



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

**EXPEDIENTE N°** : 8880-2017  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 26 de octubre de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° 0150140013387 emitida el 30 de mayo de 2017 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0076896 por el Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos correspondiente al período marzo de 2012 y la Resolución de Multa N° 012-002-0029221 por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene con relación al reparo a la base de cálculo del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos, que no había presentado declaración jurada correspondiente al período marzo de 2012 por el referido concepto, debido a que en dicho período ningún importe fue remitido a la casa matriz; que recién en noviembre y diciembre de 2012 se hicieron las remesas o el envío de dividendos a la casa matriz por los resultados acumulados al 31 de diciembre de 2011; que de este modo, se declaró y pagó el Impuesto a la Renta sobre dividendos por el período setiembre de 2012, en el cual se tomó como base de cálculo tales resultados acumulados (S/. 20 719 948,00), determinándose un impuesto ascendente a S/. 849 518,00 (tasa de 4.1%), el mismo que fue cancelado mediante dos (2) pagos de S/. 525 000,00 y S/. 324 518,00 respectivamente. No obstante ello, tomando en cuenta el criterio de la Administración sobre el nacimiento de la obligación tributaria para el supuesto recogido en el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a solicitar la modificación de datos de la citada declaración jurada, específicamente por el período tributario de setiembre de 2012 a marzo de 2012, siendo que a la fecha se encuentra en trámite un procedimiento vinculado a la referida solicitud de modificación de datos. Añade que efectuó pagos por el citado impuesto consignando el período setiembre de 2012, por lo que considerando el mencionado criterio éstos deberían imputarse a la obligación tributaria del período marzo de 2012; sin embargo, la Administración se niega a tal imputación señalando que no se presentó documentación que sustente que las retenciones del período setiembre de 2012, han sido determinadas correctamente, lo que conllevaría a la empresa a pagar nuevamente por un impuesto que ya fue cancelado.

Que alega que de conformidad con el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, el criterio que corresponde aplicar para el cálculo del impuesto es en función a las utilidades recibidas por el no domiciliado, esto es, las utilidades susceptibles de ser distribuidas a la casa matriz, por lo que el término "renta disponible" debe ser entendido en dicho sentido, siendo que las disposiciones contenidas en el mencionado artículo deben ser interpretadas en conjunto de manera sistemática; que una interpretación de la citada norma en el sentido que la base del impuesto es la renta neta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, supone que existan disposiciones contradictorias al interior de la referida norma. Asimismo, indica que no se aprecia un criterio objetivo que permita denotar distinta capacidad contributiva que sustente que la norma haya querido contemplar distintas bases de cálculo a efectos de la aplicación de la tasa del 4.1 %, en cuanto ello supondría que las sucursales soportarían una mayor carga tributaria por el simple hecho de ser sucursales, lo que vulneraría el principio de igualdad tributaria.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que aduce que el impuesto retenido devendría en confiscatorio porque no sólo grava sobre resultados que las empresas no poseen, sino que además la sucursal pagaría la tasa adicional sobre las adiciones que ha tenido que realizar para adecuar su resultado contable a las normas para la determinación del Impuesto a la Renta; asimismo, precisa que se incumpliría con lo dispuesto en el artículo 23º del Convenio entre el Gobierno de la República del Perú y el Gobierno de la República Federativa de Brasil para Evitar la Doble Imposición (que recoge la cláusula de no discriminación), puesto que la empresa recibiría un tratamiento menos favorable que las empresas peruanas por el solo hecho de ser una sucursal. Agrega que la Administración incrementa el Impuesto a la Renta sobre dividendos, basándose en la Resolución de Determinación N° 012-003-0056497 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la misma que se encuentra impugnada ante el Tribunal Fiscal.

Que señala con relación a la presunción prevista en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que no resulta viable que por un lado se le requiera el pago de la retención por distribución de utilidades a la fecha de la presentación de la declaración jurada anual sobre el total de la renta distribuible del ejercicio, según la ficción legal establecida en el inciso e) del artículo 56º de la citada ley, conforme a la cual la distribución de utilidades sólo puede ocurrir en ese momento, y por otro lado, se le requiera el pago de una retención por distribución de utilidades por cada préstamo efectuado con anterioridad a la fecha de presentación de la declaración jurada anual; que la figura de dividendos presuntos regulada en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, será aplicable únicamente cuando la empresa cuente con utilidades y reservas de libre disposición, pues de lo contrario no podría configurarse el supuesto de otorgar préstamos "hasta el límite" o "respecto del monto" de estos importes, en tanto no hay derecho a la distribución de utilidades; que en su caso la empresa no contaba con utilidades o reservas de libre disposición que distribuir a favor de su casa matriz, pues de acuerdo al inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, éstas se entienden distribuidas con la presentación de la declaración jurada anual del impuesto, por lo tanto, los préstamos otorgados no encajan en el supuesto de presunción de dividendos; que aceptar el criterio de la Administración implicaría que respecto de las sucursales hay una doble presunción de distribución de dividendos, lo cual sería inconstitucional; y que aplicar a las sucursales la presunción de dividendos por préstamos es un imposible, pues en ningún caso existiría la posibilidad de distribuir dividendos efectivamente o sacar capitales sin pagar impuesto alguno, dado que justamente el legislador asegura el pago de dicho impuesto a través de la ficción legal recogida en el inciso e) del artículo 56º antes citado, por la cual toda la renta disponible al cierre de cada ejercicio, se considera base de pago del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos.

Que agrega que no corresponde la aplicación de dividendos presuntos en referencia, debido a que si bien los préstamos fueron efectuados a empresas vinculadas, éstas no constituyen su casa matriz, única empresa respecto de la cual podría efectuar una distribución de los dividendos, toda vez que aun cuando las empresas a las cuales se han otorgado préstamos forman parte del grupo económico de la matriz o se encuentran vinculadas a ésta, la presunción prevista en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se refiere a los créditos otorgados en favor de socios, asociados, titulares o personas que integran a las personas jurídicas, lo que no ocurre con

empresas a las que se le habían otorgado créditos. Precisa que para efectos tributarios, la sucursal constituye una persona jurídica independiente de su matriz, por lo que los negocios que se realicen con otras sucursales, deben entenderse realizados con personas jurídicas distintas a la matriz, siendo además que como bien señala la Administración, la relación entre la principal y la sucursal es de identidad y no de participación, lo que hace evidente que la sociedad principal no pueda configurarse como socio, asociado, titular, o persona integrante en los términos establecidos en el inciso f) del artículo 24º-A precitado, por lo que ni ella ni sus sucursales, que para efectos tributarios son todas

Q. Q. f X



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

independientes de la sucursal del país, pueden recibir préstamos que califiquen como dividendos; y que la interpretación efectuada por la Administración también vulneraría el principio de igualdad tributaria y la cláusula de no discriminación recogida en el Convenio entre Perú y Brasil para evitar la doble imposición.

Que con relación a la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, invoca el criterio sostenido en la Resolución N° 06942-1-2002; adicionalmente precisa que considerando la posición de la Administración, solicitó la modificación de datos de la declaración jurada por el Impuesto a la Renta sobre dividendos, del período tributario "setiembre de 2012" a "marzo de 2012", por lo que debe tenerse por presentada la declaración jurada del período marzo de 2012 y atribuirse los pagos efectuados en tal oportunidad.

Que finalmente, deduce la nulidad del procedimiento de fiscalización parcial, señalando que si bien la Administración ha consignado en todos los documentos (cartas, requerimientos y resoluciones), que el referido procedimiento es parcial, sin embargo, dicho tipo de fiscalización no es realmente el que corresponde al procedimiento del que ha sido objeto la empresa, pues al ser una sucursal, no cabe la posibilidad de una fiscalización parcial respecto de la obligación correspondiente al período marzo de 2012 por concepto del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos.

Que la Administración refiere que formuló reparos a la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre dividendos correspondiente al período marzo de 2012 al amparo del inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, y por aplicación de la presunción de dividendos prevista en el inciso f) del artículo 24º-A de la citada ley, y asimismo, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario; que respecto al primer reparo, sostiene que las sucursales de sociedades constituidas en el exterior deben entender distribuidas sus utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, siendo que para determinar dicho impuesto deben aplicar la tasa del 4.1 % a una base de cálculo comprendida por la renta neta de la sucursal, más otros conceptos; y que en el presente caso, se ha considerado como renta neta del ejercicio 2011 a la consignada en la Resolución de Determinación N° 012-003-0056497 emitida por Impuesto a la Renta del referido ejercicio, valor que si bien a la fecha se encuentra impugnado ante el Tribunal Fiscal, ha surtido todos sus efectos conforme con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 106º del Código Tributario.

Que con relación al segundo reparo, indica que a la base de cálculo del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos, se adicionó el importe de S/. 29 821 619,00 correspondiente a préstamos realizados por la recurrente a

, préstamos que tenían un plazo mayor a 12 meses sin haber sido cancelados, toda vez que califican como dividendos presuntos conforme con lo dispuesto en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta; que la disposición contenida en el inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta es una ficción legal, mientras que la norma dispuesta en el inciso f) del artículo 24º-A es una presunción que tiene como objetivo evitar la elusión del pago del referido impuesto que se genere en la distribución encubierta de dividendos que realice cualquier contribuyente, incluyendo a las sucursales establecidas en el Perú; que en el primer caso, como no se cuenta con una base cierta para determinar la base de cálculo de la retención del impuesto por distribución de dividendos de sucursales en el país de empresas no domiciliadas, en razón que las sucursales dependen de su matriz y no pueden tomar decisiones o acuerdos por sí mismas, el legislador recurre a una ficción legal; ello sin perjuicio que en caso se detecte la existencia de un hecho real que haga presumir que dicha sucursal ha distribuido dividendos efectivamente, es procedente aplicar la correspondiente presunción, habida cuenta que la base de cálculo inicialmente determinada no ha partido de una base cierta, sino de una ficción legal; siendo así, es perfectamente posible que la Administración



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

determine que la sucursal de una persona jurídica no domiciliada ha distribuido dividendos a su matriz, en aplicación de la ficción legal prevista en el inciso e) del artículo 56º en referencia, y asimismo, presuma que dicha sucursal además distribuyó dividendos bajo la forma de préstamos o créditos aparentes, lo que no conlleva a la aplicación conjunta de dos presunciones, como aduce la recurrente, sino de una ficción legal y una presunción, cada una justificada según la razonabilidad expuesta previamente.

Que precisa que según se dejó constancia en el Requerimiento N° 0122160001986, domiciliada en Brasil, constituye la matriz de la recurrente, así como de

que teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 406º de la Ley General de Sociedades, se puede afirmar que los préstamos realizados por una sucursal establecida en el Perú a su matriz constituida en el extranjero, los cuales cumplan con lo dispuesto en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, generarán dividendos presuntos toda vez que se tratarán de préstamos otorgados a su titular; asimismo, siendo que conforme a las normas societarias, la falta de personería jurídica de la sucursal implica que sea dependiente de su matriz, existiendo entre ambas una relación de identidad y de pertenencia de la sucursal a su matriz, se puede afirmar que las sucursales establecidas en el extranjero son una extensión de dicha sociedad y, por ende, las acciones que se realicen a favor de tales sucursales, como son los préstamos realizados por la recurrente a favor de su matriz; de otro lado, en lo que se refiere a Queiroz Galvao Internacional el 99.99 % de las acciones de aquélla, se puede afirmar que la matriz es titular de dicha empresa en la medida de su participación en el capital social, por lo que los préstamos realizados por la recurrente a favor de su casa matriz.

terminan siendo a favor de su matriz; de otro lado, en lo que se refiere a Queiroz Galvao Internacional el 99.99 % de las acciones de aquélla, se puede afirmar que la matriz es titular de dicha empresa en la medida de su participación en el capital social, por lo que los préstamos realizados por la recurrente a favor de su casa matriz.

Que agrega que la presunción de dividendos a que se refiere el inciso f) del artículo 24º-A en mención, tiene como límite las utilidades y reservas de libre disposición que generen las personas jurídicas, es decir, aquellas que arrojen sus estados financieros; que se aprecia del Estado de Ganancias y Pérdidas de los ejercicios 2010 y 2011 de la recurrente, que la utilidad antes de participaciones y del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2011 fue de S/. 17 244 049,00, no existiendo reservas de libre disposición; en tal sentido, los créditos o préstamos determinados para efectos de aplicar la presunción prevista en la citada norma, no puede exceder de dicho importe; en consecuencia, rectifica la Resolución de Determinación N° 012-003-0076896 en el extremo del importe del mencionado reparo.

Que por otra parte, afirma que las sucursales de personas jurídicas no domiciliadas no se encuentran en las mismas condiciones que las empresas peruanas, habida cuenta que aun cuando ambas son contribuyentes para efectos del Impuesto a la Renta, las referidas sucursales sólo tributan por sus rentas de fuente peruana, mientras que las empresas peruanas tributan por sus rentas de fuente mundial, además las bases del tributo acotado no se refieren a los mismos conceptos; por consiguiente, no se ha vulnerado la cláusula de no discriminación contemplada en el artículo 23º del Convenio suscrito entre Perú y Brasil. De otro lado, indica que mediante la Resolución de Intendencia N° 0110190000137 se declaró la nulidad de oficio de la Comunicación N° 0110720011397, señalando que no procedía aceptar la modificación del período tributario del Formulario PDT 617 N° 300011393 (de setiembre de 2012 a marzo de 2012), toda vez que tal modificación incidía directamente en los resultados del procedimiento de fiscalización materia de autos; por lo tanto, se considera que el período consignado en el mencionado Formulario PDT 617 N° 300011393 es "setiembre de 2012", por lo que no procede imputar a la deuda acotada el pago de S/. 525 000,00 realizado mediante el referido PDT 617; además, toda vez que dicha deuda sólo está referida al Impuesto a la Renta sobre dividendos generados en el ejercicio 2011, en tanto



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

que -conforme a lo manifestado por la propia recurrente- el monto pagado incluye también el Impuesto a la Renta sobre dividendos correspondiente a los ejercicios 2008, 2009 y 2010, no procede imputar los pagos a la deuda acotada, más aun cuando la recurrente no proporcionó documentación que acredite que los montos por retención han sido correctamente determinados, lo que no permite discriminar la parte supuestamente atribuible al ejercicio 2011.

Que finalmente, refiere que la multa impuesta por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, se sustenta en que la recurrente no presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos correspondiente al período marzo de 2012, dentro del plazo establecido; y que aun cuando procediera la modificación del período tributario solicitada consignado en el Formulario PDT 617 Nº 300011393, de setiembre de 2012 a marzo de 2012, de igual modo habría incurrido en la infracción porque la referida declaración fue presentada el 27 de setiembre de 2012, mientras que el plazo para presentar la misma venció el 12 de abril de 2012.

Que en principio, cabe señalar que conforme lo anotado en el Informe General de Fiscalización (folio 384), la recurrente se constituyó el 17 de mayo de 1997; opera como sucursal de la empresa [REDACTED], empresa domiciliada en Brasil; es una contribuyente del tipo "sucursal/agencia de empresa extranjera – establecimiento permanente de no domiciliado", motivo por el cual no cuenta con accionistas ni directorio, sólo con apoderados y gerentes; y tiene por objeto brindar servicios de construcción a empresas públicas a través de terceros, por lo que subcontrata a otras empresas para que realicen actividades como obras civiles, alquila equipos para la construcción y presta gerenciamiento de obras de construcción a sus vinculadas.

Que como resultado de la fiscalización del Impuesto a la Renta sobre distribución de dividendos correspondiente al período marzo de 2012, se efectuaron reparos a la base de cálculo del citado impuesto y por aplicación de la presunción prevista en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, emitiéndose la Resolución de Determinación Nº 012-003-0076896; asimismo, se emitió la Resolución de Multa Nº 012-002-0029221 por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

## **Base de cálculo del impuesto**

Que del Anexo Nº 1 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0076896 emitida por Impuesto a la Renta sobre distribución de dividendos correspondiente al período marzo de 2012 (folios 422 y 423), se advierte que la Administración, considerando que la recurrente había obtenido utilidades en el ejercicio 2011, se encontraba omisa a la presentación y pago del referido impuesto, siendo que para determinar el mismo, aplicó la tasa del 4.1 % sobre la renta neta de la sucursal, de conformidad con lo establecido en el inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, cabe señalar que el artículo 6º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, establece que están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de 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.

*(Handwritten signature)*



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que el inciso e) del artículo 7º de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970<sup>1</sup>, 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 14º 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 16º 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 9º de la anotada ley, señala que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, cuando la empresa o sociedad que los distribuya, pague o acrelide se encuentre domiciliada en el país, o cuando el Fondo de Inversión, Fondo Mutuo de Inversión en Valores, Patrimonios Fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acrelide se encuentren constituidos o establecidos en el país.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 24º-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 14º de la ley, distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.

Que el primer párrafo del artículo 76º de la citada ley, modificado por la Ley N° 29645<sup>2</sup>, dispone 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 54º y 56º de esta ley, según sea el caso.

Que el primer párrafo del inciso e) del artículo 56º de la referida ley, según texto vigente para el caso de autos, señalaba que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinaría aplicando, en el caso de dividendos y otras formas de distribución de utilidades recibidas de las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14º de la ley, cuatro punto uno por ciento (4.1%).

Que el segundo párrafo del inciso e) precitado dispone 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. 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

<sup>1</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2007.

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



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior.

Que de otro lado, la Resolución de Superintendencia N° 289-2011-SUNAT estableció el cronograma para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, señalando que para los contribuyentes cuyo último número de RUC fuera "1", como es el caso de la recurrente, el plazo vencía el 28 de marzo de 2012.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0122160001097 (folio 367), la Administración señaló que la contribuyente es una sucursal de la empresa Construtora Queiroz Galvao constituida en Brasil; que según la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada mediante el Formulario PDT 670 N° 0750193108 de 28 de marzo de 2012, obtuvo renta neta en dicho ejercicio por el importe de S/. 17 999 702,00; sin embargo, se verificó en los sistemas de recaudación de la Administración, la no presentación del Formulario 617 por concepto de Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos (tasa del 4.1%) al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del referido tributo y período, por lo que le solicitó exhibir la declaración y pago del Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos; y asimismo, proporcionar el análisis de determinación de la base imponible del impuesto retenido, en el cual deberá identificar las empresas a las cuales se retiene, el porcentaje de participación, el importe que se paga o distribuye luego de la retención, la oportunidad en que se efectuó la distribución y el período al que corresponde.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122160001097 (folios 360 a 363), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente (folios 254 a 262), en el que indicó que la empresa no realizó la presentación del Formulario PDT 617 por el período marzo de 2012 en relación con la distribución de dividendos, en la medida que en dicho período ningún importe fue remitido a la casa matriz, ni se le solicitó poner a disposición importe alguno, siendo que el período en el que se ordenó la distribución de dividendos a la casa matriz por los resultados acumulados al cierre del ejercicio 2011, fue setiembre de 2012, respecto del cual procedió con la presentación de la declaración y pago del impuesto, dividendos que fueron remitidos en noviembre y diciembre de 2012 por los montos de S/. 10 703 502,58, S/. 4 623 194,00 y S/. 4 539 144,00 respectivamente; adjuntó la constancia de presentación del Formulario PDT 617 correspondiente al período setiembre de 2012, donde se observa el pago de S/. 525 000,00 y además la constancia de pago por S/. 324 518,00, los que suman un total de S/. 849 518,00. Asimismo, agrega que la recurrente manifestó que la base declarada para efectos de la determinación de la retención correspondiente a los dividendos distribuidos a la matriz, obedece al importe de los resultados acumulados al cierre del ejercicio 2011 ascendente a S/. 20 719 948,00, el mismo que comprende los resultados de los ejercicios 2008 a 2011, pudiendo apreciarse en el Estado de Cambios de Patrimonio Neto que no se habían efectuado otras distribuciones, salvo la correspondiente al ejercicio 2008 de manera parcial, sobre la cual se pagó el impuesto en el mismo período en que se realizó la distribución de dividendos (junio de 2008); y que al tratarse de una sucursal, el total del importe distribuido por dividendos, le corresponde a su casa matriz.

Que posteriormente, mediante los Puntos 1 y 2 del Requerimiento N° 0122160001986 (folios 343 y 344), se comunicó a la recurrente que tomando en cuenta que había omitido la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos correspondiente al período marzo de 2012, se le solicitó que cumpliera con la citada declaración; asimismo, se le solicitó sustentar la diferencia en la base de cálculo entre lo determinado por la Administración y lo calculado por la recurrente; así como proporcionar un análisis por cada ejercicio donde se visualice cómo efectuó la determinación del Impuesto a la Renta sobre dividendos.

(A) U. { X 7



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122160001986 (folios 329 a 335) se dejó constancia que la recurrente presentó un escrito en el que reiteraba que no había presentado la referida declaración por el período marzo de 2012; sin embargo, precisó que teniendo en consideración lo establecido en el inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, procedería a presentar la declaración por el período marzo de 2012, solicitando que se impute el importe pagado por el período setiembre de 2012 a la obligación tributaria materia de autos (folios 268 a 276); adicionalmente, manifestó que los resultados acumulados al cierre del ejercicio 2011 comprenden los resultados de los ejercicios 2008 a 2011, lo que constituye renta disponible a favor de la matriz; que existen diferencias entre lo calculado por ella y lo determinado por la Administración debido a que ésta se basa en la "renta neta tributaria" determinada luego de efectuar las adiciones que corresponden a la determinación anual del Impuesto a la Renta, siendo que en el presente caso se ha tomado como base la Resolución de Determinación N° 012-003-0056497 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, como resultado de una fiscalización realizada con posterioridad a setiembre de 2012 (valor que se encuentra impugnado en el Tribunal Fiscal); y que está en total desacuerdo con la posición de la Administración toda vez que de una interpretación sistemática del citado inciso e) del artículo 56º, debe entenderse que el término "renta disponible" hace referencia a aquella renta susceptible de ser repartida o recibida por la matriz del exterior, y no como señala la Administración, a aquella renta neta determinada para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Que en el citado resultado la Administración señaló que la renta neta está constituida por el importe resultante de deducir de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener la fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que concluye que el cuadro presentado por la recurrente como sustento de la declaración efectuada por el período setiembre de 2012, es incorrecto, pues no ha considerado como base de cálculo la renta neta de la sucursal sino la utilidad disponible; por consiguiente, la Administración tomó como base para determinar el Impuesto a la Renta por distribución de dividendos del período marzo de 2012, a la renta neta según la Resolución de Determinación N° 012-003-0056497 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0076896, rectificada por la resolución apelada, y de la Resolución de Determinación N° 012-003-0056497 (folios 422, 522 y 647), se verifica que el Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos por el período marzo de 2012, fue liquidado atendiendo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 efectuada por la Administración, tal como se detalla en el siguiente cuadro:

| Impuesto a la Renta del Ejercicio 2011 - RD N° 012-003-0056497 |                     |
|--|---------------------|
| Concepto   | Importe (\$/.)      |
| Utilidad antes de impuesto                                     | 16 296 695,00       |
| (+) Adiciones  | 1 703 007,00        |
| (-) Deducciones  | 0,00                |
| Renta Neta del Ejercicio según DJ                              | 17 999 702,00       |
| Total reparos en fiscalización                                 | 1 072 863,00        |
| Renta Neta del Ejercicio según fiscalización                   | 19 072 565,00       |
| <b>Impuesto a la Renta (30%)</b>                               | <b>5 721 770,00</b> |

  

| Impuesto a la Renta sobre Dividendos de marzo de 2012 - RD N° 012-003-0076896 |                     |
|---|---------------------|
| Concepto  | Importe (\$/.)      |
| Renta Neta del Ejercicio  | 19 072 565,00       |
| (+) Ingresos Exonerados   | 0,00                |
| (+) Dividendos  | 0,00                |
| (+) Otras formas de distribución de utilidades                                | 17 244 049,00       |
| (-) Impuesto a la Renta   | -5 721 770,00       |
| Base de Cálculo del impuesto  | 30 594 844,00       |
| <b>Impuesto a la Renta (4.1%)</b>   | <b>1 254 389,00</b> |



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que cabe señalar que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 08161-3-2017 de 15 de setiembre de 2017, se resolvió la apelación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° 0110190000137/SUNAT que declaró la nulidad de oficio de la Comunicación N° 0110720011397 de 14 de octubre de 2016, la que a su vez había aceptado la Solicitud de Modificación y/o Inclusión de Datos presentada por la recurrente mediante Formulario 1693 N° 1382554 de 6 de octubre de 2016<sup>3</sup> (modificando el período tributario de “setiembre de 2012” a “marzo de 2012” en la declaración jurada del Impuesto a la Renta sobre dividendos presentada mediante el Formulario PDT 617 N° 300011393 de 27 de setiembre de 2012). En la citada resolución, este Tribunal revocó la Resolución de Intendencia N° 0110190000137/SUNAT; en consecuencia, la Comunicación N° 0110720011397 que aceptó la modificación de datos es válida; y en ese sentido, debe entenderse que el Formulario PDT 617 N° 300011393 de 27 de setiembre de 2012, contiene la declaración jurada del Impuesto a la Renta sobre dividendos correspondiente al período marzo de 2012.

Que de lo expuesto se desprende que tanto la recurrente como la Administración están de acuerdo en que el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos por parte de las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, se produce en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta (que en el presente caso ocurrió el 28 de marzo de 2012 respecto del ejercicio 2011).

Que en vista de ello, la controversia se circunscribe a determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos, en el supuesto de sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior.

Que al respecto, cabe mencionar que el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta previamente citado, según texto vigente para el caso de autos, fue modificado por Ley N° 27804<sup>4</sup> que restableció el Impuesto a la Renta sobre los dividendos.

Que en cuanto a las entidades constituidas en el exterior y sus sucursales en el país, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 10504-1-2013 y 12613-3-2015, entre otras, que las disposiciones que regulan el Impuesto a la Renta consideran a la sucursal en el país de una empresa establecida en el exterior, como un sujeto distinto a su matriz, lo cual es concordante con la autonomía administrativa y contable de la que gozan las sucursales constituidas en el Perú de empresas establecidas en el exterior, respecto de las operaciones que realizan, las que deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y emitir comprobantes de pago con su razón social, entre otras obligaciones tributarias formales; y que si bien es cierto que desde el punto de vista del Derecho Comercial, la sucursal carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no impide que para efectos tributarios, tratándose de sucursales de empresas no domiciliadas, se les considere como sujetos independientes.

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

<sup>3</sup> La referida solicitud de modificación de datos fue presentada antes del recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0076896, interpuesto el 4 de noviembre de 2016.

<sup>4</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2003.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

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 7º y el inciso h) del artículo 14º 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 7º y el inciso f) del artículo 14º de la citada ley.

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

Que no obstante, para efectos del Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos y en el caso particular de las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de entidades constituidas en el exterior, este Tribunal ha señalado mediante las Resoluciones N° 02874-3-2017 y 04148-3-2017, que el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una regulación especial por la cual las utilidades se entienden distribuidas a favor del titular del exterior, en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; y se considera como monto de la distribución la renta disponible a favor del titular del exterior, entendiéndose ésta como la renta neta de la sucursal incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio, menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo 55º de la citada ley<sup>5</sup>.

Que al respecto, en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario realizadas en febrero de 2003, se señaló en cuanto al aspecto temporal de la obligación tributaria, lo siguiente: *"Hay un caso especial que merece un tratamiento diferenciado que es el de los dividendos generados por sucursales, agencias y establecimientos permanentes en el país de personas jurídicas no domiciliadas, cuya regulación está prevista en el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56 de la LIR, tal como ha sido sustituido por el Artículo 18º de la Ley N°. 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 N°. 27804 aplicara la regla de imputación prevista en el inciso c) del Artículo 57 de la LIR, debería entenderse nacida la obligación cuando el dividendo es percibido por dicha persona jurídica no domiciliada. Sin embargo, la norma contenida en el segundo párrafo del inciso e) del Artículo 56 de la LIR debe ser entendida como la solución especial dada por el legislador respecto de cuándo se percibe el dividendo por la casa matriz o titular del exterior. Al efecto, se considera percibido el dividendo –la ley menciona la frase "se entenderán distribuidas las utilidades"– en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente"*<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Se refiere al pago por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría regulado en el artículo 55º de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>6</sup> Hernández Berenguel, Luis; "Impuesto a la Renta – Dividendos". Ponencia General en VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) en el año 2003, página 23. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_rev\\_41\\_LHB.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_rev_41_LHB.pdf). Visualizada el 13 de octubre de 2017.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que en cuanto al aspecto mensurable de la obligación tributaria, se sostuvo lo siguiente: *"El legislador establece, sin embargo, una regulación especial para determinar el monto del dividendo en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el país de personas jurídicas no domiciliadas. El dividendo es igual a la renta disponible a favor del titular del exterior. Para llegar a dicha renta disponible, se toma como punto de partida la renta neta de la sucursal o del establecimiento permanente pertinente. A esa renta neta se le agregan los intereses exonerados, los dividendos u otras formas de distribución de utilidades que la sucursal o establecimiento permanente hubiera obtenido en el ejercicio gravable, así como cualquier otro concepto disponible que se hubiese generado en dicho ejercicio. Al resultado correspondiente se le resta el monto del Impuesto a la Renta sobre rentas de tercera categoría de cargo de la sucursal o establecimiento permanente, que hubiere sido pagado."<sup>7</sup>*

Que así tenemos que el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece una ficción legal por la cual se imputan rentas a las entidades constituidas en el exterior que cuentan con sucursales en el país, fijándose la oportunidad o el momento en que se entienden distribuidas las utilidades y el monto de la distribución a favor de aquéllas, criterio sostenido en las Resoluciones Nº 02874-3-2017 y 04148-3-2017.

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

Que en este orden de ideas, se encuentra conforme a ley que la Administración tomara en consideración para la base de cálculo del impuesto, a la renta neta de la sucursal obtenida en el ejercicio 2011 (S/. 19 072 565,00), la misma que se sustenta en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0056497 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011; no obstante ello, dado que la recurrente impugnó el citado valor, procedimiento contencioso que actualmente se encuentra en etapa de apelación ante este Tribunal, seguido con Expediente Nº 4512-2016, la Administración deberá estar a lo que se resuelva en dicho procedimiento, a fin de obtener el importe definitivo de la renta neta de la sucursal en el ejercicio 2011.

Que por otro lado, la recurrente alega que estaría recibiendo un trato menos favorable que las empresas peruanas, por el solo hecho de ser una sucursal, con lo cual se estaría incumpliendo el principio de no discriminación recogido en el artículo 23° del CDI Perú-Brasil. Sobre el particular, cabe mencionar que el Convenio entre la República del Perú y la República Federativa de Brasil para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal en relación con el Impuesto a la Renta (conocido como CDI Perú-Brasil), aprobado por Resolución Legislativa Nº 29233<sup>8</sup> y ratificado por Decreto Supremo Nº 019-2008-RE<sup>9</sup>, recoge la cláusula de no discriminación del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), señalando en su artículo 23° lo siguiente: *"1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ninguna imposición u obligación relativa a la misma que no se exija o que sean más gravosas que aquellas a las que estén o puedan*

<sup>7</sup> Idem, página 26. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_rev\\_41\\_LHB.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_rev_41_LHB.pdf). Visualizada el 13 de octubre de 2017.

<sup>8</sup> Publicada el 22 de mayo de 2008.

<sup>9</sup> Publicado el 6 de junio de 2008.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

*estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. 2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sujetos en ese otro Estado Contratante a una imposición menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. (...)"*

Que al respecto, en doctrina internacional se señala que *"la cláusula de no discriminación -en la versión actual incluida en el modelo de la OCDE- tiene como finalidad principal impedir que un país imponga a los nacionales del Estado co-contratante un impuesto u otra obligación de carácter tributario que no se exija o que sea más gravosa que la que se impone a los propios nacionales en su país. Según los comentarios al Modelo de la OCDE, se pretende hacer un balance entre las necesidades de prevenir la discriminación injusta y la de tener en consideración las distinciones legítimas, basadas en las diferencias en la responsabilidad, los riesgos asumidos o la capacidad contributiva."<sup>10</sup>*

Que en doctrina nacional se indica que *"el sólo hecho de que la forma de determinar el impuesto de cargo de un establecimiento permanente que realice actividades de naturaleza empresarial en el territorio de un Estado Contratante, difiera de aquélla aplicable a sociedades residentes en este último, no constituye por sí mismo una violación al principio de no discriminación."<sup>11</sup>*

Que en esa misma línea, el artículo 24º del Modelo de Convenio de la OCDE que contiene la cláusula de no discriminación, señala que *"el artículo 24 del MCOCDE está orientado a asegurar a varios tipos de personas (nacionales, apátridas y establecimientos permanentes) de un Estado Contratante que no serán sujetos, directa o indirectamente, a una tributación discriminatoria en el otro Estado Contratante. No obstante, no todas las discriminaciones generan la violación al tratamiento general de los nacionales. La regla de no discriminación generalmente significa que las personas que están en situaciones idénticas, deben ser tratadas igual."<sup>12</sup>* Se menciona también que *"la frase "en las mismas condiciones" debe referirse a los contribuyentes que se encuentren en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general."<sup>13</sup>*

Que en atención a lo expuesto, conforme en la cláusula de no discriminación debe analizarse el tratamiento tributario que se otorga a todas las sucursales a fin de determinar si algunas de ellas son sujetas a una tributación discriminatoria en la legislación nacional.

Que en el presente caso, cabe resaltar que la regulación prevista en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, es aplicable a todas las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, sin distinción sobre el país donde se constituye esta última.

<sup>10</sup> Rosso Alba, Cristian E.; *"El Principio de No Discriminación en el Derecho Tributario Internacional"*. En: Tratado de Derecho Internacional Tributario, Tomo II, Rubén O. Asorey y Fernando D. García (Directores), Cristian Billardi (Coordinador), Editorial La Ley, Argentina, 2013, página 626.

<sup>11</sup> Chiarella Privette, José; *"El Principio de No Discriminación aplicable a los establecimientos permanentes en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE"*. En: Cuadernos Tributarios Nº 29, Revista de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, Edición de 25º Aniversario, 2009, página 80. Disponible en: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/271\\_05\\_ct29\\_ifcp.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/271_05_ct29_ifcp.pdf). Visualizada el 13 de octubre de 2017.

<sup>12</sup> Villagra Cayamana, Renée; *"Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Con énfasis en los convenios vigentes en el Perú"*. En: CDIs – Convenios para evitar la doble imposición tributaria. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 2008, página 244. Disponible en: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/316\\_01\\_manual\\_cdi.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/316_01_manual_cdi.pdf) Visualizada el 13 de octubre de 2017.

<sup>13</sup> Idem, página 245.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que como se ha señalado anteriormente, la citada norma 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 56º 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, 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 56º 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.

## **Presunción de dividendos**

Que del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0076896 por Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos correspondiente al período marzo de 2012 (folios 422 y 423), se advierte que la Administración aplicó la presunción de dividendos prevista en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por los préstamos otorgados por la recurrente a

determinando dividendos presuntos por S/. 29 821 619,00, importe que fue rectificado en la resolución apelada a S/. 17 244 049,00 (folio 526/reverso).

Que de autos se aprecia que mediante los Puntos 2.2 y 2.5 del Requerimiento N° 0122160001097 (folio 366), la Administración solicitó a la recurrente proporcionar los documentos que acrediten el préstamo y las amortizaciones efectuadas por las cuentas por cobrar a sus empresas vinculadas, y en caso que sean créditos otorgados por un período mayor a doce (12) meses, proporcionar el pago efectuado por concepto de dividendos, en aplicación del inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122160001097 (folios 353 a 360) la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente (folios 254 a 262), en el que manifestó que los préstamos fueron efectuados a empresas vinculadas que no constituyen su matriz, única empresa respecto de la cual podría realizar una distribución de dividendos; que en el supuesto negado que tales préstamos efectuados a empresas vinculadas, configuren la presunción a que se refiere el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, ésta sólo es posible de aplicar en los casos en que existan utilidades por distribuir; por consiguiente, no resulta viable que por un lado se le requiera el pago

Four handwritten signatures are present at the bottom left of the page. The first signature is a stylized 'A', the second is 'D.', the third is 'f', and the fourth is an 'X'.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 09515-3-2017

del impuesto retenido por distribución de utilidades a la fecha de presentación de la declaración jurada anual, sobre el total de la renta neta distribuible del ejercicio, según la ficción legal del inciso e) del artículo 56º de la citada ley, y por otro lado, se le requiera el pago del impuesto retenido por distribución de utilidades por cada préstamo efectuado con anterioridad a la fecha de la declaración jurada anual; y que teniendo en cuenta que la sucursal no contaba con utilidades o reservas de libre disposición que distribuir a favor de su casa matriz, pues éstos se entienden distribuidos con la presentación de la declaración jurada anual, los préstamos otorgados, aun cuando fueran efectuados directamente a la matriz, no constituyen el supuesto de presunción de dividendos establecido en el inciso f) del artículo 24º.

Que posteriormente, mediante el Punto 3 del Requerimiento N° 0122160001986 (folios 338 a 343), la Administración señaló que la recurrente forma parte de la empresa domiciliada en Brasil, la misma que cuenta con diversas sucursales a nivel mundial detalladas en el citado requerimiento; que aquélla es la casa matriz de todas las sucursales mencionadas y, en consecuencia, las integra al 100%, es decir, que el dinero entregado por la recurrente en calidad de préstamo a las sucursales de Chile y de Nicaragua, así como a \_\_\_\_\_ de quien la matriz es accionista del 99.99%, en realidad ha sido entregado a la matriz; que al constituir Constructora Queiroz Galvao - Sucursal del Perú una parte integrante de \_\_\_\_\_ domiciliada en Brasil con representación del 100% al igual que las otras sucursales y vinculadas, y considerando además que los créditos que otorga una sucursal a otra sucursal de su propia matriz, para fines societarios no calificarían como una operación con terceros, se determina que los créditos otorgados a tales sucursales califican como distribución indirecta de utilidades a favor de la casa matriz, más aún cuando los préstamos se encuentran pendientes de pago. Por lo tanto, el importe de S/. 29 821 619,00 que representan los préstamos mayores a doce (12) meses que al vencimiento de la declaración jurada anual del ejercicio 2011 no han sido cancelados, de acuerdo a lo establecido en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, califican como dividendos presuntos y están sujetos a la tasa del 4.1%. Por consiguiente, se solicitó a la recurrente sustentar por escrito y proporcionar documentación que desvirtúe la observación efectuada, de lo contrario, dicho importe incrementaría la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre dividendos correspondiente al período marzo de 2012.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122160001986 (folios 325 a 329), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente en el que reiteró lo antes expuesto, por lo que consideró que no se ha desvirtuado la observación formulada. Señaló que la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de sucursales de personas jurídicas no domiciliadas, está compuesta por la renta neta de la sucursal a la que se debe agregar los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades generados en el ejercicio, menos el Impuesto a la Renta pagado por dicha sucursal; concluyendo que los préstamos efectuados a sus partes vinculadas por el importe de S/. 29 821 619,00, pendientes de cancelación en un período que excede los doce (12) meses, califican como dividendos; y en consecuencia, procede a determinar el impuesto teniendo en cuenta la renta neta obtenida por la sucursal en el ejercicio 2011 y la distribución indirecta de utilidades bajo la modalidad de préstamos a partes vinculadas.

Que cabe indicar que en instancia de reclamación, la Administración procedió a rectificar la Resolución de Determinación N° 012-003-0076896 respecto del importe por presunción de dividendos a S/. 17 244 049,00, reliquidando el tributo omitido a S/. 1 254 389,00 (folios 526/reverso y 537/reverso).

Que de lo actuado se advierte que la Administración considera que resulta aplicable la presunción de dividendos regulada en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto de los créditos otorgados por la recurrente a favor de las sucursales en Chile y Nicaragua de Construtora



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

(matriz domiciliada en Brasil), teniendo en cuenta que para la legislación societaria nacional, la sucursal es un establecimiento que carece de personería jurídica propia, constituida a fin que su matriz desarrolle determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social en un lugar distinto de su domicilio, por lo que la falta de personería jurídica implica que la sucursal sea dependiente de su matriz, existiendo entre ambas una relación de identidad y de pertenencia de la primera a la segunda, de lo que puede afirmarse que las sucursales de una sociedad no domiciliada, son una extensión de dicha sociedad, y en tal sentido, terminan siendo la misma sociedad no domiciliada que las constituyó; en consecuencia, cualquier acción que se realice a favor de dichas sucursales termina siendo a favor de la matriz, y en vista de ello, concluye que los préstamos realizados por la sucursal en el Perú de (domiciliada en Brasil), a las sucursales en Chile y Nicaragua, son préstamos otorgados a favor de la matriz.

Que asimismo, la Administración considera en relación con los préstamos otorgados por la recurrente a favor de que toda vez que ésta es una empresa domiciliada en el Perú respecto de la cual (Brasil) posee el 99.99% del accionariado, que teniendo en cuenta que de acuerdo con el artículo 82º de la Ley General de Sociedades, las acciones representan partes alícuotas del capital, todas tienen el mismo valor nominal y dan derecho a un voto, siendo que la referida empresa no domiciliada tiene la mayoría accionaria de la empresa domiciliada, por lo que afirma que la matriz de la sucursal es titular o propietaria de por ende, cualquier acción que la recurrente realice a favor de dicha empresa termina siendo a favor de su matriz; por lo tanto, los préstamos realizados por la sucursal en el país de son préstamos otorgados a favor de la matriz (Brasil), a favor de

Que sobre el particular, cabe señalar que el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>14</sup>, según texto aplicable para el caso de autos, disponía que para los efectos del impuesto se entendería por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean Empresas de Operaciones Múltiples o Empresas de Arrendamiento Financiero, otorgasen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación y siempre que no existiera obligación para devolver o, existiendo, el plazo otorgado para su devolución excediera de doce meses, la devolución o pago no se produjera dentro de dicho plazo o, no obstante los términos acordados, la renovación sucesiva o la repetición de operaciones similares permitiera inferir la existencia de una operación única, cuya duración total excediera de tal plazo. No era de aplicación dicha presunción a las operaciones de crédito en favor de trabajadores de la empresa que fueran propietarios únicamente de acciones de inversión.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 13º-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que las utilidades distribuidas a que se refiere el inciso f) del artículo 24º-A de la ley, se generarán únicamente respecto del monto que le corresponde al socio, asociado, titular o persona que integra la persona jurídica en las utilidades o reservas de libre disposición. En caso que el crédito o entrega exceda de tal monto, la diferencia se considerará como préstamo y se configurarán los intereses presuntos a que se refiere el artículo 26º de la ley, salvo prueba en contrario.

<sup>14</sup> El citado artículo 24º-A fue incorporado a la Ley del Impuesto a la Renta por la Ley N° 27804, publicado el 2 de agosto de 2002.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que el artículo 91º del citado reglamento, según texto vigente para el presente caso, señalaba que los créditos a los que se refiere el inciso f) del artículo 24º-A de la ley serían considerados como dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades desde el momento de su otorgamiento. En este supuesto, la persona jurídica debía cumplir con abonar al fisco el monto que debió ser retenido, dentro del mes siguiente de producido cualquiera de los hechos establecidos en el citado inciso para que el crédito sea considerado dividendo o distribución de utilidades. Los créditos así otorgados debían constar en un contrato escrito. En los supuestos de pago parciales, se consideraría dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades al saldo no pagado de la deuda.

Que de otro lado, el primer párrafo del artículo 73º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14º que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

Que asimismo, el artículo 89º del anotado reglamento establece que la obligación de retener a que se refiere el artículo 73º-A de la citada ley, nace en la fecha de adopción del acuerdo de distribución o cuando los dividendos y otras formas de utilidades distribuidas se pongan a disposición en efectivo o en especie, lo que ocurra primero.

Que en la Resolución N° 15452-1-2011 este Tribunal ha señalado que los dividendos son el rendimiento que tienen las acciones o participaciones en favor de los accionistas o socios de la empresa, la cual posee personería jurídica independiente y constituye un sujeto de derecho -persona jurídica- diferente a sus accionistas, socios, u otros, contando además con un patrimonio propio, respecto del cual participan sus accionistas, socios, u otros en función a la cantidad de acciones o participaciones que posean de la empresa.

Que respecto a la presunción de dividendos materia de análisis, en las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario se señaló lo siguiente: “(...) el legislador dicta medidas preventivas para evitar las maniobras elusivas de algunos contribuyentes. En efecto, de no mediar esta norma podría darse el caso de una sociedad que en lugar de acordar distribución de dividendos o utilidades a favor de sus accionistas o socios se limitara exclusivamente a otorgarles créditos o préstamos que no recuperaría nunca. Obviamente se trataría de un mecanismo para orillar el hecho imponible y dejar de tributar. El propósito perseguido es congruente con el texto en cuya virtud el crédito resulta considerado como dividendo, pero sólo hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición. En efecto, si la regla persigue evitar que se simule la distribución de dividendos dándole apariencia de una operación de mutuo, es obvio que ello sólo puede ocurrir si es que existen utilidades o reservas libres susceptibles de entregarse. Si la empresa no cuenta con esos recursos, le sería imposible transformar dividendos reales en créditos aparentes, de modo que, en esa hipótesis, estaríamos frente a verdaderos préstamos y, por lo tanto, los eventuales mutuos no podrían interpretarse como distribución de dividendos o utilidades.”<sup>15</sup>

Que de lo señalado se advierte que la presunción de dividendos prevista en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, es una medida antielusiva establecida con la finalidad de evitar que los dividendos sean distribuidos bajo la modalidad de préstamo o crédito al socio o accionista, de lo que se desprende que tal presunción resulta aplicable en la medida que a la fecha que se otorgue el préstamo, la persona jurídica tenga efectivamente utilidades susceptibles de distribución o utilidades disponibles; es

<sup>15</sup> Medrano Cornejo, Humberto; “Impuesto a la Renta – Dividendos”. Ponencia Individual presentada en VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) en el año 2003, página 138. Disponible en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/05\\_Rev41\\_HMC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev41_HMC.pdf). Visualizada el 13 de octubre de 2017.

*R. f. x*



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

decir, se pretende detectar una real distribución de dividendos a favor del socio o accionista encubierta por un crédito aparente.

Que teniendo en cuenta lo afirmado, corresponde analizar si la referida presunción de dividendos es aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior, como es el caso de la recurrente.

Que como se mencionó anteriormente, este Tribunal ha señalado que en mérito a la ficción legal prevista en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable a las sucursales en el país de entidades constituidas en el exterior y en el supuesto 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 por lo tanto, 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 89º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que dado que en virtud de la aludida ficción legal, regulada en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, ya se determina la totalidad de utilidades distribuibles a favor de la matriz o titular del exterior, no cabe aplicar adicionalmente una presunción de dividendos, como la prevista en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual supone la existencia de utilidades o reservas libres susceptibles de entregarse.

Que en ese sentido, la presunción de dividendos establecida en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no es aplicable a las sucursales en el país de empresas no domiciliadas, toda vez que para el supuesto de distribución de utilidades a favor de la casa matriz o titular del exterior, se ha previsto un tratamiento tributario específico, la ficción legal regulada en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56º de la citada ley, la cual no admite la aplicación de presunciones adicionales.

Que en consecuencia, en el presente caso no resulta aplicable la presunción de dividendos a que se refiere el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, por lo que corresponde dejar sin efecto la presunción de dividendos y revocar la apelada en este extremo.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás cuestionamientos planteados por la recurrente en relación con el reparo examinado.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que por otro lado, en relación con los pagos efectuados, el artículo 31º del Código Tributario establece que el deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el período por el cual realiza el pago, y cuando el deudor tributario no realice dicha indicación, el pago parcial que corresponda a varios tributos o multas del mismo período se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. Si existiesen deudas de diferente vencimiento, el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria.

Que de autos se aprecia que la recurrente efectuó dos (2) pagos por concepto del Impuesto a la Renta sobre dividendos, el importe de S/. 525 000,00 con oportunidad de la presentación del Formulario PDT 617 Nº 300011393 de 27 de setiembre de 2012 y el importe de S/. 324 518,00 mediante la Boleta de Pago 1662 Nº 300118233 de la misma fecha (folios 250 y 251). En ambos documentos se consignó como período tributario "setiembre de 2012"; sin embargo, por las razones expuestas precedentemente, debe entenderse que el período es "marzo de 2012".

Que aun cuando la recurrente efectuó una errónea liquidación del Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos correspondiente a marzo de 2012<sup>16</sup>, lo cierto es que ha efectuado pagos por el tributo y período bajo examen, los cuales no han sido imputados de acuerdo con lo señalado en la resolución apelada; por lo tanto, corresponde que la Administración verifique que éstos no hayan sido objeto de devolución o compensación, en cuyo caso procederá a su imputación a la deuda materia de autos, considerando el impuesto que resulte de la reliquidación que deberá efectuar conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Que respecto a la supuesta violación del principio de no confiscatoriedad o del principio de igualdad recogidos en el artículo 74º de la Constitución Política del Perú, debe indicarse que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente Nº 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos -como el Tribunal Fiscal- a realizar el control difuso, por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado.

## **Multa**

Que la Resolución de Multa Nº 012-002-0029221 fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, debido a que la recurrente no presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta sobre distribución de dividendos correspondiente al período marzo de 2012, dentro del plazo establecido, indicándose como fecha de infracción al 28 de marzo de 2012 y una multa equivalente a la Unidad Impositiva Tributaria (S/. 3 650,00) más intereses (folios 424 y 425).

Que el primer párrafo del artículo 76º de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley Nº 29645<sup>17</sup>, dispone 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 54º y 56º de esta ley, según sea el caso.

<sup>16</sup> En el escrito de respuesta del Requerimiento Nº 0122160001986 (folios 272 y 523/reverso), la recurrente detalló la liquidación del Impuesto a la Renta sobre dividendos relacionados a los ejercicios 2008 a 2011, señalando que los dos (2) pagos realizados el 27 de setiembre de 2012, que suman un total de S/. 849 518,00, corresponden al impuesto que grava el remanente de las utilidades del ejercicio 2008 y las utilidades acumuladas hasta el ejercicio 2011 inclusive.

<sup>17</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2011.

*M. Q. P. X*



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que de acuerdo con el artículo 165º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la infracción se determina en forma objetiva y es sancionada administrativamente con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 176º del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del código aludido, modificada por el Decreto Legislativo N° 981<sup>18</sup>, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, a la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario le corresponde una multa equivalente a la Unidad Impositiva Tributaria (UIT).

Que el artículo 88º del anotado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, señala que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Que por su parte, el artículo 4º de la Resolución de Superintendencia N° 100-97/SUNAT, dispone que los deudores tributarios deberán efectuar la declaración de los conceptos a que se refiere el Anexo 1 de la citada resolución, respecto a los tributos a los que se encuentren afectos, mediante la presentación de una declaración – pago por cada período tributario. El Anexo 1 comprende, entre otros conceptos, al Impuesto a la Renta de No Domiciliados – Retenciones.

Que mediante la Resolución de Superintendencia N° 143-2000/SUNAT, que estableció disposiciones para la declaración y pago de diversas obligaciones tributarias mediante Programas de Declaración Telemática (PDT), se aprobó el PDT Otras Retenciones – Formulario Virtual N° 617, que de acuerdo con el inciso e) del artículo 1º, se emplea para cumplir con la declaración y pago de las retenciones del Impuesto a la Renta a contribuyentes no domiciliados, entre otros conceptos, siendo que posteriormente se incorporó en el referido PDT 617 el concepto “Retenciones - Dividendos”.

Que de otro lado, mediante la Resolución de Superintendencia N° 003-2012/SUNAT se dispuso como fecha de vencimiento para la presentación de las declaraciones por obligaciones tributarias correspondientes al período marzo de 2012, al 12 de abril de 2012, para aquellos deudores tributarios cuyo último dígito de RUC fuera el 1, como es el caso de la recurrente.

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

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

<sup>18</sup> Vigente desde el 1 de abril de 2007.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Que de autos se aprecia que en el Resultado del Requerimiento N° 0122160001097, se dejó constancia que la recurrente se encontraba omisa a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta que grava la distribución de dividendos correspondiente al período marzo de 2012 (folio 362); y en ese sentido, mediante el Requerimiento N° 0122160001986 se le reiteró presentar tal declaración, siendo que al cierre de dicho requerimiento se comunicó a la recurrente que toda vez que no había cumplido con ello, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario (folios 334 y 344).

Que atendiendo a lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08161-3-2017 previamente citada, se tiene que la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta sobre distribución de dividendos correspondiente al período marzo de 2012, el 27 de setiembre de 2012, mediante el Formulario PDT 617 N° 300011393<sup>19</sup>.

Que por lo tanto, se verifica que la recurrente presentó la mencionada declaración tributaria con posterioridad al plazo otorgado para las obligaciones del período marzo de 2012, establecido por la Resolución de Superintendencia N° 003-2012/SUNAT (el plazo vencía el 12 de abril de 2012), lo que acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

Que respecto a la determinación de la sanción, se aprecia que se ha impuesto una multa equivalente a la UIT, lo que se encuentra conforme con lo dispuesto en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario; no obstante, se advierte que la Administración consideró que la citada infracción se configuró el 28 de marzo de 2012, lo que evidencia un error, pues el plazo para presentar la declaración tributaria bajo examen venció el 12 de abril del mismo año, por lo que a partir de esta fecha deben computarse los intereses moratorios respectivos; y en ese sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo a efectos que la Administración reliquide la deuda contenida en la resolución de multa.

Que en cuanto al criterio vertido en la Resolución N° 06942-1-2002, invocado por la recurrente, debe indicarse que en aquella resolución se analizaron las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177°, el numeral 1 del artículo 178° y el numeral 3 del artículo 176° del Código Tributario; y el supuesto estaba referido a intereses y regalías adeudados a sujetos no domiciliados y contabilizados como gasto, habiéndose formulado observaciones al amparo del segundo párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta; por consiguiente, dicho criterio no resulta aplicable al presente caso que alude a una infracción distinta (prevista en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario) y se refiere al supuesto regulado en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la citada ley.

Que finalmente, se desestima lo argumentado por la recurrente en el sentido que la fiscalización sería nula, puesto que según se verifica de autos, la Administración ha llevado a cabo la fiscalización de conformidad con el procedimiento legal establecido, debiendo destacarse que se comunicó a la recurrente el carácter parcial de la misma y los aspectos materia de revisión, es decir, que se fiscalizaba el Impuesto a la Renta sobre dividendos en el supuesto de distribución de utilidades de sucursal u otro establecimiento permanente en el país de persona jurídica no domiciliada, a favor de esta última (folios 368 y 376), lo que también fue consignado en los valores impugnados (folios 423 y 425), conforme con lo dispuesto en los artículos 61° y 77° del Código Tributario.

<sup>19</sup> Pese a que la obligación tributaria nació el 28 de marzo de 2012, fecha en que venció el plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.



# Tribunal Fiscal

Nº 09515-3-2017

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140013387 de 30 de mayo de 2017, en el extremo de la presunción de dividendos regulada en el inciso f) del artículo 24º-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y el cálculo de los intereses de la multa; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución.

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



CASALINO MANNARELLI  
VOCAL PRESIDENTA



QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL



SARMIENTO DÍAZ  
VOCAL



Barrera Vásquez  
Secretaria Relatora  
CM/BV/FC/ra