

Tribunal Fiscal

N° 05205-8-2025

EXPEDIENTE N° : 6056-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de junio de 2025

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de abril de 2021, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, giradas por el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos correspondientes a los períodos de enero a abril de 2018, y las Resoluciones de Multa N° _____ a _____, giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° _____ (foja 226) y Requerimiento N° _____ (foja 219)¹², la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial a la recurrente de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de los períodos enero a diciembre de 2018, donde el elemento del tributo a fiscalizar eran los dividendos u otras formas de distribución de utilidades de personas jurídicas, y los aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar eran los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la ley.

Que como resultado del aludido procedimiento, la Administración determinó omisiones en el pago de las retenciones correspondientes al Impuesto a la Renta por Dividendos y otras formas de distribución de utilidades de los períodos enero a abril de 2018, procediendo a aplicar la tasa del 5%, razón por la que emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (fojas 258 a 261), cuyo anexo obra a foja 238.

Que asimismo, se detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, emitiéndose las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ (fojas 262, 263 y 266 a 270), vinculadas con el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de febrero a abril de 2018, cuyo anexo obra a foja 268.

- ¹ Notificados conforme con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 334 y 335), apreciándose que la fecha de depósito en el buzón electrónico del recurrente fue el 23 de diciembre de 2019. Al respecto, el inciso b) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, según texto modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, señala que la notificación de los actos administrativos se realizará por medio de sistemas de comunicación electrónicos, siempre que se pueda confirmar la entrega por la misma vía, señalándose que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia establecerá los requisitos, formas, condiciones, el procedimiento y los sujetos obligados a seguirlo, así como las demás disposiciones necesarias para la notificación por los medios antes referidos. El artículo 106 del mencionado código establece que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.
- ² Corresponde indicar que mediante Cartas N° _____ (foja 230) y N° _____ (foja 228), la Administración comunicó el reemplazo de los fiscalizadores encargados de llevar el procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 05205-8-2025

Que estando a lo expuesto, la materia en controvertida consiste en determinar si los referidos valores han sido emitidos conforme a ley, no obstante, previamente resulta pertinente analizar las nulidades deducidas por la recurrente.

Nulidad del procedimiento de fiscalización y de la resolución apelada

Que la recurrente afirma que a través del Resultado del Requerimiento N° , la Administración no emitió pronunciamiento por las situaciones invocadas en su respuesta al señalado requerimiento, lo que afecta su derecho a la defensa al no haber sido motivado debidamente.

Que agrega que los valores se limitaron a remitirse a los requerimientos y sus resultados sin dar una debida motivación de los reparos ni ofrecer una respuesta a los argumentos de defensa presentados.

Que finalmente indica que en la resolución apelada la Administración no rebatió todos sus argumentos referidos a que existen préstamos que fueron otorgados con fecha anterior a que se conozcan los resultados acumulados por distribuir y que en las mismas fechas que se otorgan los préstamos existen también devoluciones o amortizaciones que no han sido consideradas en el cálculo efectuado por la Administración.

Que de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF³, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF⁴, durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas.

Que asimismo, el artículo 6 del aludido reglamento dispone que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que de la revisión del Resultado del Requerimiento N° (fojas 179 a 193) se aprecia que efectúa el análisis documental y legal correspondiente a la observación realizada en él; en ese sentido se advierte que se encuentra debidamente motivado, toda vez que la Administración consignó las razones por las que efectuaba reparo al Impuesto a la Renta y la base legal respectiva; asimismo, se advierte que el aludido acto cumple con los requisitos de validez previstos en los artículos 2 y 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, glosados anteriormente, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto de no haberse seguido el procedimiento legal pertinente. Corresponde indicar que cuestión distinta es que la recurrente mantenga una posición distinta a la que tiene la Administración respecto a dicho reparo o una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye causal de nulidad del procedimiento de fiscalización.

Que con relación a que los valores se remiten a los requerimientos y resultados de los requerimientos, cabe indicar que el artículo 77 del Código Tributario, modificado por los Decretos Legislativos N° 1315 y 1422, señala 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. La resolución de determinación que se notifique al sujeto fiscalizado como resultado de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar expresa, adicionalmente, la descripción del acto, situación o relación económica que genera su aplicación, el detalle de la norma que se considera aplicable y las razones que sustentan la aplicación de la referida Norma XVI. 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen. 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados. Tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculen conforme al inciso d) del artículo 180 y que se notifiquen como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial deberán contener los aspectos que han sido revisados. En el caso de resoluciones de multa emitidas por la SUNAT por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 87

³ Publicado el 29 de junio de 2007.

⁴ Publicado el 23 de octubre de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 05205-8-2025

vinculadas a la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria, estas deben señalar, en lugar de lo dispuesto en el numeral 1, a los administrados que deben cumplir con dichas obligaciones.

Que por su parte, el numeral 6.2 del artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, señala que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo.

Que conforme con la base legal expuesta, contrariamente a lo alegado por la recurrente, es válida la motivación de un acto administrativo con la remisión a otros actos que contengan fundamentos, siendo que en el caso de autos se aprecia que los valores hacen referencia al reparo, así como al sustento de la comisión de la infracción pero se remiten al detalle de lo actuado en la fiscalización, lo que resulta arreglado a ley.

Que en el mismo sentido, debe anotarse que de la revisión de la resolución apelada (fojas 295 a 311), se observa que cuenta con los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, apreciándose que se pronunció expresamente sobre los alegatos de la recurrente a los préstamos, no advirtiéndose la vulneración de los derechos alegados por la recurrente ni la nulidad invocada respecto de la motivación de dichos actos, por lo que lo indicado por aquella carece de sustento.

Resoluciones de Determinación N° a

Que las Resoluciones de Determinación N° a fueron emitidas por el Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de enero a abril de 2018 por los importes de S/ 5 264,00; S/ 6 409,00, S/ 46,00 y S/ 43 715,00, más intereses, al haberse reparado los préstamos realizados por la recurrente a uno de sus accionistas y calificar dichos desembolsos como dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades (fojas 238 y 258 a 261).

Argumentos de la recurrente

Que respecto de los reparos de enero a marzo, la recurrente indica que la Administración comete un error al calificar a los préstamos otorgados a su accionista como distribución de dividendos, pues incluye el importe de la utilidad del ejercicio 2017 en los resultados acumulados al 1 de enero de 2018 por el total de S/ 2 348 736,00; dado que esta utilidad recién se conoció el 4 de abril de 2018, día en el que se presentó la declaración jurada del ejercicio 2017. Agrega que esto se evidencia aún más porque el Libro Diario de los indicados períodos se entrega recién al vencimiento de la declaración jurada del ejercicio 2017.

Que en cuanto al reparo correspondiente a abril de 2018, indica que la Administración tomó como base imponible el importe de S/ 874 296,00 sin tomar en consideración las devoluciones realizadas por su accionista el 16 de abril de 2018 por S/ 1 139 313,11, por lo que no habría préstamos que calificar como dividendos presuntos.

Que por último, cuestiona cuál sería el tratamiento contable de las devoluciones realizadas respecto de los préstamos, si estas califican como dividendos presuntos y si tendría que pedir la devolución, que es un supuesto que la norma no ha previsto y debería prevalecer un criterio de equidad, razonabilidad y proporcionalidad para que no se vulnere el principio de capacidad contributiva.

Argumentos de la Administración

Que la Administración sostiene que producto de la fiscalización efectuada a la recurrente, respecto al Impuesto a la Renta - Distribución de Dividendos correspondiente a los períodos enero a diciembre de 2018, se determinaron omisiones a las retenciones por concepto de Impuesto a la Renta relacionados al pago de los dividendos u otras formas de distribución de utilidades de personas jurídicas en los períodos enero a abril de 2018.

Que refiere que partiendo de lo declarado por la propia recurrente, de lo registrado en sus libros contables y la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, se observaron préstamos a su accionista durante el ejercicio 2018, desembolsos que califican como dividendos otorgados al aludido socio, los que se encontraban sujetos a la retención del Impuesto a la



Tribunal Fiscal

Nº 05205-8-2025

Renta con la tasa aplicable del 5%.

Que agrega que la recurrente no cumplió con acreditar que los señalados desembolsos no correspondían a distribución de dividendos y que tampoco sustentó que los importes entregados correspondían a préstamos que el accionista devolvió o que estaba obligado a devolver en el futuro.

Que precisa que durante la fiscalización se evaluó toda la documentación aportada por la recurrente, no detectándose documentación fehaciente que desvirtuó que las entregas de dinero comunicadas en tal procedimiento no correspondan al supuesto normativo contemplado en la legislación del Impuesto a la Renta que generan una distribución de dividendos presuntos. Añade que la recurrente proporcionó alegatos de forma, sin detallar el sustento de los importes entregados de forma que se acreditara que se trataba de préstamos que el accionista devolvió o estaba obligado a devolver en el futuro. Sobre la discrepancia en la fecha en que se determinó la utilidad de 2017, refiere que ello fue sustentado en la fiscalización, habiéndose señalado que las utilidades obtenidas y las reservas de libre disposición son conceptos sobre los cuales las sociedades tienen la posibilidad de poder pagar dividendos a sus socios o asociados, siendo que la recurrente obtuvo utilidades que declaró como resultados acumulados de ejercicios anteriores y utilidades del ejercicio según sus declaraciones del Impuesto a la Renta de 2012 a 2018, precisando que la recurrente tenía conocimiento de los resultados acumulados con la presentación de la declaración de 2016 con fecha 5 de abril de 2017, y que durante el 2017 sobre dichos resultados declaró haber efectuado distribución de dividendos, por lo que al 31 de diciembre de 2017 tenía conocimiento de los saldos de resultados acumulados obtenidos al 31 de diciembre de 2016, los que arrastró al 2017. Añade que en el Libro Diario de 2018 se apreció el registro de los resultados acumulados de ejercicios anteriores a 2017 y la utilidad de 2017. Precisa que el hecho que la recurrente llevara el libro electrónicamente no significa una variación de fecha, esto es, no significa que la fecha de anotación sea la de presentación del libro, siendo que esta último responde a un cronograma. En conclusión, se señala que desde el 1 de enero de 2018 la recurrente tenía conocimiento de las utilidades y reservas de libre disposición (S/ 2 348 736,00) sobre los cuales tenía la potestad de pagar dividendos a sus socios, lo que se verificó que efectuó en tal ejercicio.

Análisis

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° a por los importes de S/ 5 264,00, S/ 6 409,00, S/ 46,00 y S/ 43 715,00, más intereses (foja 238), se aprecia que la Administración determinó omisiones en el pago del Impuesto a la Renta por Distribución de Dividendos de enero a abril de 2018, afectas a la tasa de 5%, consignando como sustento al Requerimiento N° y su resultado, de acuerdo con el inciso f) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso i) del artículo 24 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁵, dispone que son rentas de segunda categoría los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, con excepción de las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la ley.

Que de acuerdo con el inciso f) del artículo 24-A de la citada ley, modificado por la Ley N° 30296⁶, para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas que no sean empresas de operaciones múltiples o empresas de arrendamiento financiero, otorguen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación. Añade que no es de aplicación dicha presunción a las operaciones de crédito en favor de trabajadores de la empresa que sean propietarios únicamente de acciones de inversión.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 13-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF⁷, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF⁸, establece que las utilidades distribuidas a que se refiere el inciso f) del artículo 24-A de la ley, se generarán únicamente

⁵ Publicado el 8 de diciembre de 2004.

⁶ Publicada el 31 de diciembre de 2014.

⁷ Publicado el 21 de setiembre de 1994.

⁸ Publicado el 5 de octubre de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 05205-8-2025

respecto del monto que le corresponde al socio, asociado, titular o persona que integra la persona jurídica en las utilidades o reservas de libre disposición. En caso de que el crédito o entrega exceda de tal monto, la diferencia se considerará como préstamo y se configurarán los intereses presuntos a que se refiere el artículo 26 de la ley, salvo prueba en contrario.

Que el artículo 91 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo Nº 088-2015-EF, señala que los créditos a los que se refiere el inciso f) del artículo 24-A de la ley serán considerados como dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades desde el momento de su otorgamiento. En este supuesto, la persona jurídica deberá cumplir con abonar al fisco el monto retenido, dentro del mes siguiente de otorgado el crédito. Los créditos así otorgados deben constar en un contrato escrito.

Que de otro lado, el primer párrafo del artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo Nº 1261⁹, señala que las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acordaran la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el cinco por ciento (5%) de las mismas, excepto cuando la distribución se efectuara a favor de personas jurídicas domiciliadas.

Que conforme con el artículo 89 del anotado reglamento, incorporado por Decreto Supremo Nº 017-2003-EF, la obligación de retener a que se refiere el artículo 73-A de la citada ley, nace en la fecha de adopción del acuerdo de distribución o cuando los dividendos y otras formas de utilidades distribuidas se pongan a disposición en efectivo o en especie, lo que ocurra primero.

Que la Cuarta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo Nº 1261 señala que en el caso de presunción de distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, a fin de aplicar lo dispuesto en la Tercera Disposición Complementaria Final del presente decreto legislativo y la Novena Disposición Complementaria Final de la Ley Nº 30296, Ley que promueve la reactivación de la economía, se presumirá sin admitir prueba en contrario, que la distribución de dividendos o de cualquier otra forma de distribución de utilidades que se efectúe corresponde a los resultados acumulados u otros conceptos susceptibles de generar dividendos gravados, más antiguos.

Que mediante Requerimiento Nº (foja 219) la Administración solicitó a la recurrente que cumpliera con presentar y/o exhibir, entre otros, Libros de Actas de Juntas de Accionistas y de Directorio, Libro de Matrícula de Acciones, Libro Caja y Bancos, Libro Diario, Libro Mayor, Libro de Inventario y Balances o Libro Diario de Formato Simplificado de ser el caso, así como proporcionar por escrito la relación de los préstamos de dinero otorgados a los socios, asociados, titulares y demás integrantes de la persona jurídica de acuerdo al inciso f) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, así como exhibir los señalados contratos y documentos que acrediten la utilización de medios de pago.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº (fojas 213 y 217), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con presentar y/o exhibir la documentación solicitada.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento Nº (fojas 208 a 211), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de los libros, registros y demás documentación proporcionada, se verificaron cargos efectuados a la cuenta "14112 PRESTAMOS A ACCIONISTAS" durante el ejercicio 2018, bajo la forma de créditos o préstamos por un importe total de S/ 1 291 805,00 al socio Marco Antonio Frías Cuadra, y solicitó desvirtuar dicha observación con los argumentos técnicos y legales pertinentes, pues de acuerdo con el inciso f) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, estos desembolsos calificarían como dividendos presuntos y se determinarían omisiones de retenciones del Impuesto a la Renta de segunda categoría y; de ser el caso, estaría incurriendo también en la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento Nº (fojas 195 a 199), la Administración señaló que los montos cargados en la Cuenta "14112 PRESTAMOS A ACCIONISTAS" corresponderían a préstamos otorgados a su socio , quien poseía el 55% del total de acciones, de acuerdo con su Libro de Matrícula de Acciones, conforme con lo siguiente:

⁹ Publicado el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 05205-8-2025

Período	Cuenta	Fecha	Nº Documento de Identidad del Emisor	Glosa o descripción de la naturaleza de la operación registrada	Importe
20180100		30/01/2018	¹⁰	Devolución accionistas	105 000,00
20180100		15/01/2018		Tarjeta de Crédito	167,69
20180100		15/01/2018		Tarjeta de Crédito	108,01
20180200		1/02/2018		Préstamo accionistas	112 595,00
20180200		2/02/2018		Préstamo accionistas	14 355,00
20180200		16/02/2018		Préstamo accionistas - Marco Frías	1 235,00
20180300		19/03/2018		Tarjeta de Crédito	132,00
20180300		19/03/2018		Tarjeta de Crédito	231,14
20180300		19/03/2018		Tarjeta de Crédito	560,00
20180400		16/04/2018		Préstamo accionistas	520 000,00
20180400		16/04/2018		Préstamo accionistas	652 000,00
20180400		16/04/2018		Préstamo accionistas	74 267,00
20180900		21/09/2018		Accionistas (Impuestos Marco Frías)	492,00
20180900		27/09/2018		Préstamo accionistas	99 180,00
20181100		16/11/2018		Préstamo accionistas	4 394,00
20181100		27/11/2018		Devolución accionistas	87 906,00

Que al respecto, indicó que se evidenciaba que la cuenta contable anotada en su Libro Diario Electrónico "14 – CUENTAS POR COBRAR AL PERSONAL, A LOS ACCIONISTAS (SOCIOS) y DIRECTORES" agrupaba a las subcuentas que representaban las sumas adeudadas por el personal, accionistas (o socios) y directores. Agregó que dicha cuenta era debitada, entre otros, por préstamos al personal, directores y accionistas, por lo que se verificó que la recurrente realizó débitos en las subcuentas de la cuenta contable denominada "14112 PRESTAMOS A ACCIONISTAS".

Que en cuanto al límite establecido en el inciso f) del artículo 24–A de la Ley del Impuesto a la Renta, se señaló que, conforme con lo declarado por la recurrente a través del Formulario PDT 706 N° de 4 de abril de 2018 correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, se calcularía de acuerdo con lo siguiente:

CASILLAS PDT 706		DDJJ 2017	LÍMITE
Casilla 414	Capital	10 000 000,00	
Casilla 420	Reservas	570 659,00	
Casilla 421	Resultados acumulados (+)	1 517 492,00	1 517 492,00
Casilla 422	Resultados acumulados (-)		
Casilla 423	Utilidad	831 244,00	831 244,00
	Límite dividendos 2017	2 919 395,00	2 348 736,00

¹⁰ Corresponde señalar que dicho Documento Nacional de Identidad corresponde al accionista de la recurrente



Tribunal Fiscal

Nº 05205-8-2025

Que en tal sentido, solicitó a la recurrente acreditar que las erogaciones de dinero registradas en su contabilidad en forma de préstamos a accionistas a favor de su socio no correspondían a dividendos pagados, con los argumentos técnicos y/o legales pertinentes, adjuntando documentación que respalde sus alegatos.

Que en el escrito de respuesta a dicho requerimiento (fojas 7 a 13), la recurrente señaló que los importes observados por la Administración correspondían a préstamos otorgados a su accionista los que fueron celebrados en conformidad de los artículos 1648 y 1663 del Código Civil, de acuerdo con los siguientes contratos:

Denominación	Fecha	Importe
Contrato Marco de Mutuo Dinerario	1/02/2018	US\$ 35 000,00
Contrato Marco de Mutuo Dinerario	2/02/2018	S/ 14 355,00
Contrato Marco de Mutuo Dinerario	16/04/2018	S/ 1 246 267,00
Contrato Marco de Mutuo Dinerario	27/09/2018	US\$ 30 000,00
Contrato Marco de Mutuo Dinerario	27/11/2018	US\$ 26 000,00

Que agregó que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento precisan cómo debe determinarse el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, ni señalan cuál es el ejercicio gravable que se debe tomar como referencia para su cálculo y que al ser una fiscalización correspondiente al ejercicio 2018, no hay certeza sobre si se deben tomar los resultados acumulados al 31 de diciembre de 2017, que se conocen recién en la fecha de presentación de la declaración de 2017 o si se deben tomar los resultados acumulados al 31 de diciembre de 2018 que se conocerán recién en la presentación de la declaración de 2018. Además, alegó que en caso la Administración tome en consideración los resultados acumulados al 31 de diciembre de 2017, debía considerar que estos recién fueron conocidos el 4 de abril de 2018, fecha de presentación de la declaración anual, por lo que no era correcto considerar para el cálculo de los dividendos presuntos todos los desembolsos anteriores a la señalada fecha. Adicionalmente, manifestó que el fiscalizador solo mostró los cargos a la cuenta por cobrar al accionista, pero no consideró las devoluciones detalladas en el Libro Mayor por la suma de S/ 1 471 523,90, los que deberían ser deducidos de los señalados préstamos al accionista.

Que mediante Resultado del Requerimiento Nº (fojas 179 a 193), la Administración dio cuenta de los argumentos y documentos presentados por la recurrente, señalando que observó que los contratos de préstamo presentados por la recurrente eran de fecha cierta y las partes se comprometían a realizar la bancarización de las prestaciones, precisando que no cuestionaba la naturaleza de dichos contratos. Con relación a los términos "utilidades" y "reservas de libre disposición", refirió que la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento contienen disposición alguna que defina tales términos para efectos del impuesto y, que resulta de aplicación supletoria el numeral 1 del artículo 230 de la Ley General de Sociedades que establece que solo pueden ser pagados dividendos en razón de utilidades obtenidas o de reservas de libre disposición y siempre que el patrimonio neto no sea inferior al capital pagado, por lo que dichos conceptos eran aquellos sobre los cuales las sociedades tenían la posibilidad de poder pagar los dividendos a socios o asociados.

Que señaló que la recurrente obtuvo utilidades declaradas como resultados acumulados de ejercicios anteriores de acuerdo con lo siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 05205-8-2025

NOMBRES DE CASILLAS / PDT ANUAL	CASILLAS PDT ANUAL	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
		N° 19/03/2013	N° 20/03/2014	N° 26/04/2016	N° 07/04/2016	N° 05/04/2017	N° 04/04/2018	N° 04/04/2019
Capital	414	4 000 000,00	4 000 000,00	8 500 000,00	10 000 000,00	10 000 000,00	10 000 000,00	10 000 000,00
Excedente de revaluación	419		4 054 938,00	554 938,00	2 361 670,00	2 361 670,00	2 361 670,00	2 361 670,00
Reserva legal	420	164 023,00	164 023,00	212 316,00	299 894,00	478 299,00	570 659,00	671 786,00
Resultados acumulados de ejercicios anteriores	421		742 046,00	217 875,00	70 045,00	258 246,00	1 517 492,00	2 051 236,00
Utilidad del ejercicio	423	742 046,00	347 127,00	434 634,00	788 201,00	1 605 642,00	831 244,00	910 146,00
Total Patrimonio	425	4 906 069,00	9 308 134,00	9 919 763,00	13 519 810,00	14 703 857,00	15 281 065,00	15 994 838,00
Utilidades y reservas de libre disposición	421 + 423	742 046,00	1 089 173,00	652 509,00	858 246,00	1 863 888,00	2 348 736,00	2 961 382,00
Dividendos declarados en 2015 según PDT 617				620 989,00				
Dividendos declarados en 2016 según PDT 617					742 035,00			
Dividendos declarados en 2017 según PDT 617						346 397,00		
Dividendos declarados en 2018 según PDT 617							297 500,00	

Que en tal sentido, afirmó que, de la verificación del Libro Diario del ejercicio 2018 presentado el 30 de abril de 2018, se observaba que la recurrente registraba como saldos iniciales al 1 de enero de 2018 el importe de S/ 1 517 492,00 como resultados acumulados de ejercicios anteriores y la suma de S/ 831 244,00 como utilidad del ejercicio 2017, con lo que quedaría demostrado que tenía conocimiento de los resultados acumulados al 1 de enero de 2018 que incluían los resultados del ejercicio 2017¹¹.

Que en ese sentido, la Administración indicó que al 1 de enero de 2018, la recurrente tenía pleno conocimiento de las utilidades y reservas de libre disposición por el importe total de S/ 2 348 736,00 sobre las cuales tenía la potestad de pagar dividendos a sus socios según las declaraciones con Formularios PDT 617 – Otras Retenciones efectuadas por la misma recurrente.

Que adicionalmente señaló que no correspondía tomar en consideración las devoluciones parciales de los créditos, como lo argumentó la recurrente, pues dicha disposición se encontraba establecida en un texto anterior de la norma que ya no se encuentra vigente y no era de aplicación al período fiscalizado, de acuerdo con la modificación del artículo 91 del Reglamento del Impuesto a la Renta modificado por Decreto Supremo N° 088-2015-EF, vigente a partir del 19 de abril de 2015.

Que finalmente, mediante el Cuadro N° 06 del señalado resultado de requerimiento (foja 179), la Administración determinó que los resultados acumulados al 1 de enero de 2018 eran de S/ 2 348 736,00 y; que luego de lo declarado por la recurrente con los Formularios PDT 617 N° _____ y _____, el nuevo límite de distribución correspondiente al accionista _____ quien posee el 55%

¹¹ Cabe señalar que si bien en la página 9 del Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 184), la Administración consigna el ejercicio "2018", es posible verificar que se trata de un error material pues del Cuadro N° 4, se observa que la suma de S/ 831 244,00 corresponde a la utilidad del ejercicio 2017.



Tribunal Fiscal

N° 05205-8-2025

de las acciones de la recurrente, era de S/ 1 108 679,80; por lo que determinó las omisiones del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos de enero a abril de 2018.

Que ahora bien, en el presente caso, la recurrente señala que los préstamos otorgados al accionista no califican como distribución de dividendos debido a que, en la determinación de las retenciones del Impuesto a la Renta, la Administración tomó en consideración la utilidad del ejercicio 2017, la que recién se conoció el 4 de abril de 2018, fecha de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017. Asimismo, sostiene que, en dicho cálculo, la Administración no consideró las devoluciones de los préstamos realizados por el señalado accionista.

Que por su parte, la Administración sostiene que de acuerdo con el inciso f) del artículo 24 - A de la Ley del Impuesto a la Renta, los desembolsos realizados a favor de [redacted] califican como distribución de dividendos pues los montos otorgados al accionista se encontraban dentro del límite de dividendos señalados en la normativa aplicable.

Que de autos se observa de los documentos denominados Acta de Junta General de Accionistas del Libro de Actas de Directorio y Accionistas de 29 de setiembre de 2003 (fojas 117 a 119) y del Asiento 11 del Libro de Matricula de Acciones de 4 de junio de 2014 (fojas 114 a 116) de [redacted] y [redacted] ¹², se evidencia que [redacted] poseía un capital social del 55% respecto de la recurrente, aspecto que no ha sido cuestionado en autos.

Que adicionalmente, del Balance General de los Estados Financieros contenido en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 presentada el 4 de abril de 2018, mediante Formulario PDT 706 N° [redacted] (foja 154), las utilidades de libre disposición para el ejercicio 2017 ascendían a S/ 2 348 736,00; monto obtenido de la suma de los resultados acumulados y la utilidad del ejercicio 2017.

Que de los Formularios PDT 617 N° [redacted] y [redacted] y del documento denominado "Retenciones de Dividendos y Distribución de Utilidades (fojas 18 a 22, 131 y 134), se observa que del citado importe, se otorgaron pagos de dividendos al accionista [redacted] ascendentes a S/ 183 125,00 durante el ejercicio 2018, por lo que deduciendo dicha suma, se obtienen utilidades de libre disposición a favor del señalado accionista por S/ 1 108 679,80; correspondiente al 55% de su capital social.

Que obran en autos los documentos denominados "Contrato Marco de Mutuo Dinerario" (fojas 41 a 45, 50 a 54 y 65 a 69), celebrados entre la recurrente y [redacted] durante los períodos de febrero a abril de 2018, advirtiéndose que la recurrente otorgó en calidad de préstamo a su indicado socio los importes de US\$ 35 000,00, S/ 14 355,00 y S/ 1 246 267,00.

Que asimismo, se evidencia de los Estados de Cuenta del Banco de Crédito de cuentas bancarias en soles y dólares pertenecientes a la recurrente (fojas 40, 49, 62 y 64) y de cheques no negociables (fojas 39, 48, 60, 61 y 63), que la recurrente realizó desembolsos por los señalados importes a favor del socio [redacted].

Que adicionalmente, de acuerdo con lo indicado tanto por la Administración y la propia recurrente, la recurrente registró en sus libros contables préstamos al accionista [redacted], por las sumas señaladas anteriormente, lo que no ha sido cuestionado por la recurrente.

Que en tal sentido, se encuentra acreditado que la recurrente otorgó créditos en favor de su accionista por el importe de S/ 1 291 804,80, correspondiente al 55% de sus acciones, incluido en las utilidades y reservas de libre disposición que mantenía la recurrente por la suma de S/ 2 348 736,00.

Que de autos se advierte que, de manera parcial, tal préstamo calificó como una distribución de utilidades, según lo dispuesto por el inciso f) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre el cual se debió efectuar la retención conforme con lo indicado en el artículo 73-A de la citada ley, lo que fue cumplido por la recurrente tan solo de manera parcial a través de los Formularios PDT 617 N° [redacted] y [redacted] según consta a foja 133; en tal sentido, el reparo materia de análisis por los períodos enero a abril de 2018, se encuentra arreglado a ley y, en consecuencia, procede mantenerlo y confirmar la apelada¹³.

¹² Pertenecientes a la recurrente, de acuerdo con lo señalado en el Comprobante de Información Registrada (foja 161), debido a los cambios de razón social de fechas 14 de enero de 2004 y 23 de febrero de 2017.

¹³ Similar criterio se encuentra en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3699-5-2020, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 05205-8-2025

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el préstamo que otorgó al indicado socio no constituye una distribución de dividendos, pues la Administración no tomó en consideración las devoluciones realizadas por su accionista el 16 de abril de 2018 por el monto total de S/ 1 139 313,11, debe precisarse que el supuesto establecido en el inciso f) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el artículo 1 de la Ley N° 30296, no establece como excepción a su aplicación que los préstamos otorgados a los accionistas hubieran sido devueltos, por lo que tal circunstancia no desvirtúa la observación realizada¹⁴.

Que respecto a que la Administración no debió incluir la utilidad del ejercicio 2017 dentro de la determinación del límite de los dividendos y reservas de libre disposición debido a que dicha utilidad recién fue conocida el 4 de abril de 2018 con la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, corresponde indicar que, de acuerdo con la Cuarta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1261¹⁵ antes citada, se presumirá sin admitir prueba en contrario, que la distribución de dividendos o de cualquier otra forma de distribución de utilidades que se efectúe corresponde a resultados acumulados siendo que el contribuyente tenía conocimiento de sus resultados acumulados con la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio 2016¹⁶, así como de la distribución de dividendos declarada mediante los Formularios PDT 617 durante el ejercicio 2017¹⁷, en consecuencia se tenía pleno conocimiento de los resultados acumulados al 31 de diciembre de 2017, sobre los cuales se efectuó la distribución de dividendos de los periodos acotados, en tal sentido, el alegato no resulta amparable.

Que el cuestionamiento sobre cuál sería el tratamiento contable de las devoluciones realizadas respecto de los préstamos, si estas calificarían como dividendos presuntos y si tendrían que pedir la devolución a la Administración, que es un supuesto no previsto por la norma y que debería prevalecer la equidad, razonabilidad y proporcionalidad para que no se vulnere el principio de capacidad contributiva, debe señalarse que, tal y como se desarrolló en la presente resolución, en el caso de autos se acreditó que de acuerdo con el inciso f) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, los préstamos otorgados a su accionista calificaban como dividendos presuntos, esto es, que se actuó conforme al supuesto legalmente previsto, en esa medida, no se advierte vulneración a los principios alegados por la recurrente.

Resoluciones de Multa N° a

Que la recurrente señala que considerando los argumentos esgrimidos por los que se solicita que se revoquen las resoluciones de determinación, y al tener las resoluciones de multa su origen en lo determinado en aquellas corresponde que se revoquen también dichas resoluciones.

Que las citadas resoluciones de multa (fojas 262 a 270) fueron giradas por la infracción tipificada por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta – Distribución de dividendos de febrero a abril de 2018.

Que según el numeral 13 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por ley; la que se encuentra sancionada con el 50% del tributo no retenido o no percibido¹⁸.

Que teniendo en cuenta que las Resoluciones de Multa N° a han sido emitidas sobre la base del reparo contenido en las Resoluciones de Determinación N° a , las cuales han sido mantenidas por esta instancia, se ha configurado el tipo infractor del numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, esto es, que se debió efectuar la retención del Impuesto a la Renta en los periodos objeto de los valores, advirtiéndose que la sanción establecida en dichas resoluciones de multa se encuentran arregladas a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

¹⁴ Similar criterio es utilizado por este Tribunal en la Resolución N° 08719-8-2023.

¹⁵ Publicado el 10 de diciembre de 2016.

¹⁶ Que obra a foja 128.

¹⁷ Que obra a foja 131.

¹⁸ De acuerdo con lo dispuesto en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, aplicable a la recurrente, según su Comprobante de Información Registrada de fojas 161 a 169.



Tribunal Fiscal

Nº 05205-8-2025

Con los vocales Sarmiento Díaz, Cerdeña Stromsdorfer e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 30 de abril de 2021.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

CERDEÑA STROMSDORFER
VOCAL

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
HL/RM/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.