



Firmado Digitalmente por
HARO ROMERO Jennifer FAU
20131370645 soft
Fecha: 20/01/2023 18:37:01
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 00444-11-2023

EXPEDIENTE N° : 7648-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 17 de enero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 8 de julio de 2021, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos correspondiente al periodo agosto de 2017, y la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que debe declararse la nulidad del procedimiento de fiscalización parcial debido a que la Administración no señaló con precisión qué elemento de la obligación tributaria sería materia de revisión.

Que sostiene que las sucursales de empresas no domiciliadas no son entidades independientes a su casa matriz y, por ende, no corresponde que la Administración aplique un tratamiento tributario que resulta discriminatorio en comparación al que rige para las sucursales de empresas domiciliadas en el Perú.

Que añade que no existió ninguna remesa o acuerdo de distribución de dividendos a favor de su casa matriz, por lo que exigir el pago del Impuesto a la Renta bajo tales circunstancias atenta contra los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad e igualdad tributaria.

Que afirma que la Administración no ha seguido el procedimiento establecido en el artículo 64° del Código Tributario para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, advirtiendo además que la Administración pretende que el cálculo del Impuesto a la Renta se efectúe sobre la base de una utilidad que no necesariamente se encontró a su disposición.

Que con relación a la multa por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario indica que debe ser dejada sin efecto debido a que no existió ninguna disposición de dinero en beneficio de un tercero para efectos de practicar la retención correspondiente.

Que la Administración señala que en virtud de lo consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la recurrente distribuyó utilidades a su matriz (contribuyente no domiciliado), correspondiéndole a esta última el pago del Impuesto a la Renta por su renta de fuente peruana, siendo que la recurrente se encontraba en la obligación de efectuar la cancelación del mismo vía retención; no obstante, aquélla no cumplió con efectuar el pago correspondiente.

Que en el caso materia de autos, la controversia consiste en determinar si los valores emitidos por la Administración se encuentran arreglados a ley.

Que de autos se tiene que con Carta N° _____ (foja 81) y Requerimiento N° _____ (fojas 69 a 71), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización



Firmado Digitalmente por
EZETA CARPIO Sergio Pio
Victor FAU 20131370645
soft
Fecha: 20/01/2023 12:28:30
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FUENTES BORDA Jesus
Edwin FAU 20131370645
soft
Fecha: 20/01/2023 12:21:38
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 20/01/2023
18:04:32 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 00444-11-2023

parcial del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos¹, siendo que como resultado de dicha fiscalización emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 220 a 224), por Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de agosto de 2017 por el importe de S/ 117 087,00 más intereses, sustentándose en el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, y la Resolución de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario (fojas 216 a 218), por la suma de S/ 58 543,00 más intereses.

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

Que el inciso e) del artículo 7° de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que se consideran domiciliadas en el país, entre otros, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Que el artículo 14° de la citada ley dispone que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas, añadiendo que, para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, se considerarán personas jurídicas, entre otros, a las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana (inciso f), y a las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior (inciso h).

Que el inciso d) del artículo 9° de la anotada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1120, 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 como 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, patrimonio fideicometido o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite se encuentre constituido o establecido 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 a las utilidades que las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley distribuyan entre sus socios, asociados, titulares, o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, salvo mediante títulos de propia emisión representativos del capital.

Que el artículo 24-B° de la referida ley señala que los dividendos y otras formas de distribución de utilidades estarán sujetos a las retenciones previstas en los artículos 73-A° y 76°, en los casos y forma que en los aludidos artículos se determina.

Que el primer párrafo del artículo 76° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1120, 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

¹ Teniendo como elemento del tributo a fiscalizar: dividendo u otra forma de distribución de utilidades de sucursales u otro tipo de establecimiento permanente a personas jurídicas no domiciliadas, y como aspecto del elemento a fiscalizar el cálculo de la base a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 00444-11-2023

plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, según sea el caso.

Que el primer párrafo del inciso e) del artículo 56° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1261, aplicable al ejercicio 2017, a que se refiere el caso de autos, disponía que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinaría 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 del Impuesto a la Renta².

Que asimismo, el segundo párrafo del referido inciso e) señala que en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas se entenderán distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, considerándose como monto de la distribución, la renta disponible a favor del titular del exterior; agrega esta norma que la base de cálculo comprende la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente incrementada por los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° _____ 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, y que si bien es cierto que desde el punto de vista del derecho comercial, la sucursal carece de personería jurídica independiente a su matriz, ello no impide que para efectos tributarios se les considere como sujetos independientes.

Que asimismo, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° _____, que el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una regulación especial mediante la cual las utilidades se entienden distribuidas a favor del titular del exterior en la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, y que se considera como monto sujeto a 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 se hubiesen generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme con el artículo 55° de la citada ley.

Que en esa línea, en la Resolución N° _____ 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 tanto la oportunidad en que se entienden distribuidas tales utilidades y el monto sujeto a distribución, siendo que en base al referido pronunciamiento se descarta que la determinación del referido impuesto deba ser efectuada siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 64° del Código Tributario.

Que en base a las normas citadas y criterios jurisprudenciales expuestos, este Colegiado en la Resolución N° _____ sostuvo que: *“en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas, para efecto de la distribución de dividendos o utilidades en favor del titular del exterior, la base de cálculo del Impuesto a la Renta para dicha distribución corresponde a la renta neta del ejercicio de la sucursal, a la cual se le debe adicionar los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, generados en el ejercicio, menos el monto del Impuesto a la Renta pagado por dicha sucursal o establecimiento. En tal sentido, no corresponde que se considere como base de cálculo de los citados dividendos a la utilidad contable sino al resultado tributario (...)”*.

Que en ese orden de ideas se colige que la determinación de la base de cálculo debe efectuarse siguiendo el procedimiento legalmente previsto en el citado inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta,

² Para el ejercicio 2016, la tasa aplicable fue de 6.8%, en virtud a lo establecido en la Ley N° 30296.



Tribunal Fiscal

N° 00444-11-2023

siendo que el referido impuesto se calcula sobre la base del resultado tributario y no sobre la base de la utilidad contable o financiera que hubiese determinado la sucursal.

Que en el caso de autos, con Requerimiento N° (fojas 69 a 71), la Administración comunicó a la recurrente que no cumplió con efectuar el pago de la totalidad del Impuesto a la Renta sobre los dividendos correspondientes al período agosto de 2017, detectando una omisión de S/ 117 087,00, de acuerdo al siguiente detalle:

Determinación de la base de cálculo (a + b + c - d)		
Concepto	Importe	
(a) Renta neta del ejercicio	Casilla 106	2 391 475,00
(b) Dividendos	Casilla 551	-
(c) Intereses exonerados	Casilla 552	-
(d) Impuesto a la Renta determinado	Casilla 113	669 613,00
Base de cálculo		1 721 862,00
Determinación del Impuesto a la Renta sobre los dividendos		
Base de cálculo		1 721 862,00
Impuesto a la Renta sobre dividendos (aplicando tasa de 6.8%)		117 087,00
Impuesto a la Renta pagado (Form. 1662, 1663, 0617)		-
Omisión		117 087,00

Que ahora bien, según se detalla en el referido cuadro y en base a la información consignada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 presentada por la recurrente, se observa que para determinar la base de cálculo de la utilidades que se debían entender distribuidas por la recurrente a su matriz, la Administración consideró una renta neta de S/ 2 391 475,00³, monto al que descontó el importe de S/ 669 613,00 declarado por la recurrente en la casilla 113 como "Impuesto a la Renta", determinando como base de cálculo de las citadas utilidades la suma de S/ 1 721 862,00, al que aplicó la tasa de 6.8 %, obteniendo como impuesto por dividendos el monto de S/ 117 087,00, el cual no fue cancelado, detectándose así una omisión al pago de dicho impuesto.

Que estando a las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, en el caso de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas, para efecto de la distribución de dividendos o utilidades en favor del titular del exterior, no corresponde que se considere como base de cálculo de los citados dividendos la utilidad contable sino el resultado tributario, el que se obtiene de efectuar adiciones y deducciones a la utilidad contable, y al que posteriormente se le descuenta el pago por el Impuesto a la Renta, coligiéndose así que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley en cuanto al monto de la base imponible considerada.

Que sin embargo, en lo que concierne a la alícuota aplicada por la Administración de 6.8%, debe indicarse que en el caso de autos no correspondía utilizar dicho porcentaje, fijado en la modificación del primer párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Ley N° 30296, aplicable hasta el ejercicio 2016, según se ha mencionado, sino que procedía aplicar la alícuota de 5%, de acuerdo con la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1261, norma vigente en el momento que nació la obligación tributaria (15 de agosto de 2017); en consecuencia, corresponde revocar en parte la resolución apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide el monto de la deuda tributaria vinculada al tributo aplicable a los dividendos, considerando la tasa de 5%, según se ha explicado.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el cobro de los valores impugnados atenta contra los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad e igualdad tributaria es menester destacar que este Tribunal no tiene facultades para emitir pronunciamiento al respecto, ya que el Tribunal

³ Dicho resultado se obtuvo a partir de la utilidad contable de S/ 2 377 105,00, importe que fue consignado por la recurrente en la casilla 100 de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, presentada con Formulario PDT 704 N° 750569218 de 15 de agosto de 2017 (fojas 53 a 55), la cual fue ajustada considerando las adiciones y deducciones declaradas en las casillas 103 y 105 de la referida declaración jurada.



Tribunal Fiscal

N° 00444-11-2023

Constitucional, mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° conforme con el cual se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.

Que asimismo, no se advierte en autos que exista algún vicio que amerite declarar la nulidad del procedimiento de fiscalización parcial, siendo oportuno señalar que de la revisión de la Carta N° (foja 81) se aprecia que el referido procedimiento de fiscalización sí señaló como elemento del tributo a fiscalizar los dividendos u otra forma de distribución de utilidades de sucursales u otro tipo de establecimiento permanente a personas jurídicas no domiciliadas, y como aspecto del elemento a fiscalizar al cálculo de la base a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde desestimar los argumentos expuestos en sentido contrario.

Resolución de Multa N°

Que la mencionada resolución de multa (fojas 216 a 218) ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, por no efectuarse las retenciones por el Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de una sucursal o establecimiento permanente de persona jurídica no domiciliada en el país.

Que conforme con el numeral 13 del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que de lo actuado se desprende que la Administración sustenta la comisión de la infracción materia de análisis en que de acuerdo con el inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, para las sucursales de personas jurídicas no domiciliadas se entienden distribuidas las utilidades en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, y por ende, en dicha fecha nace la obligación de retener el porcentaje respectivo sobre la renta disponible a favor del titular del exterior.

Que en relación con el significado de retención, este Tribunal en la Resolución N° 05015-2-2003, hace mención a la definición formulada por Héctor Villegas, cuando refiriéndose al instituto de la retención en la fuente, señala que retener significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto del tributo; asimismo, señala Villegas que el elemento común que caracteriza a los agentes de retención es que quien debe retener se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibirlo y que tiene por consiguiente la posibilidad material de detraer la parte que corresponda al fisco en concepto de tributo⁴.

Que por tanto, lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° entre otras, que para efecto de la comisión de la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, debe tenerse en consideración la fecha en que se realizó el pago, toda vez que la obligación de retener el tributo nace con ocasión del pago o puesta a disposición de la retribución.

⁴ En Análisis Tributario Vol. XV N° 171, abril 2002.



Tribunal Fiscal

Nº 00444-11-2023

Que en esta misma línea, en la Resolución N° _____ este Tribunal señaló que la obligación de abonar un importe equivalente a la retención no supone la obligación de efectuar retención alguna, en tanto no se hubiera efectuado el pago al no domiciliado, ya que se trata de obligaciones distintas, por un lado, la de abonar un monto equivalente a la retención y, por otro, la de efectuar la retención.

Que en el presente caso, se aprecia que a efectos de determinar la comisión de la infracción analizada, la Administración se ha basado en la fecha de vencimiento del plazo para la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y no ha tomado en cuenta la fecha efectiva de pago, por lo que en el caso de autos no se ha acreditado la configuración de la mencionada infracción conforme con los criterios citados, en consecuencia, procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la resolución de multa impugnada⁵.

Que estando al sentido de fallo en el extremo referido a la resolución de multa impugnada, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los alegatos de la recurrente, dejándose a salvo su derecho a solicitar la devolución del importe pagado por concepto de dicha multa.

Que el informe oral se llevó a cabo con la sola presencia del representante de la Administración, según constancia que obra en autos (foja 240).

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Ramírez Mío, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 8 de julio de 2021, en el extremo de la Resolución de Multa N° _____ y **DEJAR SIN EFECTO** la citada resolución de multa.
2. **REVOCAR EN PARTE** la Resolución de Intendencia N° _____ de 8 de julio de 2021, en el extremo de la Resolución de Determinación N° _____ a fin que la Administración la reliquide de acuerdo con lo expresado en la presente resolución.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

Haro Romero
Secretaria Relatora (e)
EC/HR/PI/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente

⁵ Similar pronunciamiento se ha emitido en la Resolución N° _____