recurrente relacionados con una supuesta vulneración del principio de no discriminación.

Que en cuanto a la vulneración de los principios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, cabe señalar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N°

el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° , 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 citado control de constitucionalidad alegado.

Que la norma contenida en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta no constituye una presunción, conforme lo sostenido por la recurrente; sino que, tal como lo ha indicado este Tribunal en la Resolución N° dicho dispositivo contiene una ficción legal aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, según la cual, en el supuesto

¹⁰ Méndez Silva, Ricardo en “Enciclopedia Jurídica Mexicana” T. VI. Q - Z, México, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas 2002, p. 340. Al respecto, véase: <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/1174-diccionario-juridico-mexicano-t-vii-p-reo>



Tribunal Fiscal

N° 02171-12-2023

de distribución de utilidades a favor de estas últimas, la obligación tributaria para el sujeto domiciliado (sucursal), en su calidad de agente de retención, nace en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, dado que en ese momento se entienden distribuidas las utilidades 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 adicionalmente, en la misma resolución se estableció que para el caso de la sucursal en el país de empresa no domiciliada, no es relevante verificar si se ha producido una efectiva distribución de utilidades a favor de la casa matriz o del titular del exterior, la oportunidad en que ello ha ocurrido, ni la cuantía del monto distribuido, pues por aplicación de la referida ficción legal, se imputan rentas a la empresa no domiciliada (casa matriz o titular del exterior) en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, y se determina el monto total de utilidades distribuibles a aquélla por cada ejercicio; de este modo el legislador asegura el pago del impuesto de manera objetiva, distinto a lo que ocurre en otros supuestos de distribución de dividendos, en los cuales es necesario verificar la fecha de adopción del acuerdo de distribución o la puesta a disposición de las utilidades a favor del socio o accionista, conforme con el artículo 89° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, al no encontrarnos ante una presunción, sino ante la aplicación de una ficción legal, no corresponde que la Administración realice el procedimiento establecido en el Código Tributario para la aplicación de presunciones, ni que acredite que se ha producido una distribución efectiva de los dividendos, conforme lo alegado por la recurrente, por lo que tal afirmación debe ser desestimada.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de autos.

Con los vocales Rivadeneira Barrientos y Flores Quispe, e interviniendo como ponente la vocal Ruíz Abarca.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos en los Expedientes N°
2. **CONFIRMAR** las Resoluciones de Oficina Zonal N°
, ambas de 15 de diciembre de 2020.

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

RUIZ ABARCA
VOCAL PRESIDENTA

RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL

FLORES QUISPE
VOCAL

Perea Angulo (e)
Secretario Relator
RA/PA/CPL/vu

NOTA: Documento firmado digitalmente