



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

EXPEDIENTE N° : 2332-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de abril de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° de 27 de noviembre de 2020, emitida por la
Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución
de Determinación N° , emitida por retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados
de diciembre de 2017.

CONSIDERANDO:

Que mediante escrito de apelación y escrito ampliatorio presentados el 24 de diciembre de 2020 y el 30 de
setiembre de 2024, la recurrente planteó pretensión de nulidad respecto del procedimiento de fiscalización,
alegando que no se siguió el procedimiento legalmente establecido, toda vez que este abarcó aspectos no
contemplados en la carta de presentación y los requerimientos emitidos ya que el tributo a fiscalizar era
«Retenciones No Domiciliados», sin embargo, la fiscalización se extendió a la venta de acciones entre dos
sujetos no domiciliados en la cual la recurrente no tenía la condición de agente de retención.

Que mediante escrito de alegatos presentado el 30 de setiembre de 2024, al referirse a tal argumento,
reconoció que la actuación de la Administración no debe acarrear la nulidad del procedimiento, sino que
este Tribunal debe priorizar el pronunciamiento de fondo y revocar el reparo ya que el vicio fue subsanado
mediante la Carta N°

Que indica que el valor emitido es nulo debido a que la Administración modificó la situación jurídica real de
(en adelante,) como titular y vendedor del del total de
participaciones en la recurrente, para señalar que era titular y vendedor del sin aplicar los párrafos
segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, sino que extendió a la
fiscalización de autos las conclusiones de una fiscalización parcial anterior referida a las retenciones por
distribución de dividendos del 2016, en la que concluyó que era titular del del total de
participaciones de la compañía, cuando en realidad era titular del y porque tal recalificación la realizó
dentro de un procedimiento de fiscalización parcial, a pesar que los párrafos segundo al quinto de dicha
norma deben aplicarse en una fiscalización definitiva, según el artículo 62-C del Código Tributario.

Que sostiene que la atribución de responsabilidad solidaria carece de sustento legal, toda vez que la
Administración no determinó la obligación tributaria de de manera previa a que se le atribuya la
condición de responsable solidario.

Que alega que el primer párrafo de la Norma XVI no faculta a la Administración para atribuir responsabilidad
solidaria, para lo cual invoca las Resoluciones N° 07448-2-2003 y 14766-8-2011, que concluyen que no
responde a la calificación de un hecho imponible el atribuir responsabilidad solidaria a determinado sujeto
al calificar como representante legal de facto, por lo que no sería aplicable el criterio de realidad económica
para atribuir la condición de representante legal.

Que los supuestos de responsabilidad solidaria son taxativos y deben interpretarse de forma restrictiva, de
modo que el 10% de participación en el capital, al que se refiere el supuesto del numeral 1 del artículo 39-





Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

F del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, está referido a la participación en el capital social al que se refiere las normas societarias, mas no puede aplicarse dicho supuesto de forma análoga sobre las conclusiones de otra fiscalización.

Que los artículos 68 de la Ley del Impuesto a la Renta y 39-F de su Reglamento vulneran el principio de reserva de ley, toda vez que la remisión del indicado artículo 68 no contiene los parámetros mínimos señalados por el Tribunal Constitucional, que permitan definir claramente el aspecto personal del hecho imponible (responsable solidario), cuando se pretende atribuir responsabilidad solidaria a una persona jurídica domiciliada como consecuencia de la transferencia de sus acciones entre dos personas jurídicas no domiciliadas en el país.

Que señala que mediante un Convenio de Estabilidad Jurídica que celebró con el Estado peruano, estabilizó las normas del Impuesto a la Renta que regularon la condición de contribuyente y del responsable solidario al momento de su suscripción, en el cual el artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta y el artículo 39-F de su reglamento no se encontraban vigentes. Por tanto, la atribución de la responsabilidad solidaria por la supuesta deuda tributaria por la venta de participaciones realizada por carece de sustento jurídico, debido a que dicha atribución es contraria a lo dispuesto en el indicado convenio.

Que expone argumentos orientados a desvirtuar la recalificación realizada por la Administración, en la fiscalización parcial que llevó a cabo por «Otras Rentas No Especificadas – Dividendos», de los periodos enero a diciembre de 2016.

Que refiere que la determinación del valor de mercado de la enajenación de las participaciones es improcedente puesto que se basa en porcentajes de participación inexistentes y en la imputación de rentas no producidas por . Refiere que la Administración en el procedimiento de fiscalización, crea ficticiamente una mayor participación en la recurrente y ficticiamente le atribuye valor, en tanto el valor de la venta considerado para la determinación de la supuesta omisión es una renta imputada por la Administración, toda vez que es una renta ficticia que no ha sido obtenida, ni percibida por Esta ficción tributaria que construye la Administración no está prevista como renta de fuente peruana en nuestra legislación, añade que no se permite crear más rentas que las percibidas, crear operaciones y atribuir un valor a lo creado, lo cual es improcedente.

Que refiere que la determinación del valor de mercado de la venta de participaciones se basa en un porcentaje de participación incorrecta, además la Administración no aporta un elemento de prueba que permita sostener que en la realidad vendió el de la recurrente, o que se comportó como un socio o que exista una operación conexas que le haga suponer que vendió el , en tanto la operación analizada es una venta del de la recurrente, por tanto, no corresponde suponer que se realizó la venta del ni considerar este porcentaje de participación.

Que sostiene que la Administración ha desconocido indebidamente el costo computable en contravención con la normativa aplicable y que esta misma entidad había certificado previamente. En línea a lo referido señala que la Administración considera que las participaciones transferidas por (en adelante,) no tienen costo computable y se debe a que estas no tendrían valor económico, desconociendo así su propia certificación de capital invertido¹. En tanto, la certificación del costo computable efectuada por la Administración es incuestionable a la fecha, por lo cual corresponde que la Administración reconozca el costo computable de las participaciones transferidas por

Que cuestiona que la Administración desconozca el costo computable de las participaciones enajenadas por el importe de a pesar que en la fiscalización anterior y en la actual reconoció que efectuó un aporte de capital de , y si bien recalificó dicho aporte como una prima de capital, reconoció que el aporte forma parte del capital de la recurrente.

Que manifiesta que si se determina la existencia de un valor económico de las participaciones transferidas,

¹ Mediante Resolución de Intendencia N° emisión del Certificado de Capital Invertido por :

(fojas 279 a 290) de 6 de diciembre de 2017, se autorizó la



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

no se puede indicar que este valor económico no existe para el caso de la determinación del costo computable. En otras palabras, o el valor económico existe para ambos conceptos (el ingreso y el costo) o no existe, sin perjuicio de que el costo computable se componga del valor de los aportes para adquirir las participaciones. Considera incongruente que la Administración efectúe una recalificación como aporte de capital y que al mismo tiempo desconozca esta prima o aporte para la determinación del costo de las participaciones, por lo que se debe dejar sin efecto el reparo efectuado a la determinación del costo computable de las participaciones transferidas por

Que por su parte, la Administración confirmó el reparo al considerar que la recurrente califica como responsable solidario en la venta de participaciones realizada por su participacionista en favor de , en virtud del artículo 68 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1 del artículo 39-F de su reglamento, toda vez que la recurrente se encontraba vinculada económicamente a de manera directa al poseer más del de su capital. Para tal efecto, se sustentó en el resultado de la fiscalización del ejercicio 2016 en la que, en aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, estableció que los aportes realizados por entre los años 2009 y 2010 no tenían la naturaleza de una prima de capital, sino que la recurrente debió emitir participaciones a favor de y, como consecuencia, estableció una nueva composición de las participaciones de la recurrente, en la que pasó de ser titular del del total de participaciones a ser titular del Agregó que tal conclusión fue aceptada por la recurrente al haber rectificado su declaración jurada determinativa, por lo que correspondía que, con base en aquel hecho real, se establezca responsabilidad solidaria en el periodo diciembre de 2017.

Que indica que confirmó el ajuste al valor de venta de las participaciones que vendió a considerando que era titular del del total de participaciones de la recurrente, esto es, incluyendo las participaciones que estableció como hecho real en la fiscalización del ejercicio 2016, para lo cual empleó la misma metodología de valoración usada por la recurrente. Asimismo, confirmó el desconocimiento del costo computable de las participaciones vendidas por señalando que el costo reconocido en la certificación de recuperación del capital invertido contenida en la Resolución de Intendencia N° estaba referido a la inversión realizada en una empresa en marcha que contaba con participaciones que gozaban de todos sus derechos económicos y/o políticos, lo que no ocurría con las participaciones enajenadas debido a que estas se encontraban usufructuadas por 30 años a por lo que no se trataba de las mismas participaciones.

Que en el presente caso, mediante Carta de Presentación N° y Requerimiento N° notificados el 14 de agosto de 2019 (fojas 145 a 150, 153 y 154), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto de las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de diciembre de 2017, como resultado del cual emitió la Resolución de Determinación N°

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra el precitado valor (fojas 183 a 269), el cual fue declarado infundado mediante la resolución apelada (fojas 304/vuelta a 317), por lo que la controversia consiste en determinar si la Resolución de Determinación N° resulta arreglada a ley, pero previamente corresponde analizar la nulidad invocada por la recurrente.

NULIDAD

Que en su recurso de apelación y escrito ampliatorio presentados el 24 de diciembre de 2020 y el 30 de setiembre de 2024 (fojas 387 a 393 y 453 a 457), inicialmente la recurrente pretendió que se declare la nulidad del valor aduciendo que no se siguió el procedimiento legalmente establecido en fiscalización ya que según la carta de presentación y los requerimientos emitidos el tributo a fiscalizar era «Retenciones No Domiciliados»; sin embargo, la fiscalización se extendió a la venta de acciones entre dos sujetos no domiciliados en la cual la recurrente no tenía la condición de agente de retención.

Que sin embargo, posteriormente, mediante escrito ampliatorio presentado el 30 de setiembre de 2024 (fojas 453 a 457), al referirse a tal argumento, reconoció que la actuación de la Administración no debe acarrear la nulidad del procedimiento, sino que este Tribunal debe priorizar el pronunciamiento de fondo y



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

revocar el reparo ya que el vicio fue subsanado mediante la Carta N°

Que en tal sentido, al haber aceptado la recurrente que el supuesto vicio inicialmente denunciado fue superado mediante la Carta N° y habiendo instado a este Tribunal a priorizar un pronunciamiento de fondo, no se advierte controversia alguna en este extremo, por lo que corresponde desestimar la nulidad inicialmente alegada.

Que por otro lado, sostiene que el valor es nulo toda vez que en la formulación del reparo la Administración modificó la situación jurídica real de como titular y vendedor del del total de participaciones en la recurrente, para señalar que era titular y vendedor del sin haber aplicado los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, sino que extendió a la fiscalización de autos las conclusiones de una fiscalización parcial anterior referida a las retenciones por distribución de dividendos del 2016, en la que concluyó que era titular del del total de participaciones de la compañía, cuando en realidad era titular del y porque tal recalificación la realizó dentro de un procedimiento de fiscalización parcial, a pesar que los párrafos segundo al quinto de dicha norma deben aplicarse en una fiscalización definitiva, según lo dispone el artículo 62-C del Código Tributario.

Que lo argumentado por la recurrente para plantear la indicada nulidad devela que, a su entender, el reparo formulado no se sostendría en los párrafos primero y sexto de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, como se señala en el valor, sino en los párrafos segundo al quinto de la misma norma, lo que la llevaría a sostener que el reparo debió formularse en el marco de un procedimiento de fiscalización definitiva sin embargo, corresponde advertir que tal argumento no corresponde a una causal de nulidad, como entiende la recurrente, ya que pretende mostrar un error en el razonamiento lógico jurídico del órgano acotador, al entender que el presente caso obedece a una calificación del hecho imponible y no a un caso de simulación o fraude de ley tributaria, lo que no se condice con una pretensión de nulidad, correspondiendo a un asunto de fondo, por lo que debe desestimarse lo arguido en este extremo.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que mediante la Resolución de Determinación N° (fojas 170 a 172) la Administración atribuyó responsabilidad solidaria a la recurrente en la transferencia de participaciones representativas de su capital social, llevada a cabo entre las empresas no domiciliadas como transferente, y como adquirente; asimismo, reparó el valor de venta de las referidas participaciones de a y reparó su costo computable desconociendo la certificación para efectos de la recuperación del capital invertido, contenida en la Resolución de Intendencia N° de a. Como resultado de todo ello determinó una omisión en el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de según se muestra a continuación:

	Según contribuyente ()	Reparo	Según SUNAT
Valor de las participaciones (base imponible)			
Costo computable ²			S/0,00
Resultado			
Impuesto a la Renta (30%)			

Que señaló como sustento los Requerimientos N° y sus respectivos resultados y como base legal los artículos 9, 10, 20, 21, 32, 32-A, inciso j) del 56 y 68 de la Ley del Impuesto a la Renta, los artículos 24, 39-F, 110, 113, 114, 115, 116 y 117 de su reglamento y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, entre otros.

Que mediante los Requerimientos N° y sus respectivos resultados (fojas 111 a 124, 126 a 137, 140 a 143 y 145 a 148), la Administración dio cuenta que en diciembre de 2017, Vale Chile transfirió a participaciones en la recurrente, representativas del del total de participaciones, a un precio total de (), sin obtener utilidad, sino una pérdida

² La recurrente señala que a fin de sustentar el costo computable, solicitó la emisión del Certificado de Recuperación de Capital Invertido, lo que fue autorizado mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 279 a 290) de 6 de diciembre de 2017.



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

de toda vez que consideró como costo computable el importe de reconocido en la certificación para efectos de la recuperación del capital invertido, emitida por la Administración mediante la Resolución N°

Que respecto de tal operación, la Administración trajo a colación la calificación que realizó en la fiscalización parcial que llevó a cabo por «Otras Rentas No Especificadas – Dividendos» de los periodos enero a diciembre de 2016, en virtud de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual, era titular de participaciones en la recurrente, representativas del del capital social de esta última.

Que sobre la base de tal calificación, señaló que las participaciones que enajenó en diciembre de 2017 ascendían a esa misma cantidad, dado que la venta se realizó por la totalidad de participaciones que Vale Chile mantenía en la recurrente.

Que como consecuencia de ello, señaló que la recurrente (emisora de las participaciones) se encontraba vinculada a (enajenante de las participaciones) y por tanto era responsable solidaria en la referida transferencia de participaciones, de acuerdo con el artículo 68 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1 del artículo 39-F de su reglamento, según los cuales, en la enajenación de participaciones entre sujetos no domiciliados, la persona jurídica domiciliada en el país emisora de los valores mobiliarios es responsable solidaria cuando en cualquiera de los 12 meses anteriores a la enajenación, el sujeto no domiciliado enajenante se encuentre vinculado directa o indirectamente a la empresa domiciliada a través de su participación en el control de la administración o el capital, siendo uno de los supuestos de dicha vinculación que el sujeto no domiciliado posea más del del capital de la persona jurídica domiciliada, directamente o por intermedio de un tercero.

Que además, la Administración realizó un ajuste al valor de venta de las participaciones enajenadas, pasando de (determinado por) a como resultado de valorizar las participaciones transferidas considerando la cantidad de en lugar de siguiendo la calificación realizada en la fiscalización antes aludida–; y de desconocer el costo computable indicado en la certificación para efectos de la recuperación del capital invertido contenida en la Resolución de Intendencia N°

Que el desconocimiento del costo computable de las participaciones enajenadas lo sustentó señalando que el costo certificado en la Resolución de Intendencia N° estaba referido a una inversión efectuada en una empresa en marcha que contaba con participaciones con todos sus derechos económicos (percibir dividendos, flujos futuros) y/o políticos (ejercer derecho a voto y/o poder de decisión), situación que no se presentaba en las participaciones enajenadas a causa del derecho de usufructo constituido el 6 de julio de 2010 por el plazo de 30 años en favor de lo que implicaba que no percibía dividendos ni contaba con derecho de decisión en la recurrente por aquellas participaciones, por lo que consideró que el costo computable reconocido en la referida resolución de intendencia no le resultaba aplicable.

Que mediante escritos de respuesta a los indicados requerimientos, presentados el 19 de setiembre y el 12 de diciembre de 2019 (fojas 23 a 39 y 65 a 81), la recurrente indicó, entre otros, lo siguiente:

- No se puede trasladar las conclusiones del procedimiento de fiscalización sobre dividendos al referido a la venta de participaciones y atribución de responsabilidad solidaria, pues la facultad de calificación contenida en el primer párrafo de la Norma XVI está orientada a determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, por lo que es necesario que la Administración revise las situaciones, actos y negocios jurídicos celebrados en el caso concreto, no siendo posible que los actos que efectivamente se realizaron o persiguieron en un caso sobre distribución de dividendos resulten ser los mismos que efectivamente se realizaron y persiguieron en el presente caso sobre compraventa de participaciones.
- La facultad de calificación de la Administración es una excepción a los principios de libertad contractual y legalidad tributaria, por lo que su empleo requiere que pruebe la concurrencia de negocios simulados; sin embargo, en este caso existe correspondencia entre los derechos y obligaciones derivados del contrato



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

de compraventa del de participaciones en la recurrente, con los derechos y obligaciones asumidos en la realidad por los contratantes, no existiendo relaciones económicas perseguidas o establecidas por las partes que sean distintas a las que se derivan de los actos jurídicos celebrados.

- Los supuestos de responsabilidad solidaria son taxativos y deben aplicarse de forma restrictiva, de modo que el 10% de participación en el capital al que se refiere el supuesto del numeral 1 del artículo 39-F del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta está referido a la participación en el capital social al que se refiere las normas societarias; no obstante, en este caso, la Administración lo aplicó de forma análoga o extensiva a un supuesto no contemplado en tal artículo, esto es, a un capital y participaciones ficticios determinados sobre la base de las conclusiones en otra fiscalización y no a las que realmente poseía según las disposiciones de la Ley General de Sociedades.
- Para que surta efectos la atribución de responsabilidad solidaria, era necesario que previamente la Administración determinara la obligación tributaria de cargo del contribuyente de la deuda, lo que no sucede en el presente caso.
- La calificación económica únicamente resulta aplicable para verificar hechos realizados atendiendo a su contenido y finalidad, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, esto es, para determinar un hecho imponible, mas no para atribuir responsabilidad solidaria, según criterio emitido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07448-2-2003, 14766-8-2011 y 04461-4-2016. De ese modo, es incorrecto que se utilice dicha facultad para determinar el porcentaje de participación de y la condición de responsable solidario de la recurrente, ya que ello no constituye un hecho imponible.
- El artículo 39-F del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta transgrede el principio de reserva de ley ya que la remisión del artículo 68 de la Ley del Impuesto a la Renta no contiene los parámetros mínimos señalados en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que permitan definir claramente el aspecto personal del hecho imponible (responsable solidario), en caso se pretenda atribuir responsabilidad solidaria a una persona jurídica domiciliada como consecuencia de la transferencia de sus acciones entre dos personas jurídicas no domiciliadas en el país.
- La calificación que realiza la Administración, por la cual crea ficticiamente una mayor participación de en la recurrente y ficticiamente le atribuye un valor, no se encuentra contemplada como renta de fuente peruana en el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- La Administración desconoce sus propios actos al no aplicar el costo computable reconocido en la certificación del capital invertido contenida en la Resolución de Intendencia N° la cual es un acto administrativo firme, al no haber sido impugnada.
- El costo computable de las participaciones está dado por su valor de adquisición, al tratarse de participaciones que fueron adquiridas a título oneroso, de acuerdo con los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que resulta irrelevante la cesión de derechos económicos o políticos respecto de ellas, tal como sucede cuando una sociedad emite acciones de clase A o clase B, esto es, acciones con distintos derechos económicos o políticos, las cuales no pierden su costo computable.
- Es incongruente que al valorizar las participaciones transferidas, la Administración considere que estas cuentan con un valor económico y, al mismo tiempo, al determinar su costo computable señale que no tienen contenido económico; así como es incongruente que en la fiscalización anterior haya reconocido que existió una prima de capital, la cual recalificó como aporte de capital –cuyos efectos extendió a la presente fiscalización– y al mismo tiempo desconozca el costo computable del supuesto aporte.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración observó la transferencia del de participaciones en la recurrente, celebrada entre como vendedor, y como comprador, calificándola como la transferencia del de participaciones, respecto de la cual atribuyó responsabilidad solidaria a la recurrente por la enajenación directa de sus participaciones, realizó un ajuste al valor de venta de las participaciones enajenadas y desconoció el costo computable reconocido en la



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

certificación para efectos de la recuperación del capital invertido, todo ello a partir de la calificación realizada en la fiscalización de «Otras Rentas No Especificadas – Dividendos» del periodo febrero de 2016.

Que mediante contrato de transferencia de participaciones de 12 de diciembre de 2017 (fojas 41 y 42), se obligó a transferir a la titularidad de sus participaciones en la recurrente, ascendentes a participaciones, representativas del de su capital social, al precio de Asimismo, en dicho contrato se dejó constancia de la existencia del derecho de usufructo constituido sobre las indicadas participaciones, el cual consta en el Convenio de Participaciones de fecha 6 de julio de 2010.

Que obra en autos copia del testimonio de la escritura pública del Convenio de Participacionistas de fecha 6 de julio de 2010, otorgado por el Notario Público de (fojas 4 a 12), por el cual otorgó a la compañía un derecho de usufructo sobre todas sus participaciones en la recurrente, por el plazo de 30 años contados desde la fecha de registro del usufructo, pactando una contraprestación de Se especifica en el contrato que, en virtud del derecho de usufructo, está legitimada a disfrutar todos los derechos de voto, económicos y otros derechos derivados de las participaciones de de conformidad con los documentos societarios de la recurrente y con las disposiciones de la Ley General de Sociedades.

Que asimismo, obra en el expediente copia del testimonio de la escritura pública de la modificación del indicado convenio, otorgado por la Notario Público de Lima, (fojas 1 a 3), por el cual cede a su posición contractual en el aludido convenio, reconociendo y aceptando expresamente el derecho de usufructo de

Que adicionalmente, la recurrente proporcionó, entre otros, copia del documento denominado «Valor de Mercado de acciones – Compañía (fojas 45/vuelta a 64), el cual tiene por propósito determinar el valor de mercado en base a la normativa peruana de precios de transferencia, del precio de la acción de la recurrente, con relación a la transferencia de su accionariado. La valorización se realizó al 31 de octubre de 2017 bajo el método de valor de liquidación, estableciendo que el valor por acción ascendía a

Que al respecto, se advierte que para formular el presente reparo la Administración tomó como sustento el reparo que formuló mediante la Resolución de Determinación N° emitida por «Otras Rentas No Especificadas – Dividendos» correspondiente al periodo febrero de 2016³, en el cual aplicó el primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario para establecer que la prima de capital de que la recurrente constituyó con ocasión de la capitalización del saldo de la cuenta capital adicional –la cual estaba conformada por los aportes realizados por entre los años 2009 y 2010– no tenía dicha naturaleza, sino que debió ser considerada como un «aporte de capital», por el que la recurrente debió emitir participaciones en favor de aquella empresa. De ese modo, estableció que la participación de en el capital social de la recurrente era en realidad de y no de En concordancia con ello, estableció que la distribución de dividendos llevada a cabo en el ejercicio 2016 debió realizarse tomando en consideración la indicada participación de

³ Mediante Carta de Presentación N° y Requerimiento N° se inició el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de enero a diciembre de 2016, que concluyó con las Resoluciones de Determinación N° por enero a diciembre de 2016; sin embargo, el reparo por la distribución de dividendos en los que se aplicó la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, únicamente se encuentra comprendido en la Resolución de Determinación N° correspondiente al periodo febrero de 2016.

⁴ Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08192-3-2021 de 17 de setiembre de 2021, se confirmó la Resolución de Intendencia N° ue declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° de acuerdo con el criterio de observancia obligatoria establecido en la Resolución N° 07308-2-2019, dado que la recurrente aceptó los reparos formulados (incluido el reparo bajo comentario), y rectificó la declaración jurada de febrero de 2016. Con relación a la Resolución de Determinación N° se indicó: «Que en cuanto a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero de 2016 (folio 323), cabe indicar que en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 181), se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, la Administración estableció una observación por el citado tributo y periodo, siendo aceptada por la recurrente mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria de 28 de marzo de 2019, a través del Formulario PDT (folio 484), la cual surtió efecto al determinar mayor deuda tributaria que en la declaración jurada original presentada con Formulario PDT de 14 de marzo de



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

Que sobre la base de la calificación realizada en la referida fiscalización, la Administración señaló, en el presente reparo, que al momento de la transferencia de las participaciones (diciembre de 2017) era titular de participaciones en la recurrente, representativas del de su capital social y que, por ende, la transferencia bajo análisis se realizó por esa misma cantidad de participaciones.

Que a partir de ello, sostuvo que existía vinculación entre la recurrente y por ser esta titular de más del del capital social de aquella y, en consecuencia, que la recurrente tenía la condición de responsable solidaria en la enajenación de participaciones entre de conformidad con el artículo 68 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1 del artículo 39-F de su reglamento.

Que luego de establecer que transfirió participaciones en la recurrente y que por dicha operación esta tenía la condición de responsable solidario, la Administración ajustó el valor de mercado de las participaciones transferidas, considerando para ello el método de valor de liquidación, seguido por la recurrente, y desconoció el costo computable certificado en la Resolución de Intendencia N°

Que en ese orden de ideas, el reparo está conformado por las siguientes observaciones: i) Atribución de responsabilidad solidaria a la recurrente por la enajenación directa de sus participaciones por parte de un participacionista no domiciliado a un sujeto no domiciliado; ii) Ajuste de precios de transferencia al valor de venta de las participaciones enajenadas; y iii) Desconocimiento del costo computable de las participaciones transferidas.

Atribución de responsabilidad solidaria

Que la Administración atribuyó responsabilidad solidaria a la recurrente en la operación de venta de participaciones que realizó su participacionista no domiciliado a favor de la sociedad no domiciliada, en virtud del artículo 68 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1 del artículo 39-F de su reglamento.

Que sin embargo, tal atribución se sostiene en la calificación que la Administración realizó en virtud del primer y último párrafos de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, en el marco de la fiscalización por «Otras Rentas No Especificadas – Dividendos» del periodo febrero de 2016, por la cual modificó la composición de las participaciones de la recurrente, estableciendo, entre otros, que era titular de participaciones en la recurrente, representativas del de su capital social.

Que tal calificación la extrapoló al ejercicio siguiente, objeto de la fiscalización de autos, para sostener que era titular de aquella cantidad de participaciones al momento en que enajenó la totalidad de sus participaciones; razón por la que consideró que las participaciones enajenadas ascendían a y no a como indicaba en el contrato de transferencia.

Que según el primer párrafo del artículo 68 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio fiscalizado, en la enajenación directa e indirecta de acciones, participaciones o de cualquier otro valor o derecho representativo del patrimonio de una empresa a que se refiere el inciso h) del artículo 9 y los incisos e) y f) del artículo 10 de esta Ley, respectivamente, efectuada por sujetos no domiciliados, la persona jurídica domiciliada en el país emisora de dichos valores mobiliarios es responsable solidaria, cuando en cualquiera de los 12 meses anteriores a la enajenación, el sujeto no domiciliado enajenante se encuentre vinculado directa o indirectamente a la empresa domiciliada a través de su participación en el control, la administración o el capital. El Reglamento señalará los supuestos en los que se configura la referida vinculación.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 39-F del reglamento, para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley, existirá vinculación entre el sujeto no domiciliado enajenante y la persona jurídica domiciliada, cuando en cualquiera de los 12 meses anteriores a la fecha de enajenación, el sujeto no domiciliado posea más del del capital de la persona jurídica domiciliada, directamente o



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

por intermedio de un tercero.

Que agrega el inciso a) del último párrafo del mismo artículo que la vinculación quedará configurada y registrará, en el caso del numeral 1, cuando se verifique la causal. Configurada la vinculación, ésta registrará desde ese momento y mientras subsista dicha causal.

Que el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, incorporada por el Decreto Legislativo N° 1121⁵, estipula que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que el sexto párrafo de la misma norma establece que, en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04234-5-2017 y 11436-5-2019, entre otras, el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1121, por lo que resulta válidamente aplicable a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos respecto a la Norma VIII.

Que sobre la indicada facultad de la SUNAT, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 07448-2-2003, 08635-8-2014 y 04461-4-2016, entre otras, que solo es aplicable para establecer el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial.

Que de los fundamentos expuestos en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 07448-2-2003, se advierte que el indicado criterio se sustenta en lo siguiente:

"6. En segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT– tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Dicho artículo incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes, criterio que ha sido establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 590-2-2003.

Respecto al hecho imponible, Gerardo Ataliba en el libro "Hipótesis de Incidencia Tributaria"⁶ señala que es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que da nacimiento a la obligación tributaria.

Por su parte, el artículo 1° del Código Tributario establece que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

De lo expuesto se puede concluir que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sólo es aplicable para establecer el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial, no siendo por tanto aplicable al caso de autos."⁷

⁵ Publicado en el diario oficial El Peruano el 18 de julio de 2012.

⁶ Ataliba, Geraldo. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987. pág. 78.

⁷ El caso se encontraba referido a la atribución de responsabilidad solidaria para al considerar a una persona como representante legal de una empresa mediante la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 06686-4-2004 señaló que la citada Norma VIII «... otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquellos constituyen hechos imponible»⁸. Criterio seguido en la Resolución N° 10923-8-2011, entre otras.

Que de las normas y jurisprudencia citadas se tiene que la calificación que la SUNAT realice en virtud del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, debe dar como resultado un hecho imponible, esto es, un hecho gravado por un tributo, al que se le aplicará la norma tributaria correspondiente; de modo que el ejercicio de esta facultad tiene como consecuencia únicamente la aplicación de una norma de naturaleza tributaria.

Que dicho de otro modo, si bien la calificación realizada por la SUNAT develará el negocio jurídico efectivamente realizado por las partes (ya sea que este tenga naturaleza civil o societaria), su trascendencia en el plano de los hechos se agotará en los efectos tributarios que de aquel se deriven, toda vez que los párrafos primero y sexto de la Norma en mención, únicamente prevén la aplicación de «la norma tributaria correspondiente» a los actos efectivamente realizados.

Que sin embargo, en el caso de autos se advierte que la calificación realizada en la fiscalización del ejercicio 2016 (la participación del de en la recurrente) no habría culminado con la aplicación de la norma tributaria correspondiente al negocio jurídico develado (Impuesto a la Renta por distribución de utilidades del ejercicio 2016), sino que se pretendería darle efectos societarios y además hacerlos incidir en el ejercicio siguiente (la participación del de en la recurrente) para modificar el acto jurídico que tenía por objeto la transferencia de participaciones de , a fin que la cantidad de participaciones transferidas en el 2017 guarde concordancia con dicha calificación, situación fáctica que finalmente permitió que la Administración establezca un supuesto de responsabilidad solidaria.

Que el proceder de la Administración evidencia el incorrecto ejercicio de la facultad en mención, toda vez que esta se agota en develar un hecho imponible, mas no le permite a la Administración extender este a los efectos civiles o societarios del negocio jurídico, lo que ocurrió en el caso de autos, además, en un ejercicio posterior, para construir nuevos escenarios fácticos a partir de este, que le permitan, en algún punto establecer un hecho imponible, como sucede en el presente caso.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 07448-2-2003, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sólo es aplicable para establecer el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial, no siendo por tanto aplicable a la atribución de responsabilidad solidaria⁹.

Que en tal sentido, considerando que la atribución de responsabilidad solidaria en el presente caso es una consecuencia de la calificación realizada en el ejercicio 2016, esto es, que la operación que desencadena el presente reparo es producto de haberle otorgado efectos societarios y civiles a la calificación del hecho imponible realizada en el ejercicio anterior; y, teniendo en cuenta que tal calificación del hecho imponible únicamente puede dar lugar al nacimiento de una obligación tributaria sustancial, el reparo bajo análisis no

del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

⁸ Subrayado agregado para efectos de la presente resolución.

⁹ El caso analizado en la Resolución N° 07448-2-2003 estuvo referido a la atribución de responsabilidad solidaria en calidad de representante (supuesto del inciso 2 del artículo 16 del Código Tributario), en el que la Administración atribuyó a una persona natural la condición de representante de una persona jurídica pese a su renuncia al cargo y a que no contaba con facultades de representación legal de la empresa, al considerar que existían evidencias de que éste se desempeñó como tal (reconocimiento del recurrente respecto a la prestación de servicios de asesoría a la empresa, negociaciones específicas en que actuó por la empresa, falta de firmas de actas de la Junta de Accionistas, la manifestación en que reconoció que la empresa es suya), por lo que concluyó que antes que las formas jurídicas debían considerarse los hechos que en realidad se susciten. Al respecto, este Tribunal indicó que «... la referida Norma VIII sólo es aplicable para calificar el hecho imponible, por lo que aún en el caso se acreditase que el recurrente ejercía de facto la representación de [...] no sería aplicable el criterio de la realidad económica, para atribuir a una persona la representación legal de una empresa, al no tratarse de un hecho gravado por un tributo».



Tribunal Fiscal

N° 03025-1-2025

se encuentra debidamente sustentado y, por consiguiente, tampoco se encuentran debidamente sustentados los otros extremos del reparo vinculados a este; esto es, el ajuste de precios de transferencia y el desconocimiento del costo computable; por lo que corresponde levantar el reparo, dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° y revocar la resolución apelada.

Que estando al sentido de fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos contenidos en el recurso de apelación, escrito ampliatorio y de alegatos.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, como se verifica de la constancia que obra en autos (foja 448).

Con los vocales Chipoco Saldías, Díaz Tenorio, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 27 de noviembre de 2020 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N°

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTE

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

DÍAZ TENORIO
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora
ZD/HV/MT/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente