



Tribunal Fiscal

N° 01712-3-2019

EXPEDIENTE N° : 13451-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de febrero de 2019

VISTA las apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] emitida el 28 de agosto de 2018 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° [redacted], girada por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del periodo diciembre de 2012, así como contra la Resolución Multa N° [redacted] emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el ajuste realizado a una transacción a nivel valoración (ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia o ajuste primario) no da lugar necesariamente a la recalificación de la renta como dividendo (ajuste secundario), salvo que se configuren las condiciones previstas sobre la disposición indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario, contempladas en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que menciona que acorde con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, no resulta aplicable la presunción de disposición indirecta de rentas prevista en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando éstas son susceptibles de control tributario, lo cual se verifica respecto de operaciones debidamente contabilizadas, de operaciones sustentadas con documentación suficiente que permite la comprobación de su destino y de operaciones fehacientes.

Que en relación a la resolución de multa impugnada, señala que no incurrió en la infracción de declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que generaron aumentos indebidos de saldos o créditos a favor, por cuanto el tipo infractor se sustenta en un acto o en una omisión pero no en la ficción como resultado de un ajuste primario aplicado al valor convenido en la importación de bienes entre partes vinculadas, por lo que considera que no se cumple con el elemento objetivo del tipo infractor imputado.

Que indica que presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, considerando el reparo por ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia formulado por la Administración.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución de multa impugnada toda vez que la resolución apelada ha modificado el fundamento de la aplicación de la multa pues en el punto II del Anexo de la Resolución de Multa N° [redacted] se indica que la infracción se acreditó con los reparos establecidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0088749 mientras que en la apelada se señala que la infracción quedó acreditada con la declaración rectificatoria presentada el 26 de julio de 2017.

Que la Administración afirma que al haberse efectuado un ajuste en el valor de adquisición de bienes a empresas vinculadas y determinado una mayor renta imponible, por aplicación de las normas de precios de transferencia, se evidencia ingresos no declarados susceptibles de haber beneficiado a los accionistas o en general a socios o asociados de la recurrente, que por disposición expresa de las normas tributarias constituyen una disposición indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario.



Tribunal Fiscal

N° 01712-3-2019

Que indica que la recurrente no presentó medios probatorios que acrediten que el beneficiario del gasto es una persona que no es su accionista, participacionista, titular, socio o asociado, de modo que al ser dichos gastos susceptibles de haber beneficiado a accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados, corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a la resolución de multa impugnada señala que mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria, la recurrente incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, conforme lo indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, con carácter de observancia obligatoria.

Resolución de Determinación N° 1

Que como antecedente, se tiene que la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (folios 2214 y 2215), en el que reparó la base imponible del mencionado impuesto por ajustes efectuados por aplicación de las normas de precios de transferencia, reparo que la recurrente aceptó con la presentación de la declaración jurada rectificatoria y con el pago del tributo omitido el 26 de julio de 2017, como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° (folio 2044/reverso).

Que la Administración precisa que al confirmarse el ajuste primario por precios de transferencia por el importe de S/ 45 758 603,00, se confirmó la disposición indirecta de rentas que beneficia a los accionistas de la recurrente, por lo cual se configuró el ajuste secundario por precios de transferencia.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización la Administración emitió, entre otros, la Resolución de Determinación N° la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del período diciembre de 2012, en cuyo Anexo N° 2 (folio 2295) indicó que al haberse confirmado el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por S/ 45 758 603,00, reparo que fue aceptado por la recurrente con la presentación de la declaración jurada rectificatoria y con el pago respectivo, se confirma también la disposición indirecta de renta que benefició a los accionistas de la recurrente; y con ello se configura el ajuste secundario por precios de transferencia por el importe de S/ 45 758 603,00, gravable con la tasa del 4,1%, resultando un tributo omitido de S/ 1 876 103,00; citando como base legal el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros .

Que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, entre otros, 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, agregando que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, según texto vigente para el caso de autos, establecía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la cual 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. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha del devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquél en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.



Tribunal Fiscal

N° 01712-3-2019

Que por su parte, el artículo el 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF modificado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la citada 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 referida 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 conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, entre otras, la Tasa Adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que por otro lado, debe indicarse que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 13887-4-2014 y 01215-9-2014, que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario.

Que de los actuados se tienen que dentro del procedimiento de fiscalización, la recurrente presentó declaración jurada rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, mediante el Formulario PDT 682 N° 750592120 de 26 de julio de 2017 (folios 2025 a 2028), en el que se incluyó la observación por ajuste de precios de transferencia realizada por la Administración respecto de dicho impuesto y período.

Que en tal sentido, estando al criterio antes citado, al haberse reconocido el ajuste por la aplicación de normas de precios de transferencia mediante la presentación de declaración rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, no procede la aplicación de la Tasa Adicional del referido impuesto, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos señalados por la recurrente a fin de desvirtuar el citado valor.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (folios 2292 y 2293), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012; consignándose que el monto de la misma fue determinado por la diferencia entre el saldo a favor obtenido como resultado de la fiscalización a dicho tributo y ejercicio y el consignado en la declaración jurada original del mismo.

Que en tal sentido, la materia de controversia consiste en analizar si la mencionada resolución de multa ha sido emitida conforme a ley.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, vigente para el caso de autos, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación



Tribunal Fiscal

N° 01712-3-2019

tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que el artículo 77 del aludido código, establece que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1) El deudor tributario, 2) El tributo y el período al que corresponda, 3) La base imponible, 4) La tasa, 5) La cuantía del tributo y sus intereses, 6) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y 7) Los fundamentos y disposiciones que la amparen, agregando que, tratándose de resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del artículo 109 precitado, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que el último párrafo del artículo 150 el Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que de autos se advierte que la Resolución de Multa N° (folios 2292 y 2293) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base del reparo por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, como resultado de la fiscalización dispuesta por la Orden de Fiscalización N° tal como se señala en el referido valor y su anexo.

Que sin embargo, en la resolución apelada (folio 2323), la Administración señala que la recurrente incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario mediante la presentación del Formulario PDT 682 N° 750592120 de 26 de julio de 2017, determinando un menor saldo a favor que el originalmente declarado; lo que implica un cambio del fundamento que sustenta la infracción imputada en la fiscalización.

Que en tal sentido, toda vez que en la apelada la Administración modificó el fundamento de la resolución de multa impugnada, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar nula la apelada en este extremo; y en aplicación del último párrafo del artículo 150 del citado código corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, estableciéndose que la multa no está debidamente sustentada, por lo que corresponde dejar sin efecto el citado valor.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados a fin de dejar sin efecto la multa en cuestión.

Que el informe oral se llevó a cabo con la sola presencia del representante de la recurrente conforme se verifica en la Constancia de Informe Oral N° (folio 2414).



Tribunal Fiscal

N° 01712-3-2019

Con los vocales Ramírez Mío, Barrera Vásquez y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140014325 de 28 de agosto de 2018 en el extremo de la Resolución de Determinación N° y **DEJAR SIN EFECTO** el citado valor.
2. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0150140014325 de 28 de agosto de 2018 en el extremo de la Resolución Multa N° y **DEJAR SIN EFECTO** el citado valor.

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


RAMÍREZ MÍO
VOCAL PRESIDENTE


BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL


TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL


Farfán Castillo
Secretaria Relatora
RM/FC/PG/ra