



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GONZALEZ PONCE Manuel
Enrique FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/02/2024
14:37:35 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 01507-4-2024

EXPEDIENTE N° : 13657-2023
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 16 de febrero de 2024

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° contra la Resolución N° de 27 de abril de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° , girada por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que para aplicar la tasa adicional se requiere que las sumas que resulten gravadas con el Impuesto a la Renta de tercera categoría no sean susceptibles de posterior control tributario, lo que implica que no se conozca el destino de las operaciones; en tanto que si ocurre lo contrario, esto es, se compruebe su destino, no procederá su aplicación, pues se habrá evidenciado que no se benefició a los accionistas o socios.

Que anota que a nivel jurisprudencial se ha establecido que para la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta por ajustes por precios de transferencia, corresponde que la Administración acredite que existan sumas que no sean susceptibles de posterior control tributario; y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03049-4-2019, 01554-3-2019, 01557-3-2019, 01712-3-2019, 01889-3-2019, 01890-3-2019, 01892-3-2019 y 00358-4-2019.

Que por su parte, la Administración señala que, en aplicación de las normas sobre precios de transferencia, efectuó un ajuste al valor de mercado de las compras efectuadas por la recurrente a su vinculada por S/ 9 198 626,00; determinando así una mayor rentabilidad que la declarada, lo que evidencia una distribución indirecta de utilidades susceptibles de haber beneficiado a los accionistas o en general a socios de la recurrente.

Que indica que el reparo se origina por un ajuste a valor de mercado de las compras efectuadas por la recurrente a una entidad vinculada, determinándose así una mayor rentabilidad que la declarada por aquella, situación que evidencia una distribución indirecta de utilidades susceptible de haber beneficiado a sus accionistas y, en consecuencia, a la corporación global no domiciliada de la que es parte, debido a que en el caso de las empresas vinculadas el beneficio siempre recaerá en el propietario indirecto de todo el grupo, por lo que corresponde la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta al vincularse a una disposición indirecta no susceptible de dicho control posterior, de conformidad con el artículo 13-B y el inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sostiene que cuando se está ante operaciones de una empresa con sus partes vinculadas y estas dan lugar a un ajuste por precios de transferencia, el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado pudo haber beneficiado a los accionistas de la recurrente, al margen de si benefició o no a sus partes vinculadas y de si la parte vinculada es accionista o no de la recurrente, por lo tanto, califican como dividendos, de conformidad con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su reglamento. Cita la Resolución N° 02742-7-2010.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 26/02/2024 08:35:09
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 26/02/2024 10:03:26
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 26/02/2024 09:55:54 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 01507-4-2024

Que anota que en cuanto al cumplimiento del requisito referido a la imposibilidad de posterior control tributario, en los casos de aplicación de normas de precios de transferencia, tal requisito se cumple debido a que si bien es posible conocer a las contrapartes con las que la recurrente realizó las operaciones observadas, no son susceptibles de posterior control tributario al encontrarse fuera del territorio nacional, es decir, en jurisdicciones fuera del alcance de su acción, y al no tener facultades de fiscalización de tales sujetos, no tiene posibilidad de revisar y analizar su contabilidad o el tratamiento tributario que haya aplicado a sus operaciones.

Que refiere que el ajuste primario por aplicación de las normas de precios de transferencia tiene únicamente efectos tributarios, es decir, que no se verá reflejado en la contabilidad del contribuyente, sino que dicho monto no formará parte de la utilidad contable materia de distribución de dividendos, no pudiendo ser materia de un control posterior, máxime si se trata de operaciones efectuadas con no domiciliados.

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____, de fojas 221, 222 y 226, la Administración inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización parcial por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016¹, y como consecuencia de dicho procedimiento, la Administración efectuó el reparo de "Ajuste en el costo por importación de mercadería por precios de transferencia" por el importe de S/ 9 198 626,00, motivo por el cual emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016, de fojas 17 a 20 y 22 a 24.

Que como se advierte del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° _____, de foja 22, materia de impugnación, la Administración procedió a aplicar la tasa adicional sobre el importe de S/ 9 198 626,00, el cual proviene del reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por "Ajuste en el costo por importación de mercadería por precios de transferencia"; consignando como base legal el segundo párrafo del artículo 55 y el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su Reglamento.

Que al respecto, el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, dispone que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de la mencionada ley.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el artículo 13-B del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, indica que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la aludida ley, constituyen gastos que significan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la anotada ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado

¹ Siendo el elemento a fiscalizar el valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas y/o con países o territorios de baja o nula imposición, y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar a todos los aspectos.



Tribunal Fiscal

N° 01507-4-2024

fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que la Tasa Adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, que no se les hubiera retenido el 4,1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que asimismo, en reiteradas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 15452-1-2011 y 19069-10-2013, entre otras, se ha establecido que los dividendos presuntos suponen el reparto indirecto de utilidades desde un sujeto de derecho (la persona jurídica) hacia otro (los accionistas, socios u otros).

Que igualmente, en la Resolución N° 11932-1-2019 se ha señalado que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia, no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con lo previsto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo suficiente la mera invocación del inciso c) del artículo 109 del reglamento de dicha ley.

Que de lo expuesto, se tiene que no todo reparo que incida en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría es susceptible de gravamen con la referida Tasa Adicional, toda vez que esta solo es aplicable para aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario.

Que como se advierte del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° , de foja 22, la Administración aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta al haberse efectuado ajuste por precios de transferencia; señalando en tal anexo lo siguiente: *"Se emite la presente Resolución de Determinación respecto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría – Tasa Adicional (4,1%) correspondiente al ejercicio gravable 2016 al determinarse reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta, los cuales constituyen dividendos presuntos afectos a la Tasa Adicional del 4,1%".*

Que adicionalmente, considera como motivos determinantes del reparo la aplicación del segundo párrafo del artículo 55 y el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y lo dispuesto en el artículo 13-B del reglamento de la citada ley.

Que resulta pertinente mencionar que la Administración sustenta su acotación, entre otros, en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 27 a 29 y 55, en el que señala lo siguiente:

*"(...) si bien **es posible conocer la contraparte con la cual el contribuyente habría realizado las operaciones observadas**, estas no son susceptibles de control, toda vez que tal contraparte se encuentra fuera del país, es decir, en una **jurisdicción ubicada fuera del alcance la Administración Tributaria Peruana**. Por tal motivo, al no existir facultades de fiscalización respecto de tales sujetos, no hay posibilidad de revisar y analizar la contabilidad o tratamiento tributario que estos han dado a dichas operaciones. Es decir, la Administración Tributaria no tiene potestades habilitadas para controlar, determinar y cobrarle deuda tributaria a un no domiciliado, en consecuencia, no se encuentra sujeto a un posterior control tributario". (el resaltado es nuestro).*

Que sobre el particular se debe indicar que conforme a las disposiciones glosadas² constituyen gastos que suponen una disposición indirecta de renta aquellos que concurrentemente cumplan con ser susceptibles de haber beneficiado, entre otros, a los accionistas y no ser susceptibles de posterior control tributario, debiéndose tener en cuenta que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 10898-9-2019 *"(...) que el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia se efectúa sobre la base de una evaluación de una operación entre partes vinculadas, a partir de la cual es posible conocer, entre otros, los sujetos intervinientes en la operación, la naturaleza del mismo, las prestaciones y su valor"*, lo que descarta la imposibilidad de un control posterior.

² Artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 01507-4-2024

Que asimismo, la Administración ha identificado con claridad el destino de los desembolsos efectuados por la recurrente, siendo este el pago de las importaciones de mercaderías realizadas a su vinculada, habiendo identificado, además, la naturaleza de las transacciones, su valor y las prestaciones a cargo de las partes (compra de Nitrato de Amonio a de Chile), conforme se aprecia de lo señalado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° , de fojas 145 y 146, careciendo de objeto el alegado control tributario posterior de la referida empresa ubicada en una jurisdicción fuera del alcance de la Administración Tributaria peruana, toda vez que si bien de acuerdo a lo dispuesto por el tercer párrafo del literal c) del artículo 32 – A de la Ley del Impuesto a la Renta, el ajuste a valor de mercado — por aplicación de las normas de precios de transferencia— asignado por la Administración o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, tratándose de sujetos no domiciliados, dicho ajuste sólo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país, constituyendo renta de fuente peruana las producidas, entre otros, por bienes, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando estos están situados físicamente en el país, a tenor de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no ocurre en el caso de autos con las importaciones de nitrato de amonio realizadas por la recurrente de su vinculada del exterior.

Que desestimada la imposibilidad de un control tributario posterior, resulta infructuoso pronunciarse acerca del susceptible beneficio en favor de los accionistas.

Que no habiendo la Administración sustentado debidamente la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto el valor emitido³.

Que con relación a lo alegado por la Administración en el sentido que el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado pudo haber beneficiado a los accionistas de la recurrente, al margen de si benefició o no a sus partes vinculadas y de si la parte vinculada es accionista o no de la recurrente, por lo tanto, califican como dividendos, de conformidad con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su reglamento; corresponde indicar que lo dispuesto por el inciso d) del artículo 109 del citado reglamento⁴ no supone una aplicación automática de la tasa adicional prevista en el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino que se remite a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la referida ley, la que entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, entendiéndose por “disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario” aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado, entre otros, a los accionistas de las personas jurídicas, por lo que resulta necesario sustentar la procedencia de la mencionada tasa adicional⁵.

Que en relación con el criterio citado por la Administración contenido en la Resolución N° 02742-7-2010, como sustento para gravar con la tasa adicional del Impuesto a la Renta a la recurrente; cabe indicar que la misma no resulta aplicable al presente caso, toda vez que no está referida a un supuesto de atribución de dividendos presuntos por reparos efectuados por la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que en cuanto a que el ajuste primario por aplicación de las normas de precios de transferencia únicamente tiene efectos tributarios, dado que no se verá reflejado en la contabilidad del contribuyente y no podrá ser materia de un control posterior, máxime si se trata de operaciones efectuadas con no domiciliados; debe reiterarse que el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia se efectúa sobre la base de una evaluación de una operación entre partes vinculadas, a partir de la cual es posible conocer, entre otros, los sujetos intervinientes en la operación, la naturaleza del mismo, las prestaciones y su valor y que el ajuste a valor de mercado —por aplicación de las normas de precios de transferencia— tratándose de

³ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 00656-1-2022 y 08033-3-2022.

⁴ El inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, señala que para la aplicación de los ajustes a que se refiere el inciso c) del artículo 32-A de la ley, en lo concerniente al ajuste secundario, se tendrá en cuenta que como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la ley, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

⁵ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 08586-4-2022.



Tribunal Fiscal

N° 01507-4-2024

sujetos no domiciliados sólo procederá respecto de transacciones que generen rentas gravadas en el Perú y/o deducciones para la determinación de su impuesto en el país.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Sánchez Gómez.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° de 27 de abril de 2023 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° .

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator
SG/CHP/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente