



Firmado Digitalmente por
MENDOZA MELGAR, Cesar
Arturo FAU 20131370645
soft
Fecha: 18/12/2024
19:32:21 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 11541-11-2024

EXPEDIENTE N° : 15338-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDECENCIA : Piura
FECHA : Lima, 12 de diciembre de 2024

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 3 de mayo de 2018, 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 la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que no ha efectuado ningún desembolso cuyo destino no pueda ser demostrado para propósitos tributarios ni ha obtenido ingresos no declarados ante la Administración que representen una distribución indirecta de renta a favor de sus accionistas, por lo que no se cumple con el supuesto normado en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que el hecho de haber ajustado sus transacciones a valor de mercado no implica la existencia de una suma o entrega en especie que hubiese beneficiado a sus accionistas ni evidencia que obtuvo algún ingreso sobre el que se hubiese establecido una disposición indirecta de rentas no susceptible de control tributario.

Que menciona que el ajuste secundario practicado por la Administración se sustenta en una errónea aplicación de lo previsto en el inciso c) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta debido a que no es viable aplicar una presunción sobre la base de otra presunción.

Que indica que la imputación de dividendos presuntos sobre la base de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta vulnera el principio de reserva de ley debido a que dicha disposición reglamentaria excede las disposiciones previstas en el artículo 32-A de la citada Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la Administración señala que tras haber efectuado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, como consecuencia de los ajustes practicados en aplicación de las normas de precios de transferencia y por haber detectado ventas omitidas vinculadas a la no facturación de servicios logísticos, correspondía aplicar la Tasa Adicional de 4,1% por la imputación de dividendos presuntos, 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 mediante Carta N° (foja 993) y Requerimiento N° (fojas 991 y 992), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2013 y 2014, siendo que como resultado de dicho procedimiento de fiscalización se emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 2186 a 2194) por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013.



EZETA CARPIO Sergio Pío
Victor FAU 20131370645 soft
Fecha: 18/12/2024 16:17:31
Motivo: Soy el autor del
documento



FUENTES BORDA Jesus
Edwin FAU 20131370645 soft
Fecha: 18/12/2024 16:31:20
Motivo: Soy el autor del
documento



DIAZ TENORIO Diego Arturo
FAU 20131370645 soft
Fecha: 18/12/2024 17:21:54
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 11541-11-2024

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si dicho valor se encuentra arreglado a ley.

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 01 a la Resolución de Determinación N° (foja 2193) se aprecia que la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% se sustentó en los siguientes reparos:

- (i) Reparos por renta imputada producto de ajustes de precios de transferencia, por los importes de S/ 3 418 683,00 y S/ 679 600,00.
- (ii) Reparos por ventas omitidas por la no facturación de servicios logísticos prestados a su vinculada por el importe de S/ 6 941 424,00.

Que en ese orden de ideas se emitirá pronunciamiento sobre los reparos señalados en el párrafo precedente.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto de dicho impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, 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 gasto e ingresos no declarados, precisándose que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se encontraba regulado en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en dicho párrafo debía 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, incorporado 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 Ley del Impuesto a la Renta.

Que por otro lado, el inciso c) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1124¹, establece que sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes cuando este determine en el país un menor impuesto del que correspondería por aplicación de las normas de precios de transferencia, siendo que la SUNAT podrá ajustar el valor convenido aun cuando no se cumpla con el supuesto anterior, si dicho ajuste incide en la determinación de un mayor impuesto en el país respecto de transacciones con otras partes vinculadas, precisando que a fin de evaluar si el valor convenido determina un menor impuesto, se tomará en cuenta el efecto que, en forma independiente, cada transacción o conjunto de transacciones, según se haya efectuado la evaluación, en forma individual o en conjunto, al momento de aplicar el método respectivo, genera para el Impuesto a la Renta.

Que para la aplicación de los ajustes a que se refiere el inciso c) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo concerniente al ajuste secundario, el inciso d) del artículo 109 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, dispone que como consecuencia del ajuste proveniente

¹ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 23 de julio de 2012 y vigente desde el 1 de enero de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 11541-11-2024

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.

Que de acuerdo con el criterio señalado 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 fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que la tasa adicional de 4,1% 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 N° 15452-1-2011 y 19069-10-2013, entre otras, se ha dejado 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 a modo de ejemplo, en la Resolución N° 08000-3-2017 se ha señalado que no corresponde considerar como dividendos presuntos al ajuste por subvaluación de ventas por aplicación de las reglas de valor de mercado, por cuanto no se puede afirmar que dicho ajuste signifique una disposición indirecta de renta.

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de 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, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12078-3-2015 y 02487-4-2017, entre otras.

Que ahora bien, en primer lugar corresponde indicar que no es materia controvertida en el presente caso evaluar la pertinencia de los reparos formulados por la Administración, como consecuencia de haber efectuado ajustes en aplicación de las normas de precios de transferencia o haber detectado ventas omitidas correspondientes a los servicios de carácter logístico que la recurrente prestó a una de sus empresas vinculadas, sino que corresponde determinar si es que sobre la base de dichos reparos además se debía aplicar la tasa adicional de 4,1% correspondiente a los dividendos presuntos regulados en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

(i) **Reparo por renta imputada por ajustes en materia de precios de transferencia.**

Que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, en aplicación de las normas de precios de transferencia, como consecuencia de haber identificado diferencias entre los ingresos y el costo de ventas de la exportación de banano orgánico que la recurrente efectuó a su empresa vinculada, siendo que sobre la base de dicho reparo imputó además la existencia de dividendos presuntos.

Que asimismo la Administración imputó la existencia de dividendos presuntos por la adición consignada por la recurrente en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 vinculada a la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que mediante el punto 8 del Requerimiento N° (fojas 1895 y 1896), la Administración informó a la recurrente que había identificado diferencias entre los ingresos obtenidos por concepto de venta de banano orgánico y el costo de ventas correspondiente a dicha operación por el importe de S/ 3 418 683,00, conforme a lo detallado en el Anexo N° 02 de dicho requerimiento (fojas 1866 y 1867):



Tribunal Fiscal

Nº 11541-11-2024

	Importe S/
Total costo de ventas por exportación de banano	8 138 540,09
Ventas del ejercicio 2013	4 719 856,83
Diferencia	3 418 683,00

Que se precisó que si bien dicha circunstancia no le había generado beneficios a la recurrente si había ocasionado la obtención de deducciones por parte de su empresa vinculada, por lo que se solicitó que sustente la anotada diferencia, siendo que no desvirtuar dicha inconsistencia se procedería a efectuar la adición correspondiente en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que en ese orden de ideas, a través del punto 11 del citado Requerimiento N° (fojas 1892 y 1893), se indicó a la recurrente que en caso no se sustente dicha observación además se imputarían dividendos presuntos en virtud de lo previsto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en adición a ello, en el punto 12 del Requerimiento N° (fojas 1890 a 1892), la Administración comunicó a la recurrente que correspondía aplicar la tasa de 4,1% por los dividendos presuntos vinculados al ajuste de precios de transferencia consignado por aquella en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por la suma de S/ 679 600,00.

Que mediante escrito de fecha 16 de junio de 2017 (fojas 1669 a 1682), la recurrente señaló que no correspondía aplicar dividendos presuntos sobre la base de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que los ajustes a valor de mercado como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia no conllevaban a la obtención de ingresos reales sino de rentas imputadas, lo que a su vez determina que no nos encontremos frente a una disposición indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario.

Que mediante los puntos 11 y 12 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1827 a 1837), la Administración señaló que imputó dividendos presuntos como consecuencia de los reparos efectuados en aplicación de las normas de precios de transferencia, los cuales determinaron un menor impuesto en el país y beneficiaron de forma indirecta a los socios, accionistas o participacionistas del grupo empresarial del que formaba parte la recurrente.

Que tal como se observa, los dividendos presuntos imputados por la Administración son consecuencia inmediata de los reparos efectuados en aplicación de las normas de precios de transferencia, siendo que tales ajustes provienen de las observaciones detectadas durante la tramitación del procedimiento de fiscalización por el importe de S/ 3 418 683,00 y de lo consignado por la propia recurrente en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 679 600,00².

Que al respecto cabe indicar que lo dispuesto por el inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta 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 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, 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 adicional³.

² Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 presentada a través del Formulario 684 N° (fojas 101 a 103), siendo que en el rubro adiciones (foja 92/reverso) se identifica a la correspondiente al ajuste por la aplicación de las normas de precios de transferencia por el importe de S/ 679 600,00.

³ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 08586-4-2022.



Tribunal Fiscal

N° 11541-11-2024

Que en ese orden de ideas, 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 sean 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", esto es, lo que en modo alguno implica que no se pueda realizar un control posterior.

Que en ese sentido, al tratarse de reparos efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencia y considerando que la Administración al emitir la resolución de determinación impugnada no demostró que en tal supuesto se estuviese ante una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario conforme a lo previsto por la inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que en autos no se encuentra debidamente sustentada la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada en tal extremo.

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

(ii) **Reparo por ventas omitidas por la no facturación de servicios logísticos prestados a su vinculada.**

Que la Administración detectó la existencia de ventas omitidas como consecuencia de la no facturación de servicios logísticos que la recurrente prestó a su empresa vinculada por el importe de S/ 6 941 424,00.

Que la recurrente reconoce que prestó servicios de carácter logístico a una empresa vinculada, no obstante, señala que no se pactó ninguna retribución por dichos servicios y, por ende, la Administración considera que la ausencia de dicho cobro implica la existencia de ventas omitidas.

Que sobre dicho extremo no existe controversia entre lo señalado por la recurrente y la Administración, por lo que el aspecto a dilucidar se circunscribe a determinar si sobre la base de dicho reparo corresponde además imputar la existencia de dividendos presuntos gravados con la Tasa Adicional de 4,1%.

Que mediante el punto 10 del Requerimiento N° (foja 1894), la Administración informó a la recurrente que había detectado ventas omitidas por los servicios logísticos no facturados a su empresa vinculada, precisando que la anotada omisión incluso había sido reconocida por la recurrente durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, en tanto, mediante escrito de fecha 24 de mayo de 2017 (foja 1766), se señaló expresamente que la adición correspondiente a dicho reparo no debía exceder del importe de S/ 6 941 424,00, importe que coincide con lo acotado por la Administración.

Que en ese orden de ideas, a través del punto 11 del Requerimiento N° (fojas 1892 y 1893), se indicó a la recurrente que en caso no se desvirtúe dicha observación se imputarían dividendos presuntos en base a lo previsto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de fecha 16 de junio de 2017 (fojas 1669 a 1682), la recurrente señaló que no correspondía imputar dividendos presuntos debido a que las observaciones planteadas por la Administración no conllevaban a la obtención de ingresos reales sino únicamente de rentas imputadas, lo que, a su vez, evidencia que no nos encontramos frente a una disposición indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 11541-11-2024

Que mediante el punto 11 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1829 a 1837), la Administración señaló que imputó dividendos presuntos como consecuencia de haber detectado ventas omitidas correspondientes a los importes no facturados a su empresa vinculada por la prestación de servicios de carácter logístico.

Que en el caso de autos, la acotación planteada por la Administración no conlleva a la obtención de dividendos presuntos, ya que en realidad no nos encontramos frente a un ingreso real o efectivo que pudiera calificar como una disposición indirecta de una renta no susceptible de control tributario, sino al producto de una incorrecta práctica en la determinación del Impuesto a la Renta⁴.

Que en efecto, el reparo formulado por la Administración no presupone la existencia de ingresos efectivamente obtenidos por la recurrente que hubiesen sido ocultados a la Administración y conlleven a la generación de dividendos presuntos, sino que califica como una renta imputada que se genera a partir de la valorización (asignación de precio) que hubiese correspondido otorgar a los servicios de carácter logístico que aquella prestó a su empresa vinculada.

Que siendo ello así, es menester colegir que en dicho supuesto no se encuentra debidamente sustentada la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada.

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

Que el informe oral se llevó a cabo únicamente con la presencia de la representante de la Administración, tal como se advierte de la constancia que obra en autos (foja 2304).

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Díaz Tenorio, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 3 de mayo de 2018 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N°

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

DÍAZ TENORIO
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
FB/MM/PI/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente

⁴ Criterio similar fue expuesto en la Resolución N° 15935-2-2011