

INFORME N.º 066-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

En relación con la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas en el país a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta, se consulta lo siguiente:

1. ¿Se considera como monto de la distribución de dividendos presunta, la renta disponible a favor del titular del exterior conforme con los resultados financieros del ejercicio de la sucursal o establecimiento permanente, independientemente de cuáles sean sus resultados tributarios (renta neta imponible o pérdida) o se entiende que la renta disponible y, por lo tanto, la base de cálculo es la renta neta imponible para efecto del Impuesto a la Renta?
2. A efecto de determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de una sucursal o establecimiento permanente, ¿corresponde compensar las pérdidas de ejercicios anteriores que registren estos?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, "la LIR").
- Reglamento de la LIR, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias (en adelante, "el Reglamento").

ANÁLISIS:

1. El segundo párrafo del artículo 6º de la LIR establece que en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Por su parte, el inciso d) de su artículo 9º dispone 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 acredite se encuentre domiciliada en el país⁽¹⁾, o cuando el fondo

¹ De acuerdo con el inciso e) del artículo 7º de la LIR, se consideran domiciliadas en el país, 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.

de inversión, patrimonios fideicometidos o el fiduciario bancario que los distribuya, pague o acredite se encuentren constituidos o establecidos en el país.

Adicionalmente, el artículo 14° de la LIR prevé que son contribuyentes del impuesto, entre otras, las personas jurídicas; considerando como tales, en su inciso h), 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.

Según las normas citadas, las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior son personas jurídicas y contribuyentes del Impuesto a la Renta. Asimismo, se encuentran afectos a este impuesto los no domiciliados en el país por la distribución de 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.

Así pues, si bien una sucursal, agencia u otro tipo de establecimiento permanente es parte de la empresa, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior a la que pertenece -careciendo consecuentemente de personalidad jurídica distinta a esta⁽²⁾-, la LIR ha dispuesto que aquellos se consideren, para sus efectos, personas jurídicas, y, por ende, contribuyentes de dicho impuesto⁽³⁾.

2. De otro lado, según el inciso a) del artículo 24°-A de la LIR, 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 esta 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.

Asimismo, el tercer párrafo de su artículo 24°-B establece 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.

Al respecto, el artículo 73°-A de la misma ley dispone que las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14° que acuerden la distribución de

² Al respecto, Gutiérrez de Grandarilla Grajales señala que *el establecimiento permanente es parte de la casa central y carece de personalidad jurídica y de residencia fiscal distinta de aquélla. A pesar de la cada vez más creciente individualización del mismo, no puede considerarse al establecimiento permanente en sí como sujeto pasivo o contribuyente por impuesto alguno sino que el sujeto pasivo será la casa central, de suerte que el establecimiento permanente actúa exclusivamente como un criterio de atribución de rentas obtenidas por la casa central a una determinada jurisdicción fiscal, la del Estado de localización del establecimiento permanente, que no es su Estado de residencia.*

GUTIÉRREZ DE GRANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. *El concepto tributario de establecimiento permanente*. Editorial Comares, S.L. Granada, 2010. Pág. 11.

³ Como se sabe, en algunos casos el legislador tributario puede optar por establecer conceptos propios para algunas instituciones jurídicas, diferentes a los de otros campos del Derecho.

dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el cuatro coma uno por ciento (4,1%) de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

De otro lado, de acuerdo con el artículo 76° de la LIR, 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 54° y 56° de esta ley.

Así, el inciso e) del artículo 56° de la mencionada ley establece que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 4,1% 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 LIR.

Agrega dicho artículo 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; siendo que 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 distribución de utilidades u otros conceptos disponibles, que hubiese generado en el ejercicio menos el monto del impuesto pagado conforme al artículo anterior⁽⁴⁾.

Por otro lado, el inciso d) del artículo 1° de la LIR prevé que el Impuesto a la Renta grava las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley.

De acuerdo con las normas citadas, en general, las personas jurídicas que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades deben retener a los beneficiarios de estos el 4.1% de dichas rentas; siendo que el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la LIR ha establecido una ficción legal mediante la cual se imputa una renta a las empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a las que pertenezcan las sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el Perú, consistente en que:

- a) Se entenderá distribuidas utilidades de estos a aquellas en la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de tales sucursales o establecimientos permanentes.

⁴ El artículo 55° de la LIR dispone que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.

- b) Se considerará como monto de la distribución: la renta neta de la sucursal u otro tipo de establecimiento permanente, más 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 55° de la LIR.

Cabe indicar que, tal como se ha señalado en el Informe N.° 127-2005-SUNAT/2B0000, la renta neta está constituida por el importe resultante de deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital; en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la LIR⁽⁵⁾.

Además, debe tenerse en cuenta que las normas bajo análisis no han excluido de la aplicación de la referida ficción legal a los casos en que el resultado financiero de las sucursales u otro tipo de establecimiento permanente sea cero o negativo en un determinado ejercicio.

Así pues, conforme a la normativa del Impuesto a la Renta, tratándose de la distribución de dividendos o utilidades que se imputa a las empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior a las que pertenezcan las sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes en el Perú, la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre dicha distribución está compuesta por la renta neta de la sucursal o establecimiento permanente, 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; siendo irrelevante para dicho efecto si los resultados financieros de tales sucursales o establecimientos permanentes sean cero o negativos en el ejercicio.

En consecuencia, la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas en el país a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la LIR está compuesta por la renta neta de dicha sucursal o establecimiento permanente⁽⁶⁾, a la cual se le debe adicionar los ingresos por intereses exonerados y dividendos u otras formas de distribución de utilidades u otros

⁵ Se añade que para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta se parte del monto que se hubiera registrado como utilidad (o pérdida) contable antes del impuesto según los Estados Financieros del contribuyente, por lo que es necesario que se efectúen ajustes a dicho monto para encontrar la renta neta; y que el resultado contable (utilidad o pérdida) antes del impuesto no coincide necesariamente con la renta neta, por lo que se requiere efectuar los ajustes antes mencionados a través de las adiciones y deducciones respectivas.

⁶ Constituida por el importe resultante de deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital; en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la LIR.

Cabe indicar que la “renta neta imponible” es un concepto tributario distinto a la “renta neta”, pues luego de haber determinado esta y con la finalidad de encontrar aquella es que se debe compensar la pérdida tributaria registrada en ejercicios anteriores, si la hubiera (tal como se ha señalado en el Informe N.° 127-2005-SUNAT/2B0000).

conceptos disponibles, generados en el ejercicio, menos el monto del Impuesto a la Renta pagado por dicha sucursal o establecimiento.

3. Respecto a la segunda consulta, cabe indicar que la renta neta a partir de la cual se determina la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos materia de análisis está desvinculada de las pérdidas de ejercicios anteriores, por cuanto esta se determina en función de la renta neta del ejercicio de que se trate, es decir, del resultado tributario compuesto por el resultado económico de ese ejercicio de la sucursal o establecimiento permanente (resultado contable) más las adiciones y deducciones que debieran efectuarse por las discrepancias entre las normas contables y tributarias.

Por lo tanto, para efecto de determinar la base de cálculo del Impuesto a la Renta sobre los dividendos provenientes de una sucursal o establecimiento permanente de personas jurídicas no domiciliadas en el país a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta, no corresponde que se compensen las pérdidas⁽⁷⁾ de ejercicios anteriores que registren dichas sucursales o establecimientos permanentes.

CONCLUSIONES:

En relación con los dividendos provenientes de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas en el país a que se refiere el segundo párrafo del inciso e) del artículo 56° de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. La base de cálculo del Impuesto a la Renta está compuesta por la renta neta de dicha sucursal o establecimiento permanente, 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.
2. Para determinar dicha base de cálculo no corresponde que se compensen las pérdidas de ejercicios anteriores que registren tales sucursales o establecimientos anexos.

Lima, 8 de Mayo de 2014.

Original firmado por
FELIPE EDUARDO IANNAcone SILVA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

rmh
A0338-D14
A0345-D14
IMPUESTO A LA RENTA – Dividendos provenientes de sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes de personas jurídicas no domiciliadas.

⁷ Tributarias.